



HAL
open science

Le contentieux du recouvrement de l'impôt

Marie Mascret de Barbarin

► **To cite this version:**

Marie Mascret de Barbarin. Le contentieux du recouvrement de l'impôt. Droit. UNIVERSITÉ DE DROIT, D'ÉCONOMIE ET DES SCIENCES D'AIX-MARSEILLE FACULTÉ DE DROIT ET DE SCIENCE POLITIQUE D'AIX-MARSEILLE, 2003. Français. NNT : . tel-03202109

HAL Id: tel-03202109

<https://amu.hal.science/tel-03202109>

Submitted on 19 Apr 2021

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.

LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT DE L'IMPOT

THESE

Pour le doctorat en Droit

Présentée et soutenue publiquement le 11 décembre 2003

par

Marie MASCLET

JURY

Directeur de recherche

M. Christian LOUIT Professeur à l'université d'Aix-Marseille III
Président honoraire de l'université d'Aix-Marseille III

Membres du jury

M. Pierre BELTRAME Professeur à l'université d'Aix-Marseille III, Directeur de l'ISEC
M. Maurice COZIAN Professeur Émérite à l'Université de Bourgogne
M. Jean LAMARQUE Professeur Emerite à l'Université de Paris II
M. Christian LOUIT Professeur à l'université d'Aix-Marseille III
Président honoraire de l'université d'Aix-Marseille III
M. Philippe MARTIN Conseiller d'Etat, Professeur associé à l'Université de Paris XII

**LE CONTENTIEUX
DU RECOUVREMENT
DE L'IMPOT**

Marie MASCLET

*Préface de
Christian LOUIT*

PRÉFACE

En relisant les rapports publiés à intervalle régulier sur les relations entre administrations financières et citoyen, ou contribuable, ou usager, on trouve à 20 ans d'écart le même type de constat et de préoccupation :

La commission Aicardi écrivait en 1986 : « l'adhésion à l'impôt dépend d'un rapport de droit et de fait entre l'administration à qui incombe la tâche difficile d'asseoir et de recouvrer l'impôt, et les contribuables. Or l'examen attentif du Code général des impôts et de la pratique qui en est issue montre que ce rapport n'est pas équilibré, peut être au détriment de l'administration dans certains cas, mais aussi au dépens des contribuables souvent placés en situation légale d'infériorité... aucune fatalité n'impose que les rapports entre administrations financières et citoyens soient comme ils le sont parfois des rapports de suspicion et de répression ».

Presque vingt ans après, le Conseil national des impôts, dans son 20^{ème} rapport au Président de la République, souligne en introduction : « forte du caractère régalien de sa mission, l'administration fiscale (et financière de façon plus générale) a traditionnellement entretenu avec des usagers qualifiés d'assujettis des relations fortement teintées d'unilatéralisme.

Or la situation de l'administration fiscale vis-à-vis des citoyens est particulière. A l'inverse d'autres administrations, elle n'intervient pas au bénéfice de personnes individuellement identifiées, mais de la collectivité dans son ensemble. C'est pourquoi l'impôt n'est jamais ressenti comme une réalité agréable... Par nature, l'administration fiscale (et financière) ne saurait donc être la plus populaire. Tout au moins doit elle être respectée et sa légitimité reconnue ».

Le constat n'a guère varié : il s'agit de faire évoluer l'action et le comportement administratifs, sans bien sûr porter atteinte aux obligations financières qui fondent une communauté, pour tenir compte du changement des mentalités sociales ; enjeu fondamental, objectif ambitieux, et il faut souligner ici les efforts accomplis par la hiérarchie administrative.

Si les relations administrations financières-contribuable peuvent être déséquilibrées tout au long du processus d'établissement, de contrôle et de recouvrement de l'impôt, c'est à ce dernier stade que se manifestent pour l'usager les difficultés et les périls les plus grands.

C'est évidemment le premier acte faisant grief, la mise en recouvrement, qui ouvre la période la plus dangereuse pour cet usager, en ce sens qu'il peut très bien arriver, alors même que son dossier au fond est très solide, qu'il ait été ruiné avant

LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

que le juge sollicite ait pu le constater. L'affaire des ferrailleurs de la région parisienne, jugée par le Conseil d'Etat le 11 juillet 1984 (req. N° 45.920 et 46.285), illustre de façon caricaturale la réalité de ce risque. Elle conduisit d'ailleurs à admettre, pour la première fois, la responsabilité de l'Etat dans son action financière.

Le contentieux du recouvrement est donc un contentieux essentiel. Encore fallait-il le définir : il y a en effet un contentieux autour du recouvrement, qui s'affirme de plus en plus protecteur du contribuable, avec par exemple les procédures de référé fiscal, de référé suspension ou provision..., contentieux important mais assez bien connu.

Il y a, strictement, un contentieux du recouvrement, tel qu'il est établi par l'article L. 281 du livre des procédures fiscales, que l'auteur définit comme « la contestation juridictionnelle, au fond ou en la forme, du recouvrement forcé d'une créance fiscale », ce qui correspond à l'ancienne terminologie d'opposition à contrainte et d'opposition à poursuite.

C'est à ce dernier contentieux que, de façon très raisonnable, se limite l'auteur. C'était au demeurant le plus mal connu avant la réalisation de ce remarquable travail.

Or, il s'agit d'un contentieux où, particulièrement, les relations entre administration et contribuable ne sont pas équilibrées, ce que l'auteur met très bien en valeur.

La pression psychologique s'ajoute à la pression financière. De plus, les limites posées aux droits des contribuables sont particulièrement étroites : brièveté des délais de recours, restriction du contradictoire par le dispositif de l'article L. 281-5 du livre des procédures fiscales qui circonscrit le pouvoir d'appréciation du juge et, peut être par-dessus tout, complexité générale de ce régime.

L'auteur, dans une démonstration de grande qualité, clarifie ce régime, qui n'avait jusqu'alors pas fait l'objet d'une étude d'ensemble. Mais il en montre aussi, malgré les efforts de la jurisprudence, les limites et les incohérences. Il n'hésite pas non plus à prendre position, ou à émettre des propositions, nourrissant en cela une réflexion nouvelle sur un sujet trop longtemps méconnu. L'élégance du style met parfaitement en valeur la rigueur de la pensée.

Doit on, pour tenir compte des analyses critiques effectuées, distinguer plus clairement les deux actions que comporte le contentieux du recouvrement, contestation de l'obligation de payer ou contestation des poursuites, en mettant en conformité leur régime contentieux avec leur nature juridique ? Ou bien convient-il plutôt, solution qui a la préférence de l'auteur, d'unifier ces actions afin de supprimer les difficultés qui résultent d'une distinction pas toujours évidente ? Le débat est ouvert.

Quant à l'évolution des structures administratives, souhaitée par l'auteur, la réforme est difficile mais inéluctable.

PRÉFACE

La thèse de Marie Masclat est un travail universitaire de grande qualité, dont la portée pratique est par ailleurs évidente. Elle illustre le fait que théorie et pratique vont naturellement de pair dans le domaine du droit. Nous souhaitons avoir dans l'avenir encore beaucoup de travaux de cette valeur.

Christian LOUIT

Le présent ouvrage reprend une thèse de doctorat dirigée par le professeur Christian Louit et soutenue le 22 décembre 2003 à la Faculté de droit et de science politique d'Aix-en-Provence. Le jury était composé, outre M. Louit, du conseiller d'Etat Philippe Martin et des professeurs Pierre Beltrame, Maurice Cozian et Jean Lamarque.

SOMMAIRE

Première partie :

LA REMISE EN CAUSE EFFECTIVE DE L'UNITÉ DE NATURE JURIDIQUE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Titre I : LES ÉLÉMENTS GÉNÉRATEURS
D'UNE APPARENTE UNITÉ DE NATURE JURIDIQUE

Chapitre I : L'identité des caractères de la contestation
juridictionnelle

Chapitre II : L'identité de l'auteur de la prétention juridique

Titre II : L'IDENTIFICATION DE DEUX ACTIONS CONTENTIEUSES
DE NATURE JURIDIQUE DISTINCTE

Chapitre I : La détermination de l'objet de la contestation,
fondement de la distinction des actions contentieuses

Chapitre II : La qualification des moyens invocables, révélateur de
la mise en œuvre d'actions contentieuses distinctes

Deuxième partie :

LA PRISE EN COMPTE NÉCESSAIRE DE LA DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Titre I : L'INTRODUCTION D'UNE DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE
DANS LA PHASE PRÉ-JURIDICTIONNELLE
DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Chapitre I : La remise en cause d'une demande administrative
préalable unique, comme seule procédure introductive d'instance

Chapitre II : Le perfectionnement des procédures permettant au
redevable de surseoir au recouvrement de l'impôt

Titre II : LE RESPECT DE LA DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE
DANS LA PHASE JURIDICTIONNELLE DU CONTENTIEUX
DU RECOUVREMENT

Chapitre I : L'aménagement de la dualité de régime juridique au
regard des règles de compétences juridictionnelles

Chapitre II : La préservation de la dualité de régime juridique des
règles de procédures contentieuses

ABRÉVIATIONS

A.N.	Assemblée nationale
AJDA	Actualité juridique de droit administratif
Ass.	Assemblée plénière
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BF	Bulletin fiscal Francis Lefevre
Bull.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation
Bull. civ.	Bulletin des arrêts de la chambre civile de la Cour de cassation
Bull. crim.	Bulletin des arrêts de la chambre criminelle de la Cour de cassation
Bull. Joly	Bulletin Joly
c/	contre
CAA	Cour administrative d'appel
CAPC	Commission d'admission des pourvois en cassation
Cass. Civ.	Cour de cassation-chambre civile
Cass. Com.	Cour de cassation-chambre commerciale et financière
Cass. Crim.	Cour de cassation-chambre criminelle
CE	Conseil d'État
chron.	chronique
CJCE	Cour de justice des Communautés européennes
coll.	collection
comm.	commentaire
concl.	conclusions
D.	Dalloz
déb.	débats
DGI	Direction générale des Impôts
DP	Dalloz périodique
Dr. fisc.	Revue Droit fiscal

Éd.	Édition
Éts	Établissements
Fasc.	Fascicule
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Ibid.	Au même endroit
JCP	Jurisclasseur périodique Semaine juridique
JCP G	Jurisclasseur périodique édition générale
JO	Journal officiel
LGDJ	Librairie générale de droit et de jurisprudence
op. cit.	opus citæ (ouvrage cité)
PUAM	Presses universitaires d'Aix-Marseille
PUF	Presses universitaires de France
RDP	Revue de droit public
Rec. Leb.	Recueil Lebon
Rev. adm.	Revue administrative
RFDA	Revue française de droit administratif
RFFP	Revue française de finances publiques
RJC	Revue de jurisprudence constitutionnelle
RJF	Revue de jurisprudence fiscale (anciennement Dupont)
RSF	Revue de science financière
RSLF	Revue de science et de législation financières
RTD civ.	Revue trimestrielle de droit civil
RTD com.	Revue trimestrielle de droit commercial
S.	Sirey
Sect.	Section du contentieux
TA	Tribunal administratif
TGI	Tribunal de grande instance
vol.	volume

*« Le juste et l'équitable sont une même chose,
et quoique tous deux soient désirables,
l'équitable est meilleur.
Ce qui fait difficulté c'est que l'équitable est
juste,
mais non pas juste selon la loi ».*

ARISTOTE, *Éthique de Nicomaque*,
Livre V, chap. X.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Les relations entre l'Administration fiscale et les contribuables constituent en quelque sorte le rocher de Sisyphe de la fiscalité : elles soulèvent des questions depuis longtemps posées mais qui, en dépit d'efforts pourtant sans cesse renouvelés, s'avèrent toujours aujourd'hui de la plus grande actualité. La loi du 27 décembre 1963 portant unification et harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale ¹, celle du 29 décembre 1977 visant à accorder des garanties de procédure aux contribuables en matière fiscale et douanière ou même encore celle du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'Administration et le public ont toutes participé d'un même souci d'amélioration de ces relations ².

Ces « tentatives de réconciliation d'un couple désuni » ³ ont encore fait l'objet, près de quinze ans après le rapport Aicardi « pour l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières » ⁴, du vingtième rapport du Conseil des impôts, justement intitulé « les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale » ⁵. Après un bref état des lieux destiné à dresser le bilan de ces relations depuis ces dernières années, ce rapport met en avant trois principales difficultés : la complexité de la norme fiscale, l'organisation de l'administration et des juridictions fiscales, et les comportements administratifs face aux contribuables.

Le contentieux du recouvrement de l'impôt semble sur ce point constituer la parfaite illustration des problèmes ainsi soulevés. Né de l'exercice, par l'Administration, de son pouvoir de coercition, ce contentieux a pour objet de permettre au redevable de contester soit la validité de son obligation de payer, soit la régularité des mesures de poursuites décernées à son encontre pour le contraindre à s'en acquitter dans les plus brefs délais.

Il s'avère donc particulièrement sensible tant en raison des prérogatives exorbitantes de droit commun que met en œuvre l'administration pour parvenir à l'exécution forcée de l'obligation de payer, que vis-à-vis de la complexité de ses

¹. Voir notamment J.-C. MAESTRE, *RSF* 1964, p. 537.

². Loi n° 77-1453 du 29 décembre 1977 et loi n° 77-753 du 17 juillet 1978.

³. C. LOUIT, « Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable », in *Études offertes à Pierre Kayser*, tome II, PUAM, 1979, p. 177.

⁴. Rendu le 17 juillet 1986, ce rapport a initié la loi du 8 juillet 1987 dite « loi Aicardi » (*Bulletin Fiscal Francis Lefebvre* 08/09/86, p. 460). Voir sur ce point *L'amélioration des rapports entre l'Administration fiscale et les contribuables*, PUF, coll. Université d'Orléans, 1998.

⁵. Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, Vingtième rapport au Président de la République, 2002, Les éditions des journaux officiels.

dispositions et des atteintes portées au droit des redevables dans le cadre de son déroulement aussi bien devant l'Administration que devant le juge.

Il n'a pourtant jusqu'à présent jamais donné lieu à une véritable étude d'ensemble. Comme le constate le Conseil des impôts dans son vingtième rapport, « *alors que la structure de l'administration fiscale a fait l'objet de vifs débats au cours de ces dernières années, l'organisation du contentieux fiscal reste moins connue* »⁶. Quant aux trop rares auteurs ayant choisi d'orienter leurs travaux vers ce domaine de la fiscalité, ils ne semblent avoir abordé le contentieux du recouvrement de l'impôt que pour mieux l'écarter du champ d'application de leurs recherches⁷. Aussi convient-il en premier lieu de préciser la définition exacte de notre sujet.

UN CONTENTIEUX STRICTEMENT DÉFINI PAR LES TERMES DE L'ARTICLE L. 281 DU LPF

Le Livre des procédures fiscales ne contient que fort peu de dispositions relatives au contentieux du recouvrement entendu *stricto sensu* : deux articles de valeur législative⁸ et six de valeur réglementaire⁹. Aussi nous a-t-il paru indispensable de commencer par citer l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales dont les termes sont seuls capables de donner une définition légale de notre sujet.

Aux termes de cet article :

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

Les contestations ne peuvent porter que :

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

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

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

⁶. Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, op. cit., p. 161.

⁷. Voir notamment Ph. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 39, 1972, p. 9 ; J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996, p. 2 ; G. NOEL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 21, 1985, p. 248 ; L. TALLINEAU, « Le particularisme de la cause de la demande dans le contentieux de l'imposition », *RSF* 1976, p. 536. Voir néanmoins les importants développements formulés sur ce sujet dans la thèse du professeur CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale en droit français*, thèse dactyl., Paris I, 1972 et dans celle du professeur LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, thèse dactyl., Aix, 1977.

⁸. Article L. 281 et L. 282 du LPF.

⁹. Article R. 281-1 à 281-5 et R. 282-1 du LPF.

Le contentieux du recouvrement de l'impôt s'analyse donc comme la contestation juridictionnelle, au fond ou en la forme, du recouvrement forcé d'une créance fiscale.

La mise en œuvre de l'article L. 281 du LPF suppose en effet en premier lieu que l'on soit en présence d'un prélèvement recouvré par les comptables publics compétents « mentionnés à l'article L. 252 du LPF ». Or, aux termes de cette disposition, ceux-ci sont en charge du « recouvrement des impôts ». La liste de prélèvements mentionnée par l'article L. 281 du LPF, faisant notamment référence aux redevances et autres sommes quelconques, ne remet donc pas véritablement en cause la condition relevant de la nature fiscale de la créance recouvrée¹⁰. Comme l'indique le professeur Lamarque, « le législateur utilise indifféremment les appellations les plus diverses (impôt, contribution, droit, taxe, redevance, cotisation, participation, soulte, etc.) pour désigner des prélèvements qui appartiennent soit à la catégorie des impôts, soit à celle des taxes. Excepté l'appellation d'impôt, ces termes peuvent n'avoir aucun lien avec la nature juridique des prélèvements correspondants »¹¹. Le Conseil d'État eut d'ailleurs l'occasion de l'affirmer dans son arrêt *Association syndicale de Flers-de-l'Orne* du 10 mai 1963¹², les dispositions de l'article L. 281 du LPF ne sont susceptibles de s'appliquer qu'aux créances fiscales.

Cette première observation mérite cependant d'être corrigée par deux précisions complémentaires. La première découle de l'exception apportée à ce principe en raison de l'application contradictoire d'un régime de droit fiscal aux taxes parafiscales ayant une assiette commune avec un impôt ou une taxe¹³. Nous verrons cependant que les justifications pratiques de cette soumission ne peuvent suffire à remettre en cause le domaine théorique d'application du contentieux du recouvrement de l'impôt.

La seconde de ces précisions résulte du fait qu'à l'inverse, certains prélèvements de nature fiscale échappent en grande partie aux dispositions contenues tant dans le Code général des impôts que dans le Livre des procédures fiscales. Il en est ainsi des droits de douane qui, bien que possédant indéniablement « un caractère fiscal »¹⁴, suivent un régime fixé, pour la grande majorité de ses dispositions, par le code des douanes. La spécificité des règles de procédure et de fond auxquelles ces droits se trouvent soumis conduit la plupart des auteurs à les exclure du domaine de leur étude¹⁵. Nous n'y ferons pas exception, dans la mesure

¹⁰. L'article L. 190 du LPF fait d'ailleurs également référence en matière de contentieux de l'assiette aux « réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouverts par les agents de l'administration ».

¹¹. J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, Litec, coll. Les cours du droit, 1995, fasc. I, p. 49 et 50.

¹². *AJDA* 1964, p. 51, note MONTAGNIER.

¹³. J. LAMARQUE, *V° Contentieux fiscal*, *Rép. de cont. adm.*, Dalloz, vol. II, n° 64.

¹⁴. Cons. constit. n° 90-286 DC du 28 déc. 1990 : *RJF* 2/91, n° 213.

¹⁵. Philippe BERN écarte ainsi les litiges douaniers de son étude, au motif non pas qu'il s'agit de contestations étrangères à l'impôt, mais parce que « si l'on avait voulu en tenir compte, il aurait fallu émettre sans cesse des réserves à son propos, ce qui n'aurait pas manqué de nuire à la clarté de l'exposé » (*In La nature juridique du contentieux de l'imposition*, op. cit., p. 8).

où le contentieux du recouvrement des droits de douane suit un régime propre à la nature de ces créances et indépendant des règles fixées par l'article L. 281 du LPF¹⁶.

Si l'on en revient à la définition issue des termes de l'article L. 281 du LPF, le contentieux du recouvrement se distingue également d'un certain nombre de contestations classées parfois abusivement comme appartenant au contentieux du recouvrement¹⁷.

Les recours gracieux pouvant être exercés par les redevables souhaitant obtenir la décharge de leur obligation de payer n'appartiennent pas ainsi au domaine de l'article L. 281 du LPF. Elles ne sont pas motivées par l'existence d'un litige opposant le redevable à l'administration et ne peuvent en tout état de cause faire état de moyens de droit se rapportant à la régularité au fond ou en la forme de l'obligation de payer¹⁸.

Le contentieux du recouvrement se distingue également des actions juridictionnelles engagées à l'initiative de l'administration fiscale dans le but d'appréhender les sommes restant à recouvrer. L'action en responsabilité notamment engagée à l'encontre des dirigeants et gérants de sociétés¹⁹, le recours à la contrainte par corps²⁰ ou la vente globale de fonds de commerce²¹ nécessiteront ainsi que le comptable saisisse au préalable le président du tribunal de grande

¹⁶. L'article 357 bis du Code des douanes prévoit ainsi que « *les tribunaux d'instance connaissent des contestations concernant le paiement ou le remboursement des droits, des oppositions à contrainte et des autres affaires de douanes n'entrant pas dans la compétence des juridictions répressives* ».

¹⁷. Voir ainsi R. BOUSQUET, Contentieux du recouvrement, Juridiction gracieuse, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 625, (8/ 94).

¹⁸. Voir sur ce point J. ARRIGHI de CASANOVA, « L'erreur manifeste d'appréciation en matière de décharge gracieuse de la solidarité pour le paiement de l'impôt », concl. sous CE 12 février 1992, n° 6.740, *Mme Cariffa, Petites affiches* 1992, n° 76, p. 4 à 6 ; V. HAIM, « Les conditions de nature à justifier une décharge gracieuse de responsabilité solidaire », note sous CE 5 mars 1999, n° 132 717, *M. Arnal-Malaguitti, Petites affiches* 1999, n° 147, p. 15 à 17 ; G. NOEL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome XXI, 1985, p. 213.

¹⁹. Article L. 266 et L. 267 du LPF. Cf. M. CHASTAGNARET, *De la responsabilité fiscale, Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers*, PUAM, 2003, p. 37 et s. ; E. KORNPROBST, *Procédures fiscales et patrimoine du dirigeant d'entreprise*, Litec, 2000, p. 201 et s. ; J.-P. LE GALL et G. BLANLUET, « La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise », *Revue des sociétés* 1992, n° 4, p. 669 et s.

²⁰. Article L. 271 du LPF. Voir sur ce point M.-C. BERGERES et A. du CHERON, « La contrainte par corps de l'article L. 271 du Livre des procédures fiscales » : *Dr. fisc.* 1983, n° 51, p. 1152 et s. ; J. BRANDEAU, « Le contentieux de la contrainte par corps pour défaut de paiement d'impôt (article L. 271 du LPF) », *LPA* 1998, n° 65, p. 4 et s. ; J. LAMARQUE, « L'aménagement de la contrainte par corps », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, PUF, coll. Université d'Orléans, 1988, p. 201 et s.

²¹. Article L. 268 du LPF. Cf. Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, éd. Liaisons, 1999, p. 330.

instance. L'action oblique ²², l'action paulienne ou encore l'action en simulation ²³ pourront également permettre à l'administration de déjouer les manœuvres des redevables destinées à organiser leur insolvabilité. Qualifié communément par l'administration fiscale de contentieux « offensif » du recouvrement, l'ensemble de ces actions se distingue de celles pouvant être engagées conformément à l'article L. 281 du LPF pour la simple raison que le redevable n'agit pas dans ce cas en qualité de demandeur.

Le contentieux du recouvrement ne se confond pas enfin avec certaines actions formées cette fois à l'initiative des redevables ou des tiers, dans le but de réparer les fautes commises par l'administration dans le cadre de sa mission de recouvrement.

La mise en jeu de la responsabilité de l'administration fiscale à raison des fautes commises par ses services de recouvrement se distinguera ainsi du contentieux du recouvrement en ce que son objet ne vise que la réparation du dommage causé dans le cadre de l'exercice des poursuites : « *l'objectif de la mise en cause de la puissance publique est de voir reconnaître le préjudice allégué afin qu'une juste réparation puisse être prononcée* » ²⁴.

Il en sera de même s'agissant de la demande en revendication d'objets saisis régie par les dispositions de l'article L. 283 du LPF. Elle demeure en effet l'action la plus couramment assimilée au contentieux du recouvrement ²⁵, sans doute en raison de l'identité des règles de procédure gouvernant le déroulement de cette action, d'ailleurs à l'origine du régime applicable en matière de contestation de l'obligation de payer. Cette contestation devra pourtant être de la même façon écartée. Le revendiquant n'aura dans ce cas, en effet, absolument aucun lien avec l'obligation fiscale dont le recouvrement se trouve poursuivi au moyen de telles saisies ²⁶.

Ces différentes contestations et voies d'exécution, pour autant qu'elles se distinguent effectivement du domaine du contentieux du recouvrement tel que défini par les dispositions de l'article L. 281 du LPF, n'en sont pas moins révélatrices, de par leurs différences, de la véritable nature de ce contentieux. Aussi reviendrons-

²². Article 1166 du Code civil. Voir notamment CARBONNIER, *Droit civil, Les obligations*, Thémis, 1987, n° 366 ; TERRE, SIMLER et LEQUETTE, *Les obligations*, Dalloz, 5^e éd., 1993, n° 1044.

²³. F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, 1997, tome 276, p. 397 et s.

²⁴. M. CHASTAGNARET, *De la responsabilité fiscale, Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers*, op. cit., p. 402 et s. ; Voir également M. DRAN, « La responsabilité des percepteurs en matière de poursuites », *RSF* 1971, p. 16 et s. ; E. KORNPROBST, « Responsabilité de l'administration fiscale », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 765, § 23 et s. ; J. PUJOL, *L'application du droit privé en matière fiscale*, LGDJ, 1987, p. 104 ; T. TROTTIER, « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale », *Dr. fisc.* 1994, n° 27-28, p. 1091.

²⁵. Voir sur ce point J.-C. DUCHON-DORRIS, « Procès équitable et contentieux du recouvrement », *Dr. fisc.* 2002, n° 17, p. 694. L'auteur inclut ainsi les demandes en revendication d'objets saisis et le contentieux du sursis de paiement dans le champ d'application du contentieux du recouvrement.

²⁶. Cf. Cour de cassation (rapport de la), *La revendication d'objets saisis*, Documentation française 1987, p. 174 ; C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, op. cit. p. 365 et 366 ; J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 111.

nous plus avant sur l'ensemble de ces actions, qui méritent par ce seul fait d'être plus amplement développées.

UN CONTENTIEUX CONDITIONNÉ PAR LE DÉCLENCHEMENT PRÉALABLE DU RECOUVREMENT FORCÉ

La condition tenant au déclenchement préalable du recouvrement forcé ne résulte pas clairement des dispositions de l'article L. 281 du LPF. Ce dernier ne fait en effet expressément référence qu'aux « *contestations relatives au recouvrement* ». Toute contestation portant sur une mesure préalable au recouvrement forcé, alors qu'aucune poursuite n'a été encore décernée, sera pourtant systématiquement rejetée par la jurisprudence comme ne pouvant être présentée dans le cadre d'un contentieux du recouvrement en raison de son caractère prématuré²⁷. Aussi convient-il de préciser ce qu'il faut effectivement entendre lorsque l'on fait référence à la mise en œuvre du recouvrement forcé.

Le recouvrement forcé ne peut être régulièrement engagé avant que l'administration n'ait au préalable satisfait à un certain nombre d'obligations. Cette condition suppose en effet, pour les impôts recouvrés par les comptables du Trésor²⁸, que les rôles aient été auparavant homologués et qu'un avis d'imposition en contenant extrait ait été notifié au contribuable dans le but de l'informer sur le montant total des sommes à acquitter, de la date de mise en recouvrement, ainsi que de la date limite de paiement²⁹. S'agissant des impôts recouvrés par les comptables de la Direction générale des impôts ou de la Direction générale des douanes et droits indirects³⁰, l'absence de rôle se traduira par le fait que l'émission d'un titre exécutoire ne sera exigée que dans la mesure où le contribuable ne s'est pas acquitté de sa dette au moment de son exigibilité. Les comptables devront dans ce cas notifier un avis de mise en recouvrement qui constituera un titre exécutoire

27. CE 14 avril 1970, n° 69.088 : *Dr. fisc.* 1970, n° 49, comm. 1421, concl. DELMAS-MARSELET ; 1^{er} décembre 1982, n° 28.082, *M. Vincent* : *Dr. fisc.* 1983, n°19, comm. 1011, concl. SCHRICKE ; 29 juillet 1983, n° 33.553 et 33.554, concl. précitées VERNY ; 22 avril 1985, n° 41.998 : *Dr. fisc.* 1985, n° 47-48, comm. 2079, concl. contraires M.-A. LATOURNERIE. Voir également CE 13 octobre 1986, n°44.193 et 44.555, concl. précitées MARTIN-LAPRADE ; 20 mai 1998, n° 155.738, *Sté d'exploitation des carburants* : *Dr. fisc.* 1998, n° 45, comm. 1007, concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; 28 juillet 1999, n°185.525, *Guillet, RJF* 10/ 99, n° 1133 ; 28 juillet 1999, n° 175.786, *SARL « FFA Azan »* : *Dr. fisc.* 2000, n° 9, comm. 161, concl. COURTIAL.

28. Il s'agit principalement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés et des impôts directs locaux. L'impôt sur les sociétés ne sera cependant recouvré par voie de rôle que si le redevable ne s'en acquitte pas spontanément.

29. Article L. 253 du LPF. Voir sur ce point Th. GASQUET, « La notification d'un titre exécutoire au redevable de l'impôt constitue-t-elle un obstacle au recouvrement de l'impôt ? », *Dr. fisc.* 2000, n° 25, p. 901 et s.

30. Il s'agit principalement des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et de timbre et de l'impôt sur la fortune.

authentifiant la créance ainsi que la date limite à laquelle le contribuable devra s'en acquitter ³¹.

Toutefois, le défaut de paiement n'entraînera pas encore à ce stade le déclenchement du recouvrement forcé. Les comptables disposeront en effet d'un dernier moyen pour convaincre le débiteur de s'acquitter de son obligation de payer. Celui-ci se traduira pour les comptables du Trésor par l'envoi d'une lettre de rappel ³² et pour les comptables de la Direction générale des impôts par l'envoi d'une mise en demeure ³³. Destinées à informer le redevable qu'en l'absence de règlement de sa part le comptable sera en droit de procéder à la mise en œuvre du recouvrement forcé, ces mesures constitueront, nonobstant leur caractère quelque peu comminatoire, la dernière étape du recouvrement « amiable » de la créance ³⁴.

Si par contre à l'expiration du délai de vingt jours imparti par la lettre de rappel ou la mise en demeure le redevable ne s'est toujours pas acquitté de son obligation de payer, les comptables en charge du recouvrement pourront valablement engager les poursuites à l'encontre de ce dernier. Le premier acte décerné sera dans la plupart des cas un commandement de payer ³⁵ qui, s'il n'est pas suivi d'effet, entraînera la mise en œuvre de voies d'exécution de droit commun telles que la saisie-attribution ou la saisie immobilière ³⁶, voire de procédures spécifiques au droit fiscal telles que l'avis à tiers détenteur ³⁷ ou, plus exceptionnellement, la contrainte par corps ³⁸.

³¹. Cf. G. GOULARD, « Motivation de l'avis de mise en recouvrement », concl. sur CE 11 avril 2001, n° 175.082, *Sevilla, Dr. fisc.* 2001, n° 42, comm. 936 et *BDCF* 7/01, n° 101.

³². Article L. 255 du LPF. L'article L. 260 du même livre prévoit cependant que la lettre de rappel n'est pas exigée dans le cas où une majoration de droit ou des intérêts de retard ont été appliqués au contribuable pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables. Cf. G. BACHELIER, « Les motifs pouvant justifier la dispense de l'envoi d'une lettre de rappel », concl. sur CE 16 février 2000, n° 181.488, *Sté nouvelle des couleurs Zincique, Dr. fisc.* 2000, n° 37, comm. 664 et *BDCF* 4/00, n° 55.

³³. Article L. 257 du LPF. Voir sur ce point J.-C. DUCHON-DORIS, « L'obligation d'adresser une mise en demeure avant toute poursuite », concl. sur CAA Marseille 29 mars 1999, n° 96-12.359, *M. Lagrange, Dr. fisc.* 1999, n° 50-51, comm. 928.

³⁴. Sur l'ensemble de la question, voir notamment Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, précité.

³⁵. L'article L. 261 du LPF prévoit néanmoins que lorsque les poursuites sont exercées par les comptables de la Direction générale des impôts ou de la Direction des douanes et des droits indirects par voie de saisie mobilière, la notification de la mise en demeure tient lieu de commandement. La saisie peut donc dans ce cas être pratiquée sans autre formalité à l'expiration du délai de vingt jours prévu par l'article L. 258 du LPF.

³⁶. Les procédures civiles d'exécution mobilière sont désormais régies par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 et par son décret d'application n° 92-755 du 31 juillet 1992. La procédure de saisie immobilière demeure par contre soumise aux dispositions du code de procédure civile (article 673 à 779).

³⁷. Article L. 262 et L. 263 du LPF.

³⁸. Article L. 271, L. 272 et L. 272 A du LPF.

Le chemin est donc relativement long avant que le redevable ne se voie notifier le premier acte de poursuites qui pourra seul conditionner la validité de la contestation de son obligation de payer. Cela nous conduit du reste à soulever la première incohérence de ce régime : lorsque le redevable apprend par la notification de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement qu'il doit s'acquitter d'une obligation de payer qu'il entend contester au motif, par exemple, qu'il l'a déjà en partie exécutée, il n'aura d'autres choix pour cela que celui de se laisser poursuivre. Et quand on connaît les effets potentiels, tant sur le plan psychologique que sur le plan financier, que peuvent entraîner pour le redevable l'engagement des poursuites, autant dire que le contexte présidant au déclenchement d'un tel contentieux n'est pas réellement des plus favorables à l'amélioration des rapports entre l'Administration et les redevables ³⁹.

UN CONTENTIEUX STIGMATISANT LES TENSIONS ENTRE ADMINISTRATION ET REDEVABLES

Le contentieux du recouvrement de l'impôt constitue ainsi un domaine où les rapports entre l'Administration fiscale et les redevables apparaissent comme particulièrement tendus face à des intérêts, par définition, fondamentalement opposés. L'intérêt collectif présidant à l'accomplissement de la mission de l'Administration fiscale, s'il est souvent avancé pour justifier la mise en œuvre du recouvrement forcé, est en effet dans ce cas rarement entendu par le redevable qui en fait l'objet.

Ce contentieux met en présence, face au redevable, l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites, voire le comptable chargé du recouvrement lui-même puisque la procédure doit être dirigée à son encontre dès lors que la réclamation se trouve portée devant le juge ⁴⁰. Or, ce dernier se trouve confronté dans l'exercice de sa mission non seulement à des objectifs de rentabilité visant à améliorer le montant global des rentrées et cela malgré « *un archaïsme des structures qui ne favorise pas l'efficacité* » ⁴¹, mais également à la menace liée à l'engagement de sa responsabilité personnelle sanctionnant pécuniairement tout manque de vigilance dans l'accomplissement de son action ⁴². Cette situation conduit ainsi à une diligence jugée parfois excessive par le redevable, surtout

³⁹. Nous verrons que seuls les redevables solidaires bénéficient de la faculté de contester leur obligation de payer dans le cadre d'un contentieux d'assiette, cela sans attendre l'engagement préalable du recouvrement forcé (CE 24 novembre 1971, n° 79.565, *Sieur Ladan* : *Dr. fisc.* 1972, n° 9, comm. 289, concl. DUFOUR).

⁴⁰. Article R. 281-4 du LPF.

⁴¹. G. LAMBERT, « Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement », *RFFP* 1984, n° 7, p. 34. Le vingtième rapport du Conseil des impôts dénonce d'ailleurs sur ce point la séparation organique entre services d'assiette et de recouvrement. Cf. Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, op. cit., p. 275.

⁴². Cf. J. MAGNET, « La responsabilité des comptables », *RFFP* 1984, n° 7, p. 69 et s.

lorsqu'il se trouve face à l'apparente inefficacité du recours hiérarchique⁴³ ou à la quasi-impossibilité, sauf situation particulièrement caricaturale, de mettre en jeu la responsabilité de l'agent ou de la puissance publique⁴⁴. Le contentieux du recouvrement demeure dans ce cas la seule possibilité pour le redevable de faire valoir ses droits face à l'irrégularité de la mise en œuvre du recouvrement forcé.

Ainsi, lorsque le redevable en arrive à ce que l'on peut considérer comme un « *contentieux de la dernière extrémité* »⁴⁵, sa position peut également manquer d'une certaine objectivité. Pour reprendre les termes de J. Buisson, « *il va de soi que, sauf civisme exceptionnel, le paiement de l'impôt est très souvent ressenti comme une spoliation. Mais il va encore plus de soi que le paiement d'un impôt dont le contribuable pense ne pas être redevable, de douloureux qu'il est souvent, devient insupportable. Dans ce cas en effet, la spoliation, de simple sentiment, se transforme en certitude* »⁴⁶. Cette impression peut en outre se trouver aggravée lorsque l'administration engage le recouvrement forcé à l'encontre du redevable solidaire de la dette. Celui-ci n'ayant pas été assujéti dès l'origine à l'obligation fiscale individualisée, il peut arriver qu'il ne découvre qu'à l'occasion des poursuites, l'existence d'une obligation de payer mise à sa charge en vertu des garanties personnelles dont dispose l'administration fiscale pour parvenir au recouvrement de la dette. Il en va de même lorsque celle-ci fait appel, en vertu du privilège du Trésor, à des tiers titulaires d'une créance ou de deniers appartenant ou devant revenir au redevable. Le comptable en charge du recouvrement disposant de la faculté de les mettre directement en demeure de verser l'imposition restant à acquitter, le contentieux du recouvrement constituera pour ces tiers la seule possibilité, s'ils l'estiment injustement fondée, de se libérer de cette obligation de payer.

UN CONTENTIEUX CARACTÉRISÉ PAR SA COMPLEXITÉ ET PAR LES ATTEINTES PORTÉES AUX DROITS DES REDEVABLES

Alors que le contentieux du recouvrement devrait représenter un moyen garantissant au redevable de pouvoir défendre légitimement ses intérêts face à l'exercice par l'administration de son pouvoir de coercition, il s'avère que cet objectif semble bien loin d'être atteint si l'on s'en réfère seulement à la complexité de son régime et au peu de garanties dont dispose ce dernier pour faire valoir ses droits.

Le contentieux du recouvrement se décompose en effet en deux actions distinctes, portant soit sur la validité de l'obligation de payer, soit la régularité des

⁴³. Le Conseil des impôts en fait le constat dans son vingtième rapport, suggérant sur ce point une amélioration de l'efficacité des recours internes à l'administration (*In Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale*, Vingtième rapport au Président de la République, Les éditions des journaux officiels, 2002, p. 245).

⁴⁴. Cf. L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, Précis, 7^e éd., p. 62.

⁴⁵. Concl. FABRE sur CE 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497 : *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495.

⁴⁶. J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, LGDJ, Bibliothèque de science financière tome 33, 1996, p. 3.

mesures de poursuites ayant été notifiées dans le cadre de la mise en œuvre du recouvrement forcé.

La qualification de la nature de l'action engagée au regard des moyens avancés pour contester son obligation de payer constituera ainsi la première des difficultés qu'aura à affronter le redevable, après toutefois qu'il ait réussi à identifier si la mesure qui lui était décernée révélait bien la mise en œuvre du recouvrement forcé, si elle constituait bien le premier acte de poursuites lui permettant d'invoquer le motif allégué et s'il ne s'était pas trompé sur le service de l'administration auquel il convenait d'envoyer sa réclamation préalable... Il découvrira ainsi que, sur des questions telles que le rattachement des contestations mettant en cause la régularité de l'acte de poursuite pour absence de notification de lettre de rappel, la jurisprudence elle-même peut s'avérer divisée⁴⁷. Ce choix ne sera pourtant pas dénué d'importance puisqu'il conditionnera la détermination du juge compétent pour connaître de sa contestation. Cette détermination constituera, par ailleurs, la deuxième difficulté que le redevable aura à surmonter s'il entend contester devant le juge le rejet de sa réclamation administrative préalable. Il devra ainsi opter entre le juge de l'exécution, compétent en matière de contestation de la régularité en la forme de l'acte de poursuite décerné, et le juge de l'impôt, compétent pour statuer sur la validité de l'obligation de payer. Dans ce dernier cas cependant, il devra en outre choisir, conformément aux dispositions de l'article 199 du LPF, qui du juge administratif ou du juge judiciaire de l'impôt sera susceptible de se reconnaître compétent pour se prononcer au regard de la nature de l'impôt concerné. Ces seuls éléments suffisent ainsi à expliquer le fondement des critiques exposées par la doctrine lorsqu'elle fait référence en la matière aux « méandres de l'article L. 281 du LPF »⁴⁸, voire même aux « labyrinthes du contentieux du recouvrement »⁴⁹.

Cette complexité s'accompagne en outre d'atteintes particulièrement marquées aux droits des redevables. Les délais de contestation sont extrêmement brefs : deux mois pour contester le premier acte de poursuite notifié, deux mois pour saisir le juge à compter du rejet par l'administration de la réclamation préalable ou de l'expiration du délai de deux mois qui lui est imparti pour statuer.

Le redevable ne peut pas en outre bénéficier de la procédure de sursis de paiement prévue à l'article L. 277 du LPF, puisque celle-ci ne peut s'appliquer que dans le cadre d'un litige d'assiette, lorsque le contribuable « conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge ». Quant à la procédure de référé-suspension instituée par la loi du 30 juin 2000⁵⁰, s'il faut se féliciter que la

⁴⁷. Voir notamment G. BACHELIER, « Compétence du juge administratif en cas de contestation d'un commandement pour défaut de lettre de rappel », concl. sur CE 10 mai 1999, n° 184 528, *M. Ournier : Dr. fisc.* 1999, n° 43, comm. 796 et *BDCF* 8-9/99, n° 87 ; Th. GASQUET, « Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF », *Dr. fisc.* 1999, n° 39, p. 1197 à 1204 ; Ph. HARANG, « Le défaut de lettre de rappel prévu à l'article L. 255 du LPF : une compétence toujours incertaine », note sous TA Marseille 15 décembre 1995, n° 95-3657, *Petites affiches* 1999, n° 135, p. 27 à 29.

⁴⁸. Th. GASQUET, « Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF », précité.

⁴⁹. V. HAIM, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », *D.* 1995, chron. p. 150 à 154.

⁵⁰. Loi n° 2000-597 : *Dr. fisc.* 2000, n° 28, p. 1005.

jurisprudence ait rapidement conclu à sa pleine applicabilité en matière fiscale ⁵¹, et ce, dès le stade de la réclamation administrative préalable ⁵², les conditions auxquelles son prononcé demeure subordonné font qu'elle ne peut être à ce jour considérée comme permettant d'assurer au redevable un véritable droit au sursis de son obligation de payer.

L'obligation de réclamation préalable a enfin des incidences particulièrement regrettables, dans la mesure où elle entraîne une cristallisation de l'instance particulièrement préjudiciable aux intérêts des redevables. Une fois la réclamation préalable formée, le redevable ne pourra plus en effet ni produire de pièces justificatives nouvelles, ni invoquer de faits n'ayant pas été au préalable soumis à l'appréciation de l'administration. Cette règle, posée par l'article R. 281-5 du LPF aura ainsi non seulement pour effet de limiter le pouvoir d'appréciation du juge qui devra se prononcer « *exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service* », mais également de porter atteinte au principe du contradictoire puisque le redevable ne pourra en aucun cas répondre aux arguments formulés par l'administration suite au rejet de sa réclamation préalable. La possibilité de présenter des moyens nouveaux devant le juge sera de ce point de vue particulièrement limitée, puisqu'elle ne sera admise que lorsque la réclamation sera portée devant la juridiction administrative ⁵³ et à la seule condition qu'il ne s'agisse que de moyens de droit ⁵⁴.

Le pouvoir reconnu au redevable de contester son obligation de payer est ainsi tellement étroitement encadré qu'il semble affecter le principe même du droit au procès. Sans doute d'ailleurs est-ce la prise en compte d'une telle situation qui a finalement conduit la jurisprudence judiciaire à admettre pour la première fois, dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, l'applicabilité de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme et du citoyen en matière fiscale ⁵⁵.

⁵¹. CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *min. c/ SARL Janfin* : *RJF* 7/01, comm. 1016, chron. Jean MAÏA p. 611, concl. Gilles BACHELIER au *BDCF* 7/01, n° 103, obs. O. FOUQUET, *Rev. adm.* 5-6/01, p. 273. Voir également CE 15 juin 2001, n° 230 578, *Mme Sisquille* : *Dr. fisc.* 2001, n° 48, comm. 1127 et *RJF* 10/01, n° 1322 ; 29 octobre 2001, n° 237132, *Raust* : *RJF* 1/02, n° 79, concl. Guillaume GOULARD au *BDCF* 1/02, n° 13 ; 30 novembre 2001, n° 234.654, *Dion* : *RJF* 2/02, n° 232 et *Dr. fisc.* 11/02, comm. 234, concl. Emmanuelle MIGNON ; 10 avril 2002, n° 241.604, *Sté Import-Export du Velay* : *RJF* 7/02, n° 856, concl. Gilles BACHELIER au *BDCF* 7/02, n° 100.

⁵². CE 6 novembre 2000, n° 246 830, *SA Le Micocoulier* : *AJDA* janvier 2003, p. 140, note J.-P. MARKUS ; *Dr. fisc.* 2003, n° 9, comm. 175 ; *RJF* 1/03, n° 107, concl. BACHELIER, p. 7.

⁵³. Cass. com. 31 janvier 1989, n° 201 P, *TPG des Hauts-de-Seine* : *RJF* 4/89, n° 517 ; 22 janvier 1991, n° 220 D, *Clanchet* : *RJF* 4/91, n° 521.

⁵⁴. CE Ass. 27 juin 1969, n° 61.520 : *Recueil Lebon* p. 345 et *Dr. fisc.* 1969, n° 41, comm. 1234 ; 6 novembre 1974, n° 89.914 : *RJF* 1/75, n° 35.

⁵⁵. Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1342 P, *Donsimoni* : *RJF* 1/91, n° 123. Cf. J.-C. DUCHON-DORIS, « Procès équitable et contentieux du recouvrement », *Dr. fisc.* 2002, n° 17, p. 694 à 699.

LA RECHERCHE D'UNE SOLUTION FONDÉE SUR LA REMISE EN CAUSE DU RÉGIME APPLICABLE

Les regrettables singularités du contentieux du recouvrement de l'impôt peuvent selon nous aisément s'expliquer.

La complexité du régime applicable résulte principalement en effet de la création empirique dont il a fait l'objet. Le fondement de la distinction des actions contentieuses susceptibles d'être engagées dans le cadre d'un contentieux du recouvrement a ainsi découlé de la simple transposition de solutions dégagées par la jurisprudence au regard de principes de répartition de compétences juridictionnelles particulièrement inadaptés face à la mise en œuvre du recouvrement forcé⁵⁶. Quant aux règles de procédure commandant les fondements de son déroulement, elles sont directement issues du régime applicable en matière de demande en revendication d'objets saisis, tel que défini à l'origine par la loi du 5 novembre 1790 relative à la vente et à l'administration des biens nationaux⁵⁷. La loi du 23 décembre 1946 ayant pour la première fois systématisé en matière d'impôts directs les principes précédemment dégagés par la jurisprudence, prévoyait ainsi, en son article 407 bis du Code général des impôts, transposé par la suite à l'article 1846 du Code général des impôts, que « *les dispositions de l'article 1910 sont applicables à toutes les réclamations relatives aux poursuites* »⁵⁸. L'article 1910 du CGI, qui fixait le régime applicable aux demandes en revendication d'objets saisis, était d'ailleurs également visé par l'article 1917 du CGI qui régissait les contestations relatives au recouvrement des impôts indirects, suite au décret du 9 décembre 1948 et à l'harmonisation des législations réalisée par les lois du 28 décembre 1959 et du 27 décembre 1963⁵⁹.

Or, le régime ayant été ainsi mis en place, en se fondant notamment sur des règles applicables à une action dépourvue de nature fiscale, n'a depuis lors nullement évolué. L'article L. 281 du LPF n'a constitué que la simple transcription de ces dispositions et ni la suppression définitive de la contrainte administrative en matière fiscale⁶⁰, ni la mise en place du juge de l'exécution suite à la réforme des

⁵⁶. L'article 19 du règlement du 26 août 1824 sur les poursuites en matière de contributions directes prévoyait ainsi que « *les réclamations concernant la perception des contributions directes et les poursuites auxquelles cette perception donne lieu, sont du ressort de l'autorité administrative* » (in E. DURIEU, « Poursuites en matière de contributions directes », *Mémorial des percepteurs*, Paris, 1838, tome 1, p. 377). Voir sur ce point B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale en droit français*, op. cit., p. 367 et s., ainsi que E. LAFERRIÈRE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, 1888, tome 2, p. 267.

⁵⁷. Voir sur ce point les commentaires de DURIEU sous l'article 69 du règlement des poursuites de 1824, in *Poursuites en matière de contributions directes*, op. cit., p. 109 et s.

⁵⁸. Voir M. CHRETIEN, « Les dispositions concernant les impôts directs de la loi du 23 décembre 1946 », *JCP* 1947, I, n° 583.

⁵⁹. Cf. B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale en droit français*, op. cit., p. 371 et s.

⁶⁰. Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, article 98-2 : *Dr. fisc.* 1988, n° 1-2, comm. 1. Voir également l'instruction n° 88-10-A3-MO du 1^{er} juin 1988 de la Direction de la Comptabilité publique : *Dr. fisc.* 1991, n° 16-17, ID 10 298.

procédures civiles d'exécution ⁶¹ n'ont pu conduire, sur le fond, à réellement modifier les actions pouvant en découler, que l'on continue d'ailleurs parfois à dénommer « opposition à contrainte » et « opposition à poursuites » ⁶².

Quant aux atteintes portées au droit des redevables dans le cadre du déroulement du contentieux du recouvrement, l'argument le plus souvent avancé est celui tiré de l'exigence de procéder dans les meilleurs délais au recouvrement des créances fiscales ayant été préalablement liquidées ⁶³. Vient ensuite celui fondé sur la nécessité d'éviter que le contentieux du recouvrement ne soit utilisé par les redevables à des fins purement dilatoires, leur permettant de retarder l'exécution de leur obligation de payer, voire même d'organiser leur insolvabilité ⁶⁴.

De telles justifications n'ont, en elles-mêmes, rien de très contestable, sauf néanmoins lorsqu'elles conduisent à priver le redevable de la possibilité de disposer d'un contrôle juridictionnel effectif sur la validité de son obligation de payer. Or, dans le contentieux du recouvrement de l'impôt, le régime semble en définitive organisé en partant du principe que le redevable intentant une action sur le fondement de l'article L. 281 du LPF exprime plus la volonté de refuser de s'acquitter de sa dette, que le désir de faire juger la légalité de son obligation de payer. La stigmatisation du redevable en tant que potentiel fraudeur, renforcée par la supériorité de l'impératif de recouvrement de la dette d'impôt, ont ainsi conduit à adopter un régime où les rapports de force entre l'administration et les redevables s'avèrent, bien plus qu'ailleurs, particulièrement déséquilibrés.

Les efforts conjugués de la jurisprudence, tant administrative que judiciaire, pour rétablir dans le contentieux du recouvrement de l'impôt une certaine équité, ne peuvent plus aujourd'hui suffire à pallier les incohérences et les déséquilibres précédemment dénoncés.

Il conviendra donc de vérifier si la véritable solution n'est pas à rechercher dans la modification du régime applicable, fondée cette fois sur la prise en compte de la véritable nature juridique de ce contentieux. Il n'est plus possible, en effet, de continuer à considérer le contentieux du recouvrement dans sa seule unité.

Aussi avons-nous choisi d'adopter une démarche fondée sur l'analyse des deux actions juridiques susceptibles d'être mises en œuvre au terme de l'article L. 281 du LPF. Nous verrons ainsi, dans notre première partie, que le contentieux du recouvrement est susceptible de donner naissance à deux types d'actions contentieuses de nature juridique distinctes, tendant pour l'une à contester la validité de l'obligation de payer et pour l'autre la régularité des mesures de poursuites décernées. Le contentieux de l'obligation de payer constituant seul une action de

⁶¹. Loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 (*JO* 14 juillet 1991, *JCP* 91, III, 64.891), décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 (*J.O.* 5 août 1992).

⁶². Cf. V. HAIM, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? », *Dr. fisc.* 1995, n° 52, p. 1880.

⁶³. Voir notamment V. HAIM, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », *D.* 1995, chron. p. 150 ; J. MAIA, « Procédures d'urgence au stade du recouvrement : retour à l'égalité des armes entre le contribuable et le fisc », *RJF* 7/01, p. 611 ; E. MIGNON, « Contentieux du recouvrement : un petit pas vers l'équité », *RJF* 5/99, p. 338.

⁶⁴. Cf. J.-C. DUCHON-DORIS, « Procès équitable et contentieux du recouvrement », *op. cit.*, p. 697.

nature fiscale, nous tenterons de démontrer dans notre deuxième partie la nécessité de prendre en compte cette dualité par l'adoption d'un régime juridique adapté à la nature juridique de chacune de ces deux actions.

Première partie : La remise en cause effective de l'unité de nature juridique du contentieux du recouvrement de l'impôt.

Deuxième partie : La prise en compte nécessaire de la dualité de régime juridique du contentieux du recouvrement de l'impôt.

Première partie

LA REMISE EN CAUSE EFFECTIVE DE L'UNITÉ DE NATURE JURIDIQUE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Remettre en cause l'unité de nature juridique du contentieux du recouvrement peut sembler de prime abord constituer une démarche intellectuelle d'une déconcertante naïveté. Il suffit de se pencher avec quelque attention sur le contenu des dispositions de l'article L. 281 du LPF pour, nous en convenons, arriver à une semblable conclusion.

Aussi avons nous jugé bon de tempérer l'apparent truisme d'une telle proposition en soulignant le caractère effectif de notre démonstration. Cet adjectif traduit en effet à la fois l'évidence attachée à la nature erronée de ce présupposé et l'importance des incidences pouvant en découler si l'on persiste malgré tout à l'ignorer⁶⁵.

L'étude des caractères généraux de la contestation peut en effet conduire à envisager le contentieux du recouvrement comme pourvu d'une unité de nature juridique comparable à celle que connaît le contentieux de l'assiette de l'impôt (Titre I). L'apparente homogénéité des éléments matériels ou personnels susceptibles d'être identifiés dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions des articles L. 281 et suivants du LPF ne peut cependant pas suffire à caractériser la nature de l'action contentieuse engagée. Seule l'étude de l'objet et des moyens invoqués peut selon nous servir utilement à la déterminer, et c'est en se fondant sur une telle analyse que nous dégagerons la nature juridique distincte de chacune des deux actions pouvant découler de la contestation, par le redevable, de son obligation de payer (Titre II).

⁶⁵. Nous nous référons en cela aux définitions données par les dictionnaires Larousse et Robert, considérant ce terme comme signifiant, pour le premier, « *qui existe vraiment* », et pour le second, « *qui se traduit par un effet, par des actes réels* » (in *Nouveau petit Larousse en couleurs*, 1968, p. 304 et *Le nouveau petit Robert*, 1997, p. 720).

Titre I

LES ÉLÉMENTS GÉNÉRATEURS D'UNE APPARENTE UNITÉ DE NATURE JURIDIQUE

Le contentieux du recouvrement apparaît au sein du contentieux fiscal comme un ensemble de règles pourvues d'une certaine unité de nature juridique. Cette situation s'explique principalement par la présence d'un certain nombre d'éléments communs à l'ensemble du contentieux, notamment en ce qui concerne les conditions de mise en œuvre d'une telle contestation.

Or, il est aisé de constater que bon nombre des confusions et difficultés que rencontrent les différents acteurs du contentieux du recouvrement ont pour origine une appréhension erronée des éléments fondateurs de ce contentieux. Il nous semble donc fondamental de redéfinir au préalable l'ensemble des éléments qui sont susceptibles de donner naissance au contentieux du recouvrement.

Nous aborderons donc en premier lieu l'étude des caractères spécifiques de la contestation (Chapitre I). Le contentieux du recouvrement s'analyse comme la contestation juridictionnelle du recouvrement forcé d'une créance fiscale. Ces trois éléments, recouvrement forcé, contestation juridictionnelle et créance fiscale, se retrouvent en effet dans tous les cas à l'origine du contentieux du recouvrement, que le redevable choisisse de contester son obligation de payer au fond ou en la forme.

Nous verrons en second lieu que la même cohérence se retrouve quant à l'identification de l'auteur de la prétention juridique (Chapitre II). Ce dernier sera ainsi, dans tous les cas, le redevable de la créance, qu'il s'agisse du redevable principal ou encore du redevable solidaire.

Chapitre I

L'IDENTITÉ DES CARACTÈRES DE LA CONTESTATION JURIDICTIONNELLE

Le contentieux du recouvrement, ainsi que nous venons de le voir, s'analyse dans tous les cas comme la contestation juridictionnelle du recouvrement forcé d'une créance fiscale.

Parmi les éléments de cette définition, le recouvrement forcé de la créance apparaît comme le « fait générateur » de la contestation, en l'absence duquel nul contentieux du recouvrement ne pourra être valablement formé.

S'ensuit la nature juridictionnelle de la contestation, qui pour autant qu'elle soit incontestable n'en est pas moins spécifique. Elle nous permettra ainsi de distinguer le contentieux du recouvrement des demandes de nature gracieuse et des contestations accessoires au recouvrement de la créance.

La nature fiscale de la créance constitue enfin le dernier de ces caractères générateurs d'une apparente unité de nature juridique du contentieux du recouvrement. S'agissant en effet du contentieux du recouvrement fiscal, nous procéderons, dans une certaine mesure, à l'exclusion des prélèvements non fiscaux du champ d'application de notre étude.

Nous nous intéresserons donc aux caractères spécifiques du contentieux du recouvrement, en ce qu'il constitue une contestation afférente dans tous les cas au recouvrement forcé de la créance (Section 1), et plus précisément encore, la contestation juridictionnelle d'une créance fiscale (Section 2).

SECTION 1. LA CONTESTATION DU RECOUVREMENT FORCÉ DE LA CRÉANCE

Parmi les éléments à l'origine de l'apparente unité de nature juridique du contentieux du recouvrement, l'exigence du recouvrement forcé comme préalable à la contestation en est un des plus caractéristiques. Caractéristique par le fait que cette condition s'applique au contentieux de l'obligation de payer comme au contentieux des poursuites, mais également par le fait que cette règle soit source de confusion en ce qui concerne la mise en œuvre de l'ensemble du contentieux.

Ainsi, la dénomination même de contentieux « du recouvrement » n'implique nullement l'exigence de l'intervention préalable du recouvrement forcé de la créance. De ce fait les demandes prématurées, antérieures au recouvrement forcé de la créance, ne sont pas rares en la matière, et le contribuable mal avisé a souvent des

difficultés à apprécier le moment à partir duquel le recouvrement forcé de la créance est effectivement mis en œuvre par l'administration fiscale.

Il convient donc d'établir que le recouvrement forcé de la créance s'analyse en quelque sorte comme le « fait générateur » qui rendra seul recevable la mise en œuvre éventuelle du contentieux du recouvrement (§ 1). Nous verrons ensuite que les actes de poursuites constituent à cet effet les éléments révélateurs de la mise en œuvre du recouvrement forcé de la créance (§ 2), seuls susceptibles d'assurer valablement la liaison du contentieux.

§ 1 : LE RECOUVREMENT FORCÉ DE LA CRÉANCE COMME FAIT GÉNÉRATEUR DE LA CONTESTATION

« *Le contentieux du recouvrement regroupe les contestations relatives au recouvrement de l'impôt* »⁶⁶. Si cette définition semble être conforme aux termes premiers de l'article L. 281 du LPF⁶⁷, elle ne traduit pas avec exactitude la nature propre du contentieux du recouvrement. Ainsi, la simple mise en œuvre du recouvrement amiable d'une créance fiscale est insusceptible de générer une contestation de cette nature.

L'intervention du recouvrement forcé constituant le véritable fait générateur du contentieux du recouvrement (B), il nous faudra au préalable exclure du domaine du contentieux du recouvrement les contestations fondées sur des actes préalables à la mise en œuvre de ce recouvrement forcé (A).

A. L'EXCLUSION DES CONTESTATIONS PRÉALABLES AU RECOUVREMENT FORCÉ DE LA CRÉANCE

La tentation première d'assimiler les demandes relatives au recouvrement amiable au contentieux du recouvrement résulte de la distinction traditionnelle établie au sein du déroulement du processus fiscal, entre la phase d'établissement et la phase de recouvrement de la créance.

Toute la difficulté réside dans le fait que les domaines respectifs du contentieux de l'assiette et du contentieux du recouvrement ne sont pas aussi clairement délimités. Il n'est pas possible d'assimiler à chaque étape de l'établissement et du recouvrement de la créance, un traitement contentieux défini par la seule qualification des opérations auquel il se réfère.

Ainsi, malgré la place occupée par le recouvrement amiable dans le déroulement du processus fiscal (a), nous verrons que les contestations que suscitent ces actes, préalablement au recouvrement forcé de la créance, ne pourront être directement rattachées au contentieux du recouvrement (b).

⁶⁶ J.-Y. MERCIER et B. PLAGNET, *Les impôts en France*, Francis Lefebvre, 29^e éd., 1997-1998, p. 548, n° 1363.

⁶⁷ L'article L. 281 du LPF fait effectivement référence aux « contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables du Trésor ou de la direction générale des impôts... ».

a. La place du recouvrement amiable dans le déroulement du processus fiscal

Le recouvrement amiable de la créance constitue la première étape — et dans la plus grande partie des cas la seule et unique — conduisant au recouvrement de l'impôt.

Il convient néanmoins de la replacer dans son contexte, issu de la distinction traditionnelle au sein du processus fiscal entre les phases d'établissement et de recouvrement de l'impôt (1), avant de pouvoir la situer au sein même de la phase de recouvrement qui sous un terme générique recouvre deux types de procédure de nature hétérogène (2).

1. La distinction traditionnelle entre l'établissement et le recouvrement de la créance au sein du processus fiscal

Le processus conduisant à l'appréhension de la matière fiscale par l'administration se décompose traditionnellement en deux phases distinctes.

La phase d'établissement de la créance a pour objet d'une part, la détermination de l'assiette de l'impôt, par la recherche et l'évaluation de la matière imposable et d'autre part, la liquidation de la créance, par l'application d'un tarif aux bases d'imposition ainsi déterminées. La phase de recouvrement de la créance comprend quant à elle l'ensemble des procédures conduisant au paiement de l'imposition⁶⁸. Cette distinction se retrouve au sein même du CGI, qui traite en son Livre I^{er} de l'assiette et de la liquidation de l'impôt, tandis que son Livre II concerne le recouvrement de l'impôt.

Elle s'avère, en outre, renforcée par le fait que ces différentes phases sont attribuées à des organes distincts de l'administration fiscale : « *le système financier français est construit, on le sait, sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. Une application bien connue en est faite à la levée des impôts directs : sous l'autorité de la direction générale des impôts, les services fiscaux sont chargés de l'assiette et du contrôle ; sous l'autorité de la direction de la comptabilité publique, les comptables du Trésor sont chargés du recouvrement* »⁶⁹.

Dès lors, la tentation est grande d'assimiler à chaque phase du processus fiscal un traitement contentieux propre à chacune d'entre elles : aux opérations d'établissement de l'imposition, le contentieux de l'assiette ; aux opérations de recouvrement de la créance, le contentieux du recouvrement.

Deux objections majeures doivent pourtant être formulées à l'encontre de cette proposition.

La première de ces objections concerne tout d'abord l'attribution des opérations d'établissement et de recouvrement au sein de l'administration fiscale. En effet, « *en matière d'impôts indirects, le partage de compétences entre l'assiette, la liquidation*

⁶⁸. Voir sur ce point : C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *Procédures fiscales*, PUF, Coll. Thémis Droit, 1^{re} éd., 1982, p. 21 et s. ; L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, Coll. Précis, 7^e éd., 1992, p. 15 et s. ; J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, Litec, Coll. Les cours de droit, 1995, p. 56 et s. ; J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, Coll. Cours Dalloz série Droit public - Science politique, 1998, p. 31 et s.

⁶⁹. G. LAMBERT, « Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement », *RFFP* 1984, n° 7, p. 31. Voir également : L. MEHL et P. BELTRAME, *Science et technique fiscale*, PUF, Coll. Thémis Droit, 1^{re} éd., 1982, p. 133 et s. ; G. GEST et G. TIXIER, *Manuel de droit fiscal*, LGDJ, 4^e éd., 1986, p. 276 et s.

*et le recouvrement de l'impôt n'existe pas »*⁷⁰. Les comptables de la Direction générale des impôts assurent ainsi les opérations d'établissement et de recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires, des droits d'enregistrement et de timbre, de l'ISF et de certains impôts directs non recouverts par voie de rôle⁷¹. De plus, l'absence d'émission de rôle concernant ce type de prélèvements induit une quasi-simultanéité des opérations d'établissement et de recouvrement, ce qui peut conduire à penser que « *dans ce cas, les recours portant sur le recouvrement se confondent en fait avec ceux qui portent sur l'assiette.* »⁷²

La seconde objection porte sur la façon dont est généralement appréhendée la phase de recouvrement de l'impôt. Alors que l'on distingue les phases d'assiette et de liquidation au sein du processus d'établissement de la créance, la phase de recouvrement semble être entendue comme un processus uniforme et indivisible. Or, si dans tous les cas le recouvrement de la créance poursuit une seule et même finalité qui est « *de faire passer l'argent de l'impôt des poches du contribuable dans les coffres du Trésor* »⁷³, cette phase du processus fiscal n'en est pas moins constituée par tout un ensemble d'actes juridiques et d'opérations matérielles de nature hétérogène⁷⁴.

Les auteurs semblent s'accorder aujourd'hui pour distinguer au sein de la phase du recouvrement de la créance deux étapes distinctes que sont le recouvrement amiable et le recouvrement forcé⁷⁵. Le recouvrement amiable constituant le principe du recouvrement de l'impôt et le recouvrement forcé l'exception, ce stade du processus fiscal occupe une place prépondérante au sein de la phase du recouvrement de la créance.

⁷⁰. L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *op. cit.* p. 262, n° 222.

⁷¹. Tels que les impôts frappant les revenus de capitaux mobiliers (retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers, prélèvements libératoires sur les produits de placements à revenus fixes et précompte mobilier), les prélèvements sur les profits immobiliers et sur les plus-values réalisées par les contribuables non domiciliés en France, la retenue à la source sur les revenus versés à des personnes domiciliées hors de France, la taxe d'apprentissage, ou encore la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue.

⁷². A. LE BARS (sous la direction de), *V° Les recours contentieux*, in *La fiscalité*, Hachette, 1975, p. 366.

⁷³. M. DUVERGER, *Éléments de fiscalité*, PUF, Coll. Thémis Science politique, 1976, p. 34.

⁷⁴. Le recouvrement de l'impôt est ainsi défini par le professeur GEST comme l'« ensemble des actes juridiques et des opérations matérielles visant à obtenir le paiement de l'imposition, une fois celle-ci établie, c'est-à-dire assise et liquidée », V° Recouvrement de l'impôt, in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, (sous la direction de L. PHILIP), Tome II, Economica, 1991, p. 1278 et s.

⁷⁵. C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *op. cit.* p. 331 et s. ; G. GEST et G. TIXIER, *op. cit.* p. 276 et s. ; J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *op. cit.* p. 67, n° 78 et s.

2. La place du recouvrement amiable au sein de la phase de recouvrement de la créance

Comme nous l'avons déjà souligné, le recouvrement amiable constitue le recouvrement de droit commun de la créance ⁷⁶.

Il a pour caractéristique principale de s'opérer de façon distincte selon que l'on est en présence d'impôts recouverts par les comptables du Trésor, ou d'impôts recouverts par les comptables de la Direction générale des impôts.

Pour les premiers d'entre eux, s'agissant principalement de l'impôt sur le revenu et des impôts directs locaux, le recouvrement s'effectue par voie de rôle ⁷⁷. Le rôle nominatif constitue un titre exécutoire « *en vertu duquel le comptable du Trésor peut exiger le paiement de l'impôt et en poursuivre le recouvrement par les voies de droit* » ⁷⁸. Il est établi par les services fiscaux de la Direction générale des impôts et mis en recouvrement après homologation par l'autorité administrative compétente ⁷⁹.

La date de mise en recouvrement du rôle, déterminée par celle de son homologation, emporte des conséquences importantes, notamment sur le plan contentieux. C'est elle, en effet, qui détermine la date d'exigibilité de l'impôt, le point de départ du délai de prescription de l'action en recouvrement et du délai de réclamation en matière de contentieux de l'assiette, et enfin la date limite de paiement au-delà de laquelle pourra être mis en œuvre le recouvrement forcé de l'impôt.

Conformément à l'article L. 253 du LPF, un extrait du rôle est ensuite notifié aux contribuables par les comptables du Trésor, au travers de l'envoi d'un avis d'imposition ⁸⁰. Destiné à assurer l'information du contribuable, l'avis d'imposition mentionne le total, par nature d'impôt, des sommes à acquitter. Il indique également les conditions d'exigibilité, la date de mise en recouvrement et la date limite de paiement.

⁷⁶ L. TROTABAS, Finances publiques, op. cit. n° 323. Voir également J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, op. cit. p. 67, n° 78.

⁷⁷ Certains impôts dont le recouvrement relève de la compétence des comptables du Trésor ne sont recouverts par voie de rôle que lorsqu'ils n'ont pas été acquittés à l'échéance par le contribuable, ou encore en cas de redressement notifié par l'administration. Il s'agit des impôts qui font l'objet d'un versement spontané tels que l'impôt sur les sociétés et ses contributions additionnelles, l'imposition forfaitaire annuelle, ou la taxe sur les salaires. Voir sur ce point Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, Éd. Liaisons, 1999, p. 66 et s.

⁷⁸ Étude anonyme, « Rôle nominatif », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. n° 512, (2/ 97), n° 1.

⁷⁹ En vertu de l'article 1658 du CGI, « *les impôts directs et les taxes assimilées sont recouverts en vertu de rôles rendus exécutoires par arrêté du préfet* ». Ce texte prévoit cependant que le préfet puisse déléguer ce pouvoir d'homologation des rôles, qui est détenu en pratique par le directeur des services fiscaux ou par ses collaborateurs, dans la mesure où ils ont au moins le grade de directeur divisionnaire.

⁸⁰ La loi n° 77-574 du 7 juin 1977, portant diverses dispositions d'ordre économique et financier, a remplacé en son article 6, le terme « avertissement », jusqu'alors utilisé pour signifier aux contribuables les articles du rôle les concernant, par celui « d'avis d'imposition ». Cette modification terminologique résulte de la prise en considération des critiques émises par le Comité des usagers du Ministère de l'Économie et des Finances, concernant le « caractère désobligeant et brutal, voire comminatoire, pour les contribuables » du mot « avertissement » (voir sur ce point les commentaires au *Dr. fisc.* 1977, n° 25, comm. 960).

Le recouvrement amiable ne s'arrête pourtant pas à ce stade, puisque l'administration accorde encore au contribuable une ultime possibilité de s'acquitter spontanément de sa créance, par l'envoi d'une lettre de rappel⁸¹. L'article L. 255 du LPF dispose ainsi que « *lorsque l'impôt n'a pas été payé à la date limite de paiement et à défaut d'une réclamation préalable assortie d'une demande de sursis de paiement avec constitution de garanties dans les conditions prévues par l'article L. 277, le comptable du Trésor chargé du recouvrement doit envoyer au contribuable une lettre de rappel avant notification du premier acte de poursuites devant donner lieu à des frais* ».

La lettre de rappel constitue ainsi un préalable obligatoire à la mise en œuvre du recouvrement forcé de l'impôt⁸², du moins lorsque celui-ci se traduit par un acte de poursuite donnant lieu à des frais. La Cour de cassation considère ainsi qu'une telle formalité n'est pas indispensable lorsque le comptable procède au recouvrement forcé par voie d'avis à tiers détenteur⁸³. Cette jurisprudence, quelque peu surprenante au regard des effets induits par un tel acte de poursuite, n'en est pas moins conforme à la lettre de l'article L. 255 du LPF. L'amélioration de la protection du redevable nécessiterait donc en l'espèce une suppression pure et simple des derniers termes de cet article.

Si la lettre de rappel conditionne néanmoins dans la plupart des cas la validité des éventuelles poursuites ultérieures, elle ne peut en aucun cas être assimilée à un

⁸¹. Autrefois prévue à l'article 1842 du CGI sous la dénomination de sommation sans frais, la lettre de rappel a été mise en place par l'article 14-II de la loi de finances pour 1973 (*Dr. fisc.* 1973, n° 1-2, comm. 1). Dictée par des raisons d'opportunité, cette modification terminologique n'a pas eu d'incidence sur le régime juridique de cette mesure. Pour une étude plus approfondie de cette notion, voir T. GASQUET, « Lettre de rappel », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 518, (5/ 99).

⁸². L'article L.260 du LPF dispense néanmoins les comptables du Trésor de cette obligation « dans le cas où une majoration de droits ou des intérêts de retard ont été appliqués au contribuable pour non-déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables ». Voir sur le recours à la dispense légale de l'article L.260 du LPF, l'étude de Thierry GASQUET, « Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF », *Dr. fisc.* 1999, n° 39, p. 1202 et s.

La jurisprudence considère également que l'envoi de la lettre de rappel prévue à l'article L. 255 du LPF n'est pas une condition de mise en œuvre de l'avis à tiers détenteur (Cass. com. 28 janvier 2003, n° 180 F-D, *Tiésorier principal du 18^e arrondissement de Paris c/ Huynh* : *RJF* 5/03, n° 642). Elle adopte la même solution s'agissant de l'envoi d'une mise en demeure préalable à la notification d'un avis à tiers détenteur (Cass. com. 11 février 2003, n° 272 F-D, *Trésorier d'Albi périphérie c/ Sté SGTM* : *RJF* 5/03, n° 643).

⁸³.- Cass. com. 28 janvier 2003, n° 00-18 911, *M. et Mme Attie et a.* : *Dr. fisc.* 2004, n° 24, com. 553 et *RJF* 5/03, n° 542 ; 3 mars 2004, n° 451 F-D, *Saber* : *RJF* 7/04, n° 794.

Le Conseil d'Etat considère pour sa part que le comptable peut se dispenser de l'envoi d'une lettre de rappel, même dans les cas où celle-ci est prescrite par l'article L. 255 du LPF, lorsqu'il existe un risque de non-recouvrement de la créance (CE 16 février 2000, n° 181 488, *min. c/ Sté nouvelle des couleurs zinciques* : *RJF* 4/00, n° 568, concl. G. BACHELIER au *BDCF* 4/00, n° 55 ; TA Toulouse 15 juillet 2003, n° 99-2948, *Schwartz* : *RJF* 01/04, n° 94).

acte de poursuite. Elle ne constitue que la dernière étape du recouvrement amiable assuré par les comptables du Trésor ⁸⁴.

En ce qui concerne à présent les impôts recouverts par les comptables de la Direction générale des impôts, la procédure de recouvrement amiable occupe en principe une place de moindre importance au sein de la phase de recouvrement de l'impôt.

Celle-ci se trouve en effet grandement simplifiée par le fait que la même administration assure de façon concomitante, comme nous l'avons vu précédemment, les opérations d'assiette et de recouvrement de la créance. S'agissant d'impositions non recouvrées par voie de rôle, l'émission d'un titre exécutoire ne sera exigée que dans la mesure où le contribuable ne s'est pas acquitté de son obligation de payer de façon spontanée.

Le législateur a néanmoins harmonisé les procédures de recouvrement amiable par la loi du 27 décembre 1963, en dédoublant l'ancien « titre de perception » qui avait été institué par un décret du 9 décembre 1948 en un « avis de mise en recouvrement » et une « mise en demeure » ⁸⁵. Ces deux procédures constituent ainsi le pendant de l'avis d'imposition et de la lettre de rappel prévus en matière d'impôts recouverts par voie de rôle.

L'avis de mise en recouvrement constitue un titre exécutoire ⁸⁶ qui est notifié au contribuable lorsque celui-ci ne s'est pas acquitté intégralement de sa créance à la date d'exigibilité. Il est sur ce point intéressant de noter que « *là où l'avertissement [actuellement avis d'imposition] ne constitue qu'une transcription du rôle dont les indications sont seules valables, qui doit seul être signé et dont la date de signature fait seule courir les délais contentieux, l'avis de mise en recouvrement constitue, lui, la décision même qui arrête définitivement l'impôt* » ⁸⁷. Sa notification se fera de ce fait par lettre recommandée avec accusé de réception, et c'est à cette date que s'ouvrira le délai de réclamation du contribuable en matière de contentieux de l'assiette et le délai de prescription de l'action en recouvrement de l'administration.

⁸⁴. Sauf à ce que ces derniers utilisent la possibilité que leur accorde l'instruction de la Comptabilité publique n° 73-46-A1 du 21 mars 1973 (*Dr. fisc.* 1973, n° 38) de notifier au contribuable un dernier avis avant poursuite. Il peut être envoyé entre la notification de la lettre de rappel et des actes de poursuites ultérieurs, ou entre la notification d'un commandement et la signification d'une saisie. Il conserve en tout état de cause un caractère purement facultatif, et ne saurait, à l'instar de la lettre de rappel, être considéré comme un acte de poursuite.

⁸⁵. Les aménagements opérés par la loi du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en ses articles 1 et 2, résultent d'une volonté d'harmoniser non seulement les règles de recouvrement, mais également des règles de recours contentieux, en se fondant sur la procédure applicable en matière d'impôts perçus par voie de rôle (loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 : *Dr. fisc.* 1964, n° 3 bis, comm. 90 ; décret n° 64-428 du 13 mai 1964 : *Dr. fisc.* 1964, n° 21-22, comm. 653). Voir également les fascicules 522 et 523 du *Jurisclasser Procédures fiscales* concernant respectivement l'avis de mise en recouvrement (2/94) et la mise en demeure (2/94).

⁸⁶. L'avis de mise en recouvrement est rendu exécutoire par le visa de l'autorité administrative compétente. Il s'agissait aux termes de la loi de 1963 des seuls directeurs des services fiscaux, mais l'article L.256 du LPF a été modifié par l'article 17 de la loi du 24 décembre 1983 qui a étendu cette compétence aux comptables de la Direction générale des impôts, évitant ainsi toute contestation éventuelle concernant les délégations de signature, (loi n° 83-1159 du 24 décembre 1983 : *Dr. fisc.* 1984, n° 2-3, comm. 48).

⁸⁷. Concl. MARTIN-LAPRADE sur CE 13 octobre 1986, n° 44.193 et 44.555 : *Dr. fisc.* 1987, n° 19-20, comm. 996.

Là encore, à défaut de paiement par le contribuable des sommes mentionnées sur l'avis de mise en recouvrement, ou de réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement présentée par celui-ci, une dernière possibilité lui est laissée d'acquitter sa créance dans le cadre d'un recouvrement amiable. Le comptable notifie à cet effet une mise en demeure par pli recommandé avec avis de réception, conformément aux prescriptions de l'article L. 257 du LPF. Cette mise en demeure a pour objet d'authentifier la créance restant à recouvrer, et d'informer le contribuable qu'en l'absence de règlement de sa part à l'expiration du délai imparti, le comptable pourra procéder au recouvrement forcé de la dette.

Pendant, si les poursuites ont lieu par voie de saisie mobilière, l'article L. 261 prévoit que la notification de la mise en demeure tient lieu dans ce cas de commandement, la saisie pouvant être pratiquée, sans autre formalité, à l'expiration du délai accordé⁸⁸. Il ne s'agit plus alors de recouvrement amiable de la créance, mais bien d'exécution forcée du recouvrement, la mise en demeure constituant bien dans ce cas un acte de poursuite⁸⁹.

Le recouvrement amiable se décompose donc en deux phases distinctes qui aboutissent, pour la première, à notifier l'acte d'imposition au contribuable et, pour la seconde, à édicter les mesures préalables aux poursuites. La difficulté réside dans le fait que ces deux séries d'actes juridiques et d'opérations matérielles se situent à la frontière des phases d'établissement et de recouvrement forcé de l'impôt.

Les avis d'imposition et de mise en recouvrement constituent néanmoins les premiers actes de la procédure de recouvrement. Quant à la lettre de rappel et à la mise en demeure, bien qu'elles s'analysent comme des mesures préalables aux poursuites, elles n'ont que « *pour but d'obtenir le règlement amiable des créances* »⁹⁰.

Cette finalité commune confère au recouvrement amiable le caractère d'un ensemble procédural de nature homogène au sein de la phase de recouvrement de la créance, bénéficiant d'un traitement contentieux spécifique et distinct du contentieux du recouvrement forcé de l'impôt.

⁸⁸. Ce délai est fixé par l'article L. 277 du LPF, qui prévoit qu'en l'absence de règlement ou de demande de sursis de paiement faisant suite à la notification de la lettre de rappel ou de la mise en demeure, le comptable public compétent peut engager les poursuites à l'expiration d'un délai de 20 jours.

⁸⁹. En effet, « si la mise en demeure ne constitue pas en principe un acte de poursuite, il n'en va pas de même lorsque la mise en demeure, adressée en vue d'une saisie mobilière, tient lieu de commandement en application de l'article 1916 du CGI (transféré à l'article L. 261 du LPF) » (CE 3 avril 1991, n° 80.572, *M. Coffinet* : *Dr. fisc.* 1992, n° 23, comm. 1176, concl. FOUQUET). Voir dans le même sens CE 29 juillet 1983, n° 33.553 et 33.554 : *Dr. fisc.* 1984, n° 23-24, comm. 1152, concl. VERNY ; 28 février 1983, n° 25.800 : *Dr. fisc.* 1983, n° 28, comm. 1528, concl. RIVIÈRE ; 9 décembre 1985, n° 54.469, *M. Szumeray* : *Dr. fisc.* 1986, n° 41, comm. 1728, concl. GUILLENCHMIDT et Cass. com. 18 février 2004, n° 366 F-D, *Carlil* : RJF 6/04, n° 650. Il convient cependant de noter que la mise en demeure ne vaut commandement que lorsque cela est expressément mentionné dans l'acte reçu par le contribuable. Voir sur ce point CAA Bordeaux 11 juin 1992, n° 90-94, *MM. A. et M. Morandini* : *Dr. fisc.* 1993, n° 29, comm. 1519 ; CAA Marseille 29 mars 1999, n° 96-12 359, *M. Lagrange* : *Dr. fisc.* 2000, n° 7, comm. 112.

⁹⁰. P. BORRAS et A. GARAY, *Le contentieux du recouvrement fiscal*, LGDJ, Coll. Systèmes, 1993, p. 51.

b. Le rattachement des contestations fondées sur les actes de recouvrement amiable

Tant que le recouvrement forcé de la créance n'a pas été mis en œuvre par l'administration, les contestations fondées sur les actes de recouvrement amiable se trouvent exclues du domaine du contentieux du recouvrement.

La nature juridique de ces actes a pour conséquence de les rendre insusceptibles de recours direct (1). Ils pourront cependant être contestés, préalablement à l'intervention du recouvrement forcé, dans le cadre d'un litige d'assiette (2).

1. Des actes insusceptibles de recours direct

Les actes émis par l'administration fiscale dans le cadre du recouvrement amiable étant dépourvus de caractère décisif, ils ne peuvent faire l'objet d'un recours direct⁹¹. En effet, l'avis d'imposition et l'avis de mise en recouvrement ne constituent que des mesures destinées à informer les contribuables du recouvrement de leur dette. Quant à la lettre de rappel ou à la mise en demeure, hors les cas où cette dernière tient lieu de commandement, elles ne constituent que des mesures préparatoires au recouvrement forcé de la créance⁹².

S'agissant ainsi d'une requête dirigée contre un avertissement suivi d'une sommation sans frais, la jurisprudence a considéré que le contribuable « *ne justifiait devant le conseil de préfecture d'aucun intérêt lui permettant de poursuivre l'annulation d'une mesure qui ne lui faisait pas grief* »⁹³.

Cette solution, pour autant qu'elle soit conforme aux principes régissant les recours contentieux en la matière, n'en est pas moins dépourvue de conséquences parfois regrettables pour le contribuable.

En effet, comme le souligne très justement Thierry Gasquet à propos des lettres de rappel⁹⁴, il se peut qu'un tel acte soit notifié au contribuable alors même que ce dernier a formé une réclamation d'assiette assortie d'une demande de sursis de paiement. Or l'envoi de la lettre de rappel aura pour conséquence de mettre à sa charge des majorations pour paiement tardif, quand bien même le redevable aurait formé sa réclamation avant la date limite de paiement de la créance. L'auteur suggère sur ce point que, « *toute contestation portant directement sur une lettre de rappel étant irrecevable dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, il est*

⁹¹. La lettre de rappel ne peut ainsi donner lieu à un recours pour excès de pouvoir (TA Toulouse, 16 juillet 2002, n° 99-3661, *SA Cousin Pradère* : *Dr. fisc.* 2003, n° 8, comm. 158).

⁹². Notons cependant que la jurisprudence considère que la lettre de rappel rentre dans le champ d'application de la loi du 17 juillet 1978 (*Dr. fisc.* 1978, n° 31, comm. 1243) relative à la communication des documents administratifs. Mais dans ce cas, seule la décision du comptable refusant de communiquer une lettre de rappel pourra faire l'objet d'un recours de la part du contribuable (CE 27 mars 1996, n° 171.801 : *Dr. fisc.* 1996, n° 25, comm. 767).

⁹³. CE 17 mai 1912, *Lelong* : *Rec.* 573. Voir plus récemment CE 9 décembre 1985, n° 54 469, *M. Szumeray*, concl. GUILLENCHMIDT précitées, ou encore CE 20 mai 1998, n°155.738, *Société d'exploitation des carburants* : *Dr. fisc.* 1998, n° 45, comm. 1007, concl. ARRIGHI de CASANOVA. Sur la notion de mesure faisant grief, voir l'étude de Manon SIERACZEK-ABITAN, « Les sanctions des irrégularités de forme en matière fiscale, pénale et civile », *Dr. fisc.* 2001, n° 10, p. 414 et s.

⁹⁴. « Lettre de rappel », *Jurisque Procédures fiscales*, Fasc. 518, *op. cit.* n° 13.

possible de se demander si, en pareille hypothèse, un recours pour excès de pouvoir ne serait pas admis par le juge ».

L'admission du recours pour excès de pouvoir en matière fiscale est cependant strictement délimitée⁹⁵. Sachant que « *les réclamations et recours formés en matière fiscale relèvent par nature du plein contentieux* »⁹⁶, les contribuables se verront opposer l'exception de recours parallèle. Celle-ci ne peut être écartée que dans la mesure où les requérants ne disposent pas d'une autre voie de recours fiscal, en raison notamment de la nature du litige, ou que cette voie de recours ne produit pas un résultat équivalent à l'annulation pouvant être obtenue par la voie du recours pour excès de pouvoir.

S'agissant plus particulièrement des actes édictés lors de la procédure d'établissement et de recouvrement de l'impôt, seuls les actes détachables de cette procédure seront susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. Or, en ce qui concerne les actes non réglementaires, la jurisprudence considère dans la plupart des cas⁹⁷ qu'ils ne sont pas détachables de la procédure d'imposition à l'égard de leurs destinataires. Ainsi, s'agissant des demandes contentieuses formulées en matière de recouvrement amiable, le contribuable ne sera « *pas recevable à attaquer par la voie du recours pour excès de pouvoir les actes de mise en recouvrement des impositions mises à sa charge, lesquels ne sont pas détachables de la procédure d'imposition* »⁹⁸. Les actes pris dans le cadre du recouvrement amiable de la créance ne peuvent donc faire l'objet d'un recours direct. Ils ne pourront être contestés que dans le cadre des recours prévus en matière fiscale⁹⁹, et plus précisément dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt.

⁹⁵. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, Coll. Domat Droit public, 6^e éd., 1996, p. 579, n° 615. Voir également M. CHRETIEN, « Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale », *JCP* 1946, I, n° 571 ; J.-F. VERNY, « Actes détachables de la procédure d'imposition et recours pour excès de pouvoir », *RJF* 1/79, p. 4 et s. ; J.-M. LE BERRE, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », *RFFP* 1987, n° 17, p. 17 et s. ; G. GOULARD, « Recours pour excès de pouvoir », *RJF* 5/94, p. 286 et s. ; J. MARTINEZ, *Le recours en excès de pouvoir en matière fiscale*, Thèse Université Robert Schuman de Strasbourg, 2000.

⁹⁶. CE Sect. 29 juin 1962, n° 53.090, *Société des aciéries de Pompey* : *Recueil Lebon* 438 ; C. DAVID, O. FOUQUET, M.-A. LATOURNERIE et B. PLAGNET, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Sirey, Coll. Droit Public, 2^e éd., 1991, p. 670.

⁹⁷. Les décisions de retrait ou de refus d'agrément, bien que constituant des décisions individuelles non réglementaires, sont considérées comme détachables de la procédure d'imposition. Elles peuvent ainsi être contestées par leurs destinataires par la voie du recours pour excès de pouvoir (CE Sect. 26 janvier 1968, n° 69.765, *Sté Maison Genestal* : *Rec.* p. 62, concl. BERTRAND ; *JCP CI* 1968, II, 83186, note BLANCHER ; *AJDA* 1968, p. 122, obs. MASSOT et DEWOST).

⁹⁸. CE 3 juin 1985, n° 41.271, *Dr. fisc.* 1986, n° 14, comm. 709. En revanche, la Cour administrative d'appel de Paris a considéré que la décision de refus du ministre chargé du budget, sur une demande d'agrément d'une offre de remise d'immeuble en paiement de l'ISF, constituait un acte détachable de la procédure d'assiette et de recouvrement, susceptible d'être attaqué devant la juridiction administrative par la voie d'un recours pour excès de pouvoir (11 mai 2000, n° 99-3843, *M. Mocchi* : *Dr. fisc.* 2001, n° 17, comm. 416).

⁹⁹. CE 15 novembre 1978, n° 1961, *Gaudissart* : *Rec.* p. 441 ; *Dr. fisc.* 1979, n° 11, comm. 525 ; *RJF* 1/79, n° 5.

2. Des actes susceptibles d'être contestés dans le cadre d'un contentieux d'assiette

Les mesures édictées par l'administration en vue d'obtenir le recouvrement amiable de la créance, constituent des actes non détachables de la procédure d'imposition.

Ces actes se rapportent, au sein de la procédure d'imposition, à « la mise en œuvre d'une opération d'assiette »¹⁰⁰. La jurisprudence considère ainsi qu'un contribuable « ne saurait utilement invoquer les irrégularités dont seraient entachés les avis de mise en recouvrement [...], lesquels assoient la créance du Trésor, conformément aux dispositions de l'article L. 256 du livre déjà cité, et ne peuvent par suite être critiqués que dans le cadre du contentieux de l'assiette »¹⁰¹.

Le juge sera donc amené à contrôler, dans le cadre d'un contentieux d'assiette, la régularité des avis d'imposition et des avis de mise en recouvrement¹⁰². L'erreur substantielle affectant le contenu d'un acte de recouvrement amiable pourra ainsi constituer une irrégularité de la procédure d'imposition de nature à entraîner la décharge de l'impôt¹⁰³. En ce qui concerne la lettre de rappel et la mise en demeure, ces actes ne constituent que des mesures préalables aux poursuites¹⁰⁴. Toute contestation fondée sur l'irrégularité de ces actes dans le cadre du contentieux du recouvrement sera donc jugée comme prématurée¹⁰⁵.

¹⁰⁰. Concl. COURTIAL sur CAA Lyon 9 mars 1995, n°92.833 et 92.834, *Sté Deltal et Sté Tivoly* : *Dr. fisc.* 1995, n° 29, comm. 1565.

¹⁰¹. CE 29 janvier 2003, n° 236.107, *Gugnon* : *RJF* 4/03, n° 496, concl. L. VALLÉE au *BDCF* 4/03, n° 55 ; CAA Lyon 20 juin 1996, n°93 985, *M. Frezet* : *Dr. fisc.* 1996, n° 51, comm. 1529.

¹⁰². CE 12 janvier 2004, n° 22076, *SA Cise et SA Erimo* : *RJF* 4/04, n° 378. Sur le contenu et la motivation des avis d'imposition et des avis de mise en recouvrement : P. PHILIP, *L'erreur substantielle dans la procédure d'imposition*, Thèse Aix, 1997, p. 60 et s. Voir également la jurisprudence *Ferrando* concernant la motivation des avis de mise en recouvrement, CE Ass. 22 décembre 1989, n° 45814-46114 (*RJF* 2/90, concl. contraires Ph. MARTIN au *Dr. fisc.* 1990, n° 43, comm. 2027), remise en cause par l'arrêt du Conseil d'État du 11 avril 2001, n° 175.082, *ministre c/ Sévilla* (*RJF* 7/01, n° 1009, concl. G. GOULARD au *BDCF* 7/01, n° 101). En dernier lieu, J-L. PIERRE, « Conditions de régularité de la notification de l'avis de mise en recouvrement », note sous CE, 29 janvier 2003, n° 236.107, *M. Gugnon*, *Procédures* 2003, n° 5, p. 23 et 24 ; concl. L. VALLÉE, *Dr. fisc.* 2003, n° 20, comm. 389.

¹⁰³. CE 22 avril 1985, n° 41.998 : *Dr. fisc.* 1985, n° 47-48, comm. 2079, concl. contraires M.A. LATOURNERIE. Voir également CE 13 octobre 1986, n°44.193 et 44.555, concl. précitées MARTIN-LAPRADE ; 20 mai 1998, n° 155.738, *Sté d'exploitation des carburants*, concl. précitées ARRIGHI DE CASANOVA ; 28 juillet 1999, n°185.525, *Guillet*, *RJF* 10/ 99, n° 1133 ; 28 juillet 1999, n° 175.786, *SARL « FFA Azan »* : *Dr. fisc.* 2000, n° 9, comm. 161, concl. COURTIAL.

¹⁰⁴. Sur le fait que la lettre de rappel et la mise en demeure ne constituent pas des actes de poursuite : CE 1^{er} décembre 1982, n° 28.082, *M. Vincent* : *Dr. fisc.* 1983, n°19, comm. 1011, concl. SCHRICKE ; 29 juillet 1983, n° 33.553 et 33.554, concl. précitées VERNY.

¹⁰⁵. M. le commissaire du gouvernement DELMAS-MARSELET précise sur ce point que « la législation fiscale française ne prévoit pas de recours contre les actes intermédiaires qui peuvent se situer entre la notification de l'avis de mise en recouvrement et le commandement, premier acte de poursuite ». Selon lui, « cette solution se justifie par le fait que ces actes ne sont pas des actes de poursuites, mais des actes préparatoires aux poursuites. Comme, à ce stade, le contribuable n'est plus recevable à contester, notamment, l'assiette de l'impôt, mais seulement le bien-fondé ou la validité en la forme des poursuites, vous en déduisez qu'il est sans intérêt à demander l'annulation de mesures qui, par elles-mêmes, ne lui font pas grief », (concl. sur CE 14 avril 1970, n° 69.088 : *Dr. fisc.* 1970, n° 49, comm. 1421).

Les actes de recouvrement amiable ne sont cependant pas dépourvus d'incidence quant à la validité de l'obligation de payer. Les avis d'imposition et les avis de mise en recouvrement déterminent l'exigibilité de la dette, tandis que la lettre de rappel et la mise en demeure conditionnent la validité des poursuites en recouvrement forcé de l'obligation de payer.

Leur régularité sera donc également susceptible d'être contestée dans le cadre du contentieux du recouvrement, mais il faudra pour ce faire, en tout état de cause, que le recouvrement forcé de la créance ait été engagé au préalable.

B. L'INTERVENTION DU RECOUVREMENT FORCÉ DE LA CRÉANCE COMME CONDITION PRÉALABLE À LA MISE EN ŒUVRE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Comme nous venons de le voir, les actes de recouvrement amiable ne peuvent être contestés dans le cadre du contentieux du recouvrement tant que les poursuites n'ont pas été préalablement engagées par l'administration. Leur mise en œuvre révèle le caractère exorbitant de droit commun des prérogatives de l'administration fiscale lui permettant d'assurer l'exécution forcée de l'obligation de payer du contribuable.

La mise en œuvre des actes d'exécution forcée de l'obligation de payer étant seule susceptible d'assurer la liaison du contentieux, l'intervention du recouvrement forcé de la créance (a) constituera donc la condition première de mise en œuvre de la contestation (b).

a. L'intervention du recouvrement forcé de la créance

Écartant l'adage selon lequel « *nul n'a droit de faire à soi-même justice* »¹⁰⁶, l'administration dispose du pouvoir d'émettre des titres exécutoires constatant la créance de son débiteur, et d'en assurer l'exécution d'office par l'intervention du recouvrement forcé.

La mise en œuvre du recouvrement forcé relève donc d'une prérogative de puissance publique (1), prérogative aujourd'hui dématérialisée du fait de la suppression de la contrainte administrative (2).

1. L'exercice d'une prérogative de puissance publique

En tant que « *prélèvement pécuniaire, de caractère obligatoire, effectué en vertu de prérogatives de puissance publique* »¹⁰⁷, la nature juridique de l'impôt autorise l'administration à exiger du contribuable le paiement forcé de sa dette.

Le caractère exorbitant de droit commun des prérogatives dont dispose l'administration pour procéder au recouvrement forcé de la créance implique néanmoins que soient respectés les droits et garanties du contribuable.

L'administration fiscale ne pourra ainsi mettre en œuvre son pouvoir de contrainte que si elle est en mesure d'établir l'inexécution, de la part du contribuable, de son obligation de payer.

¹⁰⁶. H. ROLLAND et L. BOYER, *Adages du droit français*, Litec, 4^e édition, 1999, p. 569.

¹⁰⁷. J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, op. cit., p. 9.

Or, l'établissement de la défaillance du débiteur suppose tout d'abord que le contribuable ait été au préalable régulièrement informé par l'administration de la nature de son obligation, ainsi que des poursuites auxquelles il s'expose en cas d'inexécution de cette obligation.

Le recouvrement forcé ne pourra donc être mis en œuvre en l'absence d'émission de la part de l'administration d'un avis d'imposition et d'un avis de mise en recouvrement, destinés à informer le contribuable de l'exigibilité de sa dette. Il en sera de même si le comptable a omis d'envoyer la lettre de rappel ou l'avis de mise en demeure, actes annonciateurs des poursuites qu'il encourt en cas de non respect de son obligation. C'est d'ailleurs dans ce sens que Victor Haïm, s'agissant de la lettre de rappel, précise que cette obligation se justifie « *moins par respect pour un formalisme abstrait et stérile, une sorte de rite conjuratoire révélateur d'une tendance de l'Administration fiscale à la névrose obsessionnelle, que parce que l'agent ne peut poursuivre le recouvrement de l'impôt (et mettre les frais de poursuite à la charge du contribuable) que s'il est fondé à le faire — ce qui suppose d'une part, que le contribuable peut être regardé comme sachant qu'il est redevable de l'impôt (mise en recouvrement et notification) ; d'autre part, qu'il néglige, voire refuse de s'en acquitter spontanément* »¹⁰⁸.

À l'issue de cette phase dite « administrative » et en l'absence de paiement de la part du contribuable, le comptable sera donc légitimement en droit de déclencher le recouvrement forcé de la créance.

La phase de mise en œuvre du recouvrement forcé se trouve être à cet égard improprement qualifiée de « judiciaire »¹⁰⁹, dans la mesure où cette prérogative de l'administration fiscale s'exerce de façon autonome vis-à-vis de l'autorité des juges. En effet, « *contre ses débiteurs, l'État, à la différence des particuliers, est dispensé de demander l'intervention des tribunaux pour pouvoir procéder au recouvrement forcé de sa créance ; il peut user directement de la force publique et de l'exécution forcée. Cette prérogative de puissance publique est appelé par la doctrine le privilège d'action d'office* »¹¹⁰. Les termes de « recouvrement amiable » et de « recouvrement forcé » semblent de ce fait plus à même de traduire la nature juridique de ces deux composantes d'une seule et même phase du processus fiscal que constitue le recouvrement de l'impôt, prérogative exclusive de l'administration fiscale. La faculté pour l'administration de pouvoir recourir à des prérogatives exorbitantes du droit commun afin d'assurer le recouvrement de l'impôt souligne en ce sens les liens étroits qui unissent la matière fiscale au droit administratif, ce qui, nous le verrons, ne sera pas sans incidence quant à la nature juridique du contentieux du recouvrement. Le privilège du préalable permet ainsi à l'administration d'émettre un titre exécutoire afin d'assurer le recouvrement de la créance. Quant au privilège d'action d'office, cette « *prérogative classique en droit administratif* »¹¹¹ l'autorise à en assurer elle-même l'exécution forcée par la contrainte, au travers de la mise en œuvre du recouvrement forcé.

43. « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer. Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? » : *Dr. fisc.* 1995, n° 52, p. 1882 et s.

¹⁰⁹. M. DUVERGER, *op. cit.*, p. 39.

¹¹⁰. G. GEST et G. TIXIER, *op. cit.*, p. 278.

¹¹¹. J.-C. MARTINEZ et P. DI MALTA, *Droit fiscal contemporain*, Litec, 1986, Tome 1, p. 319.

Cette prérogative d'exécution d'office se trouve d'ailleurs aujourd'hui encore plus accentuée en raison de la dématérialisation de la contrainte administrative.

2. Une prérogative d'exécution forcée dématérialisée

L'intervention du recouvrement forcé nécessitait auparavant que soit décerné par le supérieur hiérarchique, au comptable poursuivant, une contrainte administrative.

Ainsi que le rappelle le professeur Deruel, « la "contrainte administrative aux fins de poursuites pour le recouvrement des impôts directs" était définie par le Dictionnaire des poursuites de Julien Fauvet comme un "mandatement contre le débiteur pour le mettre en demeure de se libérer et, à défaut de paiement, permettre aux agents du fisc de le poursuivre sans avoir à demander aux tribunaux judiciaires un titre exécutoire" »¹¹².

Une forme de contrainte pouvait également être décernée en matière d'impôts indirects, mais celle-ci devait être visée par l'autorité judiciaire et avait valeur de « titre de recouvrement » et de « titre de poursuite ». La loi du 27 décembre 1963 a cependant définitivement supprimé cette exigence en remplaçant l'ancien titre de perception, qui dès 1948 était rendu exécutoire par l'autorité administrative elle-même, par un avis de mise en recouvrement et un avis de mise en demeure respectivement constitutifs d'un « titre exécutoire » et d'un « titre de poursuite »¹¹³.

La doctrine, comme la jurisprudence, attachait une grande importance à l'existence matérielle de la contrainte, en tant que condition de validité des poursuites.

Considérée parfois comme un véritable titre exécutoire¹¹⁴, il s'agissait plutôt, si l'on se réfère au règlement des poursuites de 1839, d'un « ordre donné au comptable de procéder aux poursuites contre le contribuable »¹¹⁵. Elle constituait donc un véritable titre de poursuite authentifiant l'inexécution de l'obligation de payer du contribuable, et autorisant de ce fait le comptable à poursuivre le recouvrement forcé de la dette. C'est ainsi que les contestations fondées sur la remise en cause de l'obligation de payer, étaient présentées sous forme « d'opposition à contrainte »¹¹⁶.

Justifiée comme une forme de contrôle hiérarchique permettant d'éviter les poursuites abusives de la part de comptables trop zélés, l'existence de la contrainte était cependant mal ressentie par les contribuables. Il s'agissait en effet d'un acte

¹¹². F. DERUEL, « De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement », *Dr. fisc.* 1989, n° 46-47, p. 1442.

¹¹³. Voir sur ce point C. GOUR, J. MOLINIER, et G. TOURNIE, *op. cit.*, p. 356 et s., où il est fait référence à la notion de « titre de poursuite », qui semble être la qualification la plus appropriée concernant la notion de contrainte administrative antérieurement à la réforme de 1970.

¹¹⁴. Le professeur TIXIER considérait de la sorte que « cette contrainte constitue un véritable titre de perception et se trouvera à la base des poursuites. Doublant le rôle, elle équivaut à la formule exécutoire que l'on place au pied d'un acte authentique » (in « Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale », *RSLF* 1958, p. 127).

¹¹⁵. F. DERUEL, *op. cit.*, p. 1442.

¹¹⁶. L'article 1846 du CGI mentionnait à cet effet que « ... toute contestation portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité constitue une opposition à contrainte... ».

purement interne à l'administration qui, s'il apparaissait en tête du premier acte de poursuite, n'était subordonné à aucune exigence de motivation ¹¹⁷, et n'avait pas à être notifié au contribuable.

Cette obligation alourdissant inutilement la procédure, elle a été progressivement supprimée de la réglementation relative aux poursuites. Ainsi, un décret du 17 mars 1970 ¹¹⁸ a supprimé l'autorisation du supérieur hiérarchique qui n'a plus été exigée que pour les actes de poursuites postérieurs au commandement. La contrainte était alors décernée directement par le comptable chargé du recouvrement. Puis à partir de 1980 ¹¹⁹, l'autorisation hiérarchique n'a été requise que pour les actes de poursuites postérieurs à la saisie-exécution, avant que la loi de finances pour 1988 ¹²⁰ ne fasse disparaître définitivement de l'article L. 255 du LPF toute référence à la contrainte administrative dont devait procéder le premier acte de poursuite.

Cependant, bien que cet acte ait été à présent définitivement supprimé, force est de constater que contrairement aux recommandations de l'administration ¹²¹, le terme de contrainte n'a pas totalement disparu du vocabulaire d'usage en la matière.

Nous nous attacherons pourtant ici à ne plus utiliser les termes « d'opposition à contrainte », ceux-ci étant aujourd'hui privés de base légale. Les actes de poursuites ne procèdent plus d'une contrainte administrative, mais directement du titre exécutoire, qu'il s'agisse du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement. Le recouvrement forcé, qui permet à l'administration d'émettre ces actes de poursuites, constitue une prérogative d'exécution d'office dématérialisée destinée à assurer l'exécution de l'obligation de payer du contribuable. Il ne s'agit donc plus en l'espèce d'opposition à contrainte, mais de contentieux de l'obligation de payer, qui ne pourra être mis en œuvre qu'à compter de l'intervention du recouvrement forcé de la créance ¹²².

b. Le recouvrement forcé comme condition préalable de mise en œuvre du contentieux du recouvrement

Le recouvrement forcé de la créance constitue en quelque sorte le « fait générateur » du contentieux du recouvrement, dans la mesure où le redevable ne pourra contester son obligation de payer tant que les actes de poursuites n'auront pas

¹¹⁷. Cass. 4 janvier 1932, *Deschizeaux c/ ville de Roubaix* : *GP* 1932, 1, 458.

¹¹⁸. Décret n° 70-223 du 17 mars 1970 : *Dr. fisc.* 1970, n° 13, comm. 369.

¹¹⁹. Décret n° 80-216 du 17 mars 1980 : *Dr. fisc.* 1980, n° 16, comm. 912 ; *JCP* 80, III, 49.702.

¹²⁰. Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, article 98-2 : *Dr. fisc.* 1988, n° 1-2, comm. 51 ; *JCP* 88, III, 60.960.

¹²¹. Instr. du 1^{er} juin 1988 de la Direction de la Comptabilité publique relative au recouvrement de l'impôt direct et des produits locaux recouverts comme en matière de contributions directes.

¹²². Nous reviendrons plus longuement sur l'incidence de la disparition de la contrainte, quant à la détermination de l'objet de la contestation. Cette question sera abordée dans le cadre de l'étude de l'objet du contentieux de l'obligation de payer.

été engagés. La liaison du contentieux ne pourra être en effet assurée qu'à la condition que la réclamation soit dirigée à l'encontre d'un acte de poursuite.

L'intervention du recouvrement forcé de la créance constitue donc, aux termes de l'article L. 281 du LPF, la condition première indispensable à la mise en œuvre du contentieux du recouvrement (1). Nous verrons que cette règle connaît cependant une exception non négligeable accordée par la jurisprudence aux redevables solidaires, lorsque ceux-ci sont amenés à contester la validité de leur obligation de payer dans le cadre d'un litige d'assiette (2).

1. Le principe général établi par les textes

Ainsi que le rappellent les manuels se rapportant à la matière, « *l'exigence d'une mesure d'exécution forcée comme condition de mise en œuvre du contentieux du recouvrement apparaît clairement dans la jurisprudence : ainsi des conclusions relatives au recouvrement qui seraient présentées dès la notification de l'acte d'imposition ou même à la suite d'une mise en demeure d'acquitter l'impôt sous peine d'y être contraint par voie de droit seraient jugées prématurées et, par suite, non recevables, motif étant pris de l'absence de recours à la contrainte matérialisé par un acte de poursuites* »¹²³. Si le recours à la contrainte administrative a aujourd'hui disparu, le recouvrement forcé conditionne donc toujours de la sorte la mise en œuvre du contentieux du recouvrement. L'intervention des mesures de poursuites matérialise en effet la mise en œuvre de l'exécution forcée de l'obligation de payer du contribuable. Or, c'est bien l'exécution forcée de l'obligation de payer qui constituera le fondement de la prétention en matière de contentieux du recouvrement.

Les contestations 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* »¹²⁴, elles tendent ainsi à remettre en cause la validité de l'obligation de payer. Quant aux contestations relatives à « *la régularité en la forme de l'acte* », elles cherchent à critiquer la régularité des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer.

L'exigence de l'intervention du recouvrement forcé comme condition de mise en œuvre du contentieux du recouvrement a toujours été affirmée par les textes applicables en la matière. Ainsi, sous le régime de l'ancien article 1846 du CGI, le délai de contestation, s'agissant d'une opposition à contrainte, courait à compter de la notification du premier acte de poursuite procédant de la contrainte et, s'agissant d'une opposition à poursuite, à compter de la première notification de l'acte.

Les modifications législatives intervenues sous l'empire du Livre des procédures fiscales, portant le délai de contestation de un à deux mois, n'ont en

¹²³. C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *op. cit.*, p. 364. Les auteurs font en l'espèce référence à la jurisprudence du Conseil d'État : 14 avril 1970, n° 69.088, concl. DELMAS-MARSALET (précité) et Plén., 6 juillet 1979, n° 99.012, (R/JF 1979, n° 335). Voir également CE 1^{er} décembre 1982, n° 28.082, *M. Vincent*, précité, concl. SCHRICKE ; CE 24 novembre 1985, n° 37.412 : R/JF 1/86, n° 57 ; Cass. Com. 28 juin 1988, n° 86-17 359, *SNC Manera, SA Passy BV et Cie* : *Dr. fisc.* 1990, n° 11, comm. 564 ; CE 18 mai 1992, n° 82 267 : *Dr. fisc.* 1994, n° 9, comm. 422.

¹²⁴. Article L. 281 du LPF.

aucun cas altéré ce principe. Il ressort aujourd'hui des dispositions de l'article R.* 281-2 du LPF, qui fixe le point de départ du délai de contestation à « *la notification de l'acte si le motif invoqué est un vice de forme ou, s'il s'agit de tout autre motif ... après le premier acte qui permet d'invoquer ce motif* », que le contentieux du recouvrement ne peut être formé en l'absence de déclenchement du recouvrement forcé de la créance.

2. La dérogation accordée par la jurisprudence aux redevables solidaires

Si l'intervention du recouvrement forcé comme fondement du contentieux du recouvrement constitue un principe clairement établi par les textes, il n'en est pas pour autant dépourvu, dans certains cas, de conséquences fâcheuses pour le contribuable. Ainsi, un propriétaire sommé de s'acquitter de la contribution mobilière de son locataire défaillant, en vertu des règles de solidarité de l'article 1686 du CGI, ne pourra contester son obligation de payer dans le cadre du contentieux de l'assiette, cette réclamation ressortissant par nature au contentieux du recouvrement. Mais il ne pourra pas non plus former une telle réclamation tant que la procédure de recouvrement forcé de la créance n'aura pas été engagée.

Face à cette situation, le Conseil d'État a, par son arrêt *sieur Ladan* du 24 novembre 1971¹²⁵, admis un tel débiteur solidaire à contester l'exigibilité de son obligation de payer dans le cadre d'un contentieux d'assiette, sans même attendre l'intervention d'une procédure de recouvrement forcé.

Le commissaire du gouvernement Dufour avait alors relevé « *des motifs d'opportunité très forts* » pour justifier une telle décision, « *des motifs de simplicité d'abord : le débiteur solidaire invité à payer, mais non encore poursuivi, a intérêt à pouvoir saisir le juge immédiatement de l'ensemble des moyens qu'il peut faire valoir contre son imposition ; d'autre part, maintenir de manière rigide la distinction du contentieux de l'assiette et du contentieux du recouvrement obligera le débiteur solidaire à "se laisser poursuivre" pour pouvoir former ensuite l'opposition à contrainte après avoir saisi le Trésorier-payeur général ou le chef de service compétent. Il devra donc refuser le paiement malgré les mises en demeure, courir le risque de frais supplémentaires, et subir l'opprobre du mauvais citoyen qui résiste à son percepteur* ».

Cette position, pour autant qu'elle semble être justifiée par la protection des intérêts des tiers débiteurs, n'en est pas moins surprenante. En effet, les inconvénients liés au fait que le contribuable soit tenu de laisser l'administration mettre en œuvre le recouvrement forcé pour pouvoir contester son obligation de payer ne sont pas spécifiques à la situation de débiteur solidaire. Dans ce cas, pourquoi ne pas étendre au redevable principal de la dette, la faculté de pouvoir contester son obligation de payer dans le cadre d'un contentieux d'assiette, sans attendre l'intervention du recouvrement forcé ?

¹²⁵. CE 24 novembre 1971, n° 79.565, *Sieur Ladan* : *Dr. fisc.* 1972, n° 9, comm. 289, concl. DUFOUR.

Cette jurisprudence a néanmoins été confirmée par plusieurs arrêts, mettant notamment en cause des associés d'une société civile, tenus solidairement au paiement de la dette ¹²⁶.

Le Conseil d'État a, par la suite, tempéré cette évolution dans un arrêt du 30 mars 1992, en encadrant les conditions susceptibles de permettre au redevable solidaire d'invoquer des moyens relatifs à la validité de son obligation de payer dans le cadre d'un litige d'assiette. La Haute juridiction a suivi sur ce point la position de son commissaire du gouvernement J. Arrighi de Casanova, au terme de laquelle « *il convient de s'en tenir, pour fixer la ligne de partage, à l'existence ou non de poursuites. Si celles-ci sont engagées, il nous semble que l'exception de recours parallèle doit jouer et que la contestation de l'exigibilité ne peut plus être présentée que dans le cadre du contentieux du recouvrement, et en respectant alors les règles propres à ce contentieux. À l'inverse, si les poursuites n'ont pas été engagées, la réponse classique de votre jurisprudence, qui écarte comme prématurée, et donc irrecevable, une contestation portant sur l'exigibilité, ne peut être opposée aux prétentions du tiers tenu au paiement, qui est en droit de bénéficier de votre jurisprudence de 1971* » ¹²⁷.

Ainsi, si le tiers débiteur peut être admis à soulever des moyens relevant de la contestation du recouvrement forcé de la dette dans le cadre d'un litige d'assiette, la mise en œuvre des poursuites l'obligera en tout état de cause, à s'en tenir à l'engagement d'un litige relevant du contentieux du recouvrement.

L'intervention du recouvrement forcé constitue donc bien le « fait générateur » du contentieux du recouvrement, de sorte que la contestation de l'obligation de payer au fond, comme en la forme, devra, dans tous les cas, se placer sur le terrain de l'article L. 281 du LPF dès lors que les poursuites auront été engagées.

§ 2. LES ACTES DE POURSUITES COMME ÉLÉMENTS RÉVÉLATEURS DU RECOUVREMENT FORCÉ DE LA CRÉANCE

Si le recouvrement forcé constitue le « fait générateur » de la contestation, les actes de poursuites s'analysent, quant à eux, comme les éléments révélateurs de la mise en œuvre du recouvrement forcé.

Ce n'est en effet qu'à partir du moment où un acte de poursuite aura été notifié au redevable que ce dernier pourra valablement contester son obligation de payer dans le cadre d'un contentieux du recouvrement.

Il importe donc de déterminer précisément quelles sont les mesures susceptibles d'être qualifiées d'actes de poursuites, d'autant qu'il n'existe pas, à ce jour, de véritable définition formelle de cette notion (A).

Nous verrons que la jurisprudence, tout comme la doctrine, adopte aujourd'hui une conception extensive de la notion d'acte de poursuites, conduisant ainsi à considérer comme recevable toute contestation fondée sur un acte pouvant s'analyser comme une mesure de recouvrement forcé (B).

¹²⁶. CE 26 novembre 1975, n° 95.819 : *RJF* 1/76, n° 90 ; *Dr. fisc.* 1976, comm. 683, concl. M.A. LATOURNERIE et CE 26 juillet 1985, n° 38.585, 38.586, 38.591, 38.682, 38.683 et 39.026 : *RJF* 10/ 85, n° 1394 ; *Dr. fisc.* 1985, n° 9, comm. 2182.

¹²⁷. Concl. ARRIGHI de CASANOVA, sur CE 30 mars 1992, précité.

A. L'ABSENCE DE DÉFINITION FORMELLE DE LA NOTION D'ACTE DE POURSUITES

Si la jurisprudence subordonne la recevabilité du contentieux du recouvrement à l'existence d'un acte de poursuite valablement notifié ¹²⁸, elle ne définit pas pour autant cette notion. Ainsi, comme le précisait le commissaire du gouvernement F. Magnard, « *il n'y a pas de définition par compréhension de l'acte de poursuites, et il faut à mon sens se contenter d'une définition par extension résultant de textes législatifs assez éparpillés et de la jurisprudence* » ¹²⁹.

Il est donc de cette façon possible de relever les différentes mesures que l'on qualifie d'actes de poursuites (a), afin de déduire de ces constatations les éléments constitutifs de cette notion (b).

a. Les mesures qualifiées d'actes de poursuites

Dans un premier temps, la doctrine distinguait au sein des actes de poursuites, les poursuites qualifiées d'administratives et les poursuites dites judiciaires. Ainsi, le Professeur Laferrière, dans son *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, considérait que « *le recouvrement des contributions directes peut donner lieu à deux sortes de poursuites : les poursuites administratives, qui consistent dans la sommation avec frais et la contrainte ; les poursuites judiciaires, qui consistent dans le commandement, la saisie et la vente des biens* » ¹³⁰.

Cette définition ne correspond plus cependant à la pratique effective du recouvrement. La disparition de la contrainte administrative a en effet rendu obsolète la notion de poursuites administratives. Quant à la notion de poursuites judiciaires, le privilège d'exécution d'office dispensant l'administration fiscale, dans la majorité des cas, de l'obligation de recours à l'autorité judiciaire pour mettre en œuvre les poursuites en recouvrement, elle s'avère également de ce fait tout à fait inadaptée.

Les dispositions du Livre des procédures fiscales ne font, en revanche, aujourd'hui, que référence à la notion de poursuite. L'exercice des poursuites s'ouvre, en l'absence de paiement ou de demande de sursis de paiement de la part du redevable, à l'expiration du délai de vingt jours suivant l'envoi de la lettre de rappel ou de la mise en demeure. Celles-ci sont effectuées, au terme de l'article L. 258 du LPF, dans les formes prévues par le Nouveau code de procédure civile pour le recouvrement des créances. Le premier acte de poursuites alors susceptible d'être

¹²⁸. Voir, sur les inconvénients résultant de la liaison du contentieux fiscal, la chronique de jurisprudence fiscale de M. AMSELEK, note sous CE 3 janvier 1973, n° 84.668, *Ministre de l'économie et des finances c/ Société C.* : *RSF* 1973, p. 794 et s.

¹²⁹. Concl. MAGNARD sur TA Paris plén. 25 février 1999, n° 94-16449, *Adrot* : *BDCF* 8-9/ 99, p. 39.

¹³⁰. LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, 1888, tome 2, p. 266 et s.

notifié est le commandement ¹³¹, par lequel le comptable somme le redevable de s'acquitter de sa dette ¹³². Passé un délai de trois jours suivant la notification du commandement, ou de vingt jours suivant la mise en demeure, l'administration peut alors avoir recours aux actes de poursuites de droit commun que sont la saisie-vente, la saisie-attribution, la saisie des rémunérations du travail, la saisie des droits incorporels ou la saisie immobilière. Longtemps régies par le Code de procédure civile de 1806, ces voies d'exécution ont été réaménagées par la loi du 9 juillet 1991, portant réforme des procédures civiles d'exécution ¹³³.

À ces procédures de droit commun s'ajoutent des procédures d'exécution propres au droit fiscal, telles que l'avis à tiers détenteur ¹³⁴, régi par les articles L. 262 et L. 263 du LPF, la contrainte par corps ¹³⁵, prévue par les articles L. 271 à 273 du LPF, ou encore la vente globale de fonds de commerce de l'article L. 268 du LPF.

Plus récemment enfin, la jurisprudence, sous l'impulsion de la doctrine, a qualifié certaines procédures mises en œuvre par l'administration afin de procéder au recouvrement forcé de sa créance, d'actes de poursuites. Ainsi, le commissaire du gouvernement Philippe Martin a le premier considéré que « *la production de ses créances, par l'administration, au passif du règlement judiciaire a le caractère d'un acte de poursuite* » ¹³⁶. Dans le même sens, le Conseil d'État avait déjà admis que

¹³¹. CE 1^{er} décembre 1976, n° 98.393 : *RJF* 3/ 77, n° 82. Voir en dernier lieu J.-L. PIERRE, « Preuve de la régularité de la notification par lettre recommandée du commandement de payer », note sous CAA Paris, 6 mars 2003, n° 99-2957, *Zimmermann, Procédures* 2003, n° 7, p. 27 et 28.

¹³². Cependant, lorsque les poursuites sont exercées par les comptables de la Direction générale des impôts, par voie de saisie mobilière, l'article L. 261 du LPF prévoit que la notification de la mise en demeure tient lieu de commandement et la saisie peut être pratiquée dès l'expiration du délai de vingt jours. Dans le même sens, l'article L.260 du LPF autorise les comptables du Trésor à faire signifier un commandement au contribuable dès l'exigibilité de l'impôt dans le cas où une majoration de droit ou des intérêts de retard lui ont été appliqués pour non déclaration, déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables.

¹³³. Loi n° 91-650 du 11 juillet 1991 : *J.O.* 14 juillet 1991 ; *JCP* 91, III, 64 891. Voir également la loi n° 91-650 du 11 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution : *Dr. fisc.* 1992, n° 14, p. 609 et s. ; et concernant le décret d'application du 31 juillet 1992, « La réforme des procédures civiles d'exécution et le recouvrement de l'impôt » : *Dr. fisc.* 1993, n° 6, p. 289 et s.

¹³⁴. P. ANCEL, « Les incidences de la réforme des procédures d'exécution sur l'avis à tiers détenteur », *LPA* 1993, n° 3, p. 36 et s. ; J.-P. BOURDILLAT, « L'avis à tiers détenteur : une procédure civile d'exécution », *Gaz. Pal.* 1^{er} février 1998, p. 2 à 4.

¹³⁵. Cette procédure exorbitante de droit commun a été réaménagée par la loi n° 87 502 du 8 juillet 1987 portant modification des procédures fiscales et douanières, mais n'a pas été supprimée comme le suggérait une partie de la doctrine, avec à sa tête J.-C. MARTINEZ. Voir sur ce point J. LAMARQUE, « L'aménagement de la contrainte par corps », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*. Actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans, 15-16 septembre 1988, PUF, 1989, p. 201 et s.

¹³⁶. Concl. non publiées sur CE 20 mars 1991, n° 76.959, *Texier* : *RJF* 5/ 91, n° 684. Dans le même sens, Cass. com. 2 mars 1993, n° 387 P : *RJF* 6/ 93, n° 941 ; Cass. com. 8 mars 1994, n° 695 P, *Florent* : *RJF* 1/ 95, n° 109.

l'injonction de payer le montant de l'impôt intimée au redevable devait être qualifiée d'acte de poursuites ¹³⁷.

b. Les éléments constitutifs de la notion d'acte de poursuites

Il est donc possible de dégager des mesures ainsi qualifiées, les principaux éléments constitutifs de la notion d'acte de poursuites. Nous démontrerons de la sorte que l'acte de poursuites constitue une voie d'exécution du recouvrement forcé de l'impôt destinée à contraindre le redevable à exécuter son obligation de payer (1), engagée par l'administration fiscale en vertu d'un titre exécutoire émis à l'égard d'un redevable défaillant (2).

1. L'acte de poursuites constitue une voie d'exécution du recouvrement forcé de l'impôt destinée à contraindre le redevable à exécuter son obligation de payer

Le terme de voie d'exécution apparaît aujourd'hui de plus en plus fréquemment dans les textes, comme dans la jurisprudence, pour qualifier les actes de poursuites ¹³⁸. L'acte de poursuites constitue en effet une voie d'exécution dans le sens où celle-ci se définit comme un « *moyen par lequel une personne peut, avec le concours de l'autorité publique, obtenir l'exécution forcée des engagements pris envers lui, spécialement contraindre celui qui a été condamné ou s'est engagé dans certaines formes à satisfaire à ses obligations* » ¹³⁹.

Un tel acte n'a cependant pas toujours pour effet d'entraîner l'exécution forcée de l'obligation de payer, mais elle tend à exercer sur le redevable défaillant le pouvoir de contrainte destiné à le forcer à s'acquitter de sa dette. Ainsi, le commandement, premier acte de poursuite décerné au débiteur, ne fait que sommer ce dernier de payer sa dette, le menaçant de saisie et éventuellement de vente forcée de ses biens meubles, s'il n'obtempère pas à l'expiration du délai fixé pour exécuter son obligation.

L'acte de poursuites constitue donc une mesure de contrainte destinée à assurer l'accomplissement de l'obligation juridique de nature fiscale à laquelle se trouve soumis le redevable. Cependant, si « *l'obligation juridique n'est rien autre chose que la norme positive qui prescrit la conduite de cet individu en attachant à la conduite contraire une sanction* » ¹⁴⁰, l'acte de poursuites doit être également distingué de cette dernière notion. L'acte de poursuites ne tend pas à réprimer la violation d'une obligation, mais à engendrer son exécution forcée.

Les actes de poursuites se distinguent donc des sanctions fiscales et des sanctions pénales en ce qu'ils sont dépourvus de caractère purement répressif. Ni la mauvaise foi ou les manœuvres frauduleuses prévues en matière de sanctions

¹³⁷. CE 15 novembre 1978, n° 1961, *Gaudissart*, précité.

¹³⁸. Voir par exemple Cass. com. 16 juin 1998, n° 96-17 050, *SARL FTA : Dr. fisc.* 1998, n° 49, comm. 1105 ; *La réforme des procédures civiles d'exécution et le recouvrement de l'impôt*, op. cit. p. 289.

¹³⁹. G. CORNU (sous la direction de), *Vocabulaire juridique*, PUF, 1^{re} éd. 1987, *V°* Voie d'exécution, p. 826.

¹⁴⁰. H. KELSEN, *Théorie pure du droit*, Dalloz, Coll. Philosophie du droit, Paris, 1962, p. 159.

fiscales ¹⁴¹, ni l'élément intentionnel du délit de fraude fiscale en matière de sanctions pénales ¹⁴², n'ont à être rapportés par l'administration afin de lui permettre de poursuivre le recouvrement forcé de la créance.

Les actes de poursuites n'ont pas, au surplus, le caractère de réparation pécuniaire, à l'instar des majorations de droit et intérêts de retard ¹⁴³. Aussi peut-on considérer que la majoration de 10% pour paiement tardif de l'article 1761 du CGI « *n'est pas en soi un acte de poursuite* » ¹⁴⁴.

La doctrine s'est toutefois interrogée sur le fait de déterminer si la contrainte par corps, en raison de son aspect coercitif, ne pouvait pas être assimilée à une peine. En effet, « *le caractère afflictif de cette mesure et la privation de liberté sont certains* » ¹⁴⁵. Cependant, de nombreux arguments plaident pour l'assimilation de la contrainte par corps à une voie d'exécution et la doctrine, comme la jurisprudence, s'est aujourd'hui majoritairement ralliée à cette position ¹⁴⁶.

Ainsi, M. le commissaire du gouvernement Mehl considère que « *certes, cette mesure comporte un aspect répressif et elle peut avoir en pratique des conséquences proches de la peine d'emprisonnement, lorsque, le débiteur étant insolvable, son incarcération se prolonge. Mais elle est assimilable à une voie d'exécution, encore qu'elle n'aboutisse directement au but, c'est-à-dire au recouvrement de la créance. Elle est un moyen d'intimidation du débiteur. Elle tend à le persuader de payer, à le dissuader de persister dans le refus de s'acquitter. Mais il est des voies*

¹⁴¹. Article 1725 et s. du CGI. Voir également l'article de P. CROUZET, « Amendes et pénalités fiscales, Bonne foi, mauvaise foi et manœuvres frauduleuses », *RJF* 5/ 86, p. 263 et s.

¹⁴². Article 1741 et s. du CGI ; Instruction du 6 mai 1988 : *Dr. fisc.* 1988, n° 25, ID et CA, 9488.

Voir sur ce point C. DAVID, O. FOUQUET, M.-A. LATOURNERIE et B. PLAGNET, « La répression pénale de la soustraction frauduleuse à l'impôt », in *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, précité, p. 641 et s. Voir également le 3^e colloque de la Société française de droit fiscal sur l'application du droit pénal en matière fiscale, PUF Aix- Marseille, 1981, ainsi que G. TIXIER et P. DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989 et P. DI MALTA, *Droit fiscal pénal*, PUF, 1992.

¹⁴³. Sur le caractère de pénalité des intérêts de retard : J. TUROT, « Pénalités fiscales : une zone de transit du droit administratif », *RJF* 4/ 92 et O. FOUQUET, « Distinction entre les pénalités d'assiette et les pénalités de recouvrement », concl. sur CE 18 octobre 1989, n°39 347, *Thomson CSF, LPA* 1989, n° 29, p. 4-8.

¹⁴⁴. Obs. sur CE 25 février 1987, n° 67.889 : *RJF* 5/ 87, n° 595.

¹⁴⁵. J. LAMARQUE, « L'aménagement de la contrainte par corps », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque de la Société française de droit fiscal, Orléans, 15-16 septembre 1988, PUF, p. 218. La contrainte par corps y est définie comme « *le procédé de coercition mis en œuvre par les comptables chargés du recouvrement, qui consiste dans l'incarcération du débiteur pour une durée déterminée, fixée par le juge, afin de le contraindre à s'acquitter du montant d'imposition exigibles, mais qui peuvent ne pas être certaines dans leur principe et leur montant* ».

¹⁴⁶. Les articles L.271, L. 272 et L. 272 A du LPF, ainsi que les articles 751, 752 et 756 du Code de procédure pénale, prévoient notamment que la contrainte par corps ne peut être mise en œuvre que sur requête de l'administration, que le débiteur peut s'opposer à cette mesure en faisant appel au juge des référés et qu'il peut faire cesser les effets de cette mesure en se libérant de sa dette ou en faisant preuve de son insolvabilité. Le professeur Lamarque fait en outre remarquer que « *la contrainte par corps ne figure pas effectivement dans l'échelle des peines établie par le droit pénal* » (*ibid.* p. 214). Voir également Cass. crim. 26 juin 1989 : *Bull. crim.*, n° 271.

d'exécution qui présentent un caractère de dissuasion, telle que la saisie qui est levée si le débiteur s'acquitte »¹⁴⁷.

L'acte de poursuite constitue donc bien une voie d'exécution, et le fait que sa mise en œuvre par l'administration n'aboutisse pas toujours sûrement au recouvrement forcé de la créance, n'est pas incompatible avec cette qualification.

2. L'acte de poursuite constitue une voie d'exécution engagée par l'administration fiscale en vertu d'un titre exécutoire émis à l'égard d'un redevable défaillant

L'acte de poursuite, en tant que voie d'exécution, ne peut être mis en œuvre en premier lieu que si l'administration fiscale dispose d'un titre exécutoire à l'encontre du redevable défaillant : point d'exécution forcée sans titre.

L'article 502 du Nouveau code de procédure civile dispose à cet effet que « *nul jugement nul acte ne peut être mis à exécution que sur présentation d'une expédition revêtue de la formule exécutoire, à moins que la loi n'en dispose autrement* ». La loi du 9 juillet 1991¹⁴⁸ a en outre procédé à une revalorisation du titre exécutoire qui, en constatant une créance liquide et exigible, permet à tout créancier de poursuivre l'exécution forcée sur les biens de son débiteur dans les conditions propres à chaque mesure d'exécution. Or l'administration fiscale dispose, en vertu de son privilège d'exécution d'office, de la faculté de délivrer des titres revêtus de la force exécutoire, sans pour cela avoir recours à l'autorité judiciaire¹⁴⁹.

Ainsi, l'homologation des rôles émis pour le recouvrement des impôts perçus par les comptables du Trésor leur confère force exécutoire. De même, pour les impôts perçus par les comptables de la Direction générale des impôts, l'avis d'imposition émis en cas de non paiement à l'échéance aura également valeur de titre exécutoire.

L'acte de poursuite constituant une voie d'exécution engagée par l'administration fiscale, la régularité de sa mise en œuvre sera en second lieu subordonnée à l'obtention par le comptable d'une autorisation hiérarchique¹⁵⁰.

¹⁴⁷. Concl. sur CE sect. 24 mars 1972, n° 75.104 : *Dr. fisc.* 1973, n° 12, comm. 481.

¹⁴⁸. Loi n° 91-650 du 9 juillet 1991, *op. cit.*, article 2.

¹⁴⁹. L'article L.252 A du LPF, issu de l'article 3-6 de la loi du 9 juillet 1991, prévoit que « *constituent des titres exécutoires les arrêtés, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'État, les collectivités territoriales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir* ». Cependant, lorsque le recouvrement est effectué par tout autre moyen, le comptable devra faire appel au juge de l'exécution afin que lui soit délivré un titre exécutoire. La Cour de cassation a ainsi considéré, dans un avis du 7 mars 1997, que « *il appartient au comptable public, lorsque le tiers saisi, mis en demeure par l'avis à tiers détenteur, refuse de payer la dette fiscale ou ne répond pas, de saisir le juge de l'exécution aux fins de délivrance d'un titre exécutoire contre le tiers saisi* » (Avis Cass. 7 mars 1997, n° 96-15 – 97-20006 P, *Receveur principal des impôts de Saint-Jean-de-Maurienne c/ Voillemier* : *RJF* 6/ 97, n° 626 ; note F. RUELLAN et R. LAUBA : *D.* 1997, n° 11, p. 667 et s.). Voir également, sur l'obtention d'un titre exécutoire à l'égard de l'associé d'une société civile immobilière de construction-vente en vue du recouvrement d'une dette de TVA dont cette dernière était redevable, TGI Bonneville 2 avril 1998, n° 98-3, *SCI Le Chalet* : *Dr. fisc.* 1999, n° 26, comm. 536.

¹⁵⁰. Cette autorisation, prévue par l'instruction du 6 septembre 1988, est invocable sur le fondement du décret du 28 novembre 1983 : Cass. com. 7 mars 1995, n° 463 D, *Girard* (*RJF* 6/ 95, n° 785).

L'acte doit au demeurant être dûment authentifié par son auteur, l'absence de signature étant susceptible d'affecter la validité substantielle de l'acte. Là encore, la sévérité de la solution retenue par la jurisprudence s'explique par le fait que l'acte de poursuite soit reconnu comme une voie d'exécution: « *c'est à celui qui use d'une voie d'exécution de donner, de plano, toutes indications utiles à celui qui la subit pour le mettre en mesure d'exercer, sans perte de temps ou difficultés pratiques aisément évitables, ses recours contre ce paiement obtenu par coercition* »¹⁵¹.

L'acte de poursuite, enfin, ne pourra être notifié qu'à l'égard d'un redevable négligeant d'acquitter son obligation de payer. Cette condition suppose tout d'abord que la personne en cause soit réellement redevable de la créance, et qu'il s'agisse d'une créance exigible. Ainsi, « *le comptable n'est pas en droit de prendre des mesures d'exécution pour le paiement d'un impôt qui n'est pas exigible* »¹⁵². De même, la suspension de l'exigibilité de la créance, notamment en cas de demande de sursis de paiement, « *entraîne la caducité de droit des actes de poursuites antérieurs sans que l'Administration ne soit tenue d'en décider et d'en notifier la mainlevée* »¹⁵³. Cette condition d'exigibilité de la créance résulte du caractère de voie d'exécution des actes de poursuites¹⁵⁴, et n'est pas exigée lorsque le comptable utilise de simples mesures conservatoires, telle l'opposition sur le prix de vente d'un fonds de commerce¹⁵⁵.

L'exigibilité de la créance est toutefois subordonnée à la condition que le contribuable ait été avisé de sa mise en recouvrement¹⁵⁶. Ainsi, « *des poursuites engagées, par la notification de commandements de payer, avant que le contribuable*

¹⁵¹. B. POULAIN, « Avis à tiers détenteur : Un acte mettant en œuvre une voie d'exécution, non signée par son auteur est... inexistant », étude sur Cass. com. 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard* : *RJF* 4/ 98, p. 254. Voir dans le même sens, Cass. com. 26 novembre 1996, n° 1758 P, *Montaignac*, (*RJF* 3/ 97, n° 268), où il a été jugé qu'un commandement non signé par son auteur était dépourvu de toute valeur procédurale.

¹⁵². CE 14 mars 1979, n° 5.947 : *RJF* 5/ 79, n° 327. Jurisprudence constante, Cass. civ. 6 juin 1950 : *JCP* 1950, II, 5659 ; CE Ass. 27 juin 1969, n° 61.520, 265 : *Dupont* 1969, p. 305 ; CE 21 décembre 1994, n° 126.113, *ministre c/ Sté Patol Equipements* : *RJF* 2/ 95, n° 265.

¹⁵³. CAA Paris 5 mai 1998, n° 96-850, *SARL Novamark International* : *Dr. fisc.* 1999, n° 12, comm. 256. Voir également CAA Paris 4 octobre 1994, n° 93-1346, *M. Genetzkow* : *Dr. fisc.* 1995, n° 22, comm. 1227, concl. de SEGONZAC et CE 24 juillet 1987, n° 49.211 et 49.208 : *Dr. fisc.* 1989, n° 43, comm. 1994, concl. MARTIN-LAPRADE, ainsi que l'étude de S. REZEK, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : une cohabitation difficile », *Dr. fisc.* 1999, n° 11, p. 467 et s.

¹⁵⁴. La Cour de cassation a ainsi relevé que « aucune disposition légale n'autorise le comptable public à notifier un avis à tiers détenteur, qui constitue une voie d'exécution, pour obtenir paiement d'impositions non encore exigibles » : Cass. com. 15 novembre 1994, n° 2067 P, *Rey*, (*RJF* 2/ 95, n° 266). Voir dans le même sens, Cass. com. 16 juin 1998, n° 96-17 050, *SARL FTA*, qui précise que l'avis à tiers détenteur constitue une voie d'exécution et emporte attribution immédiate de la créance (précité).

¹⁵⁵. Loi du 17 mars 1909, article 3. Confirmé en dernier lieu par : Rép. Min. éco. Fin. et budget n° 17466 et 17448 à *M. Diligent* : *Dr. fisc.* 1985, n° 6, comm. 238.

¹⁵⁶. Ce principe a été posé par l'arrêt de Section du Conseil d'État en date du 20 novembre 1992, n° 71.902, *Seigneur* : *RJF* 1/ 93, n° 143, conclusions ARRIGHI de CASANOVA, p. 10.

*ait reçu les avis d'imposition, et donc alors que les impositions n'étaient pas encore exigibles, sont prématurées en l'absence d'obligation de payer »*¹⁵⁷.

Si donc les actes de poursuites constituent des voies d'exécution forcée de l'obligation de payer, ils ne peuvent être valablement engagés qu'en cas d'inexécution, de la part du redevable, de son obligation de payer. Or, la défaillance du redevable ne pourra être établie qu'à partir du moment où ce dernier aura eu connaissance de l'exigibilité de l'impôt par l'envoi de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement et qu'il aura refusé de s'acquitter de son obligation de payer après la date limite de paiement, malgré les sommations de payer effectuées au moyen de la lettre de rappel¹⁵⁸ ou de l'avis de mise en demeure. De sorte que « *faute d'avoir satisfait à l'obligation d'information qui pèse sur lui, le comptable ne peut ni soutenir que le contribuable refusait d'acquitter l'impôt, ni, conséquemment, établir le bien-fondé de la poursuite* »¹⁵⁹.

En définitive, s'il n'existe pas de définition de l'acte de poursuite, les éléments constitutifs de cette notion permettent néanmoins d'affirmer qu'il s'agit bien d'une voie d'exécution du recouvrement forcé, engagée par l'administration fiscale en vertu d'un titre exécutoire émis à l'égard d'un redevable défaillant, aux fins de le contraindre à exécuter son obligation de payer.

B. L'ADOPTION JURISPRUDENTIELLE D'UNE CONCEPTION EXTENSIVE DE LA NOTION D'ACTE DE POURSUITES

La question de l'appréhension par la jurisprudence de la notion d'acte de poursuites se pose principalement lorsqu'il s'agit d'apprécier les conditions de recevabilité du contentieux du recouvrement.

Comme nous l'avons vu précédemment, la notification d'un acte de poursuite, en tant que révélateur de la mise en œuvre du recouvrement forcé de la créance, va permettre au redevable de pouvoir former une réclamation selon les formes prévues à l'article L. 281 du LPF. Dans ce cadre-là, seules les mesures qualifiées d'actes de poursuites *stricto sensu* étaient auparavant susceptibles de conditionner la recevabilité d'une telle contestation. La jurisprudence a cependant, depuis lors, assoupli sa position par l'adoption d'une conception extensive de la notion d'acte de poursuites.

L'évolution des solutions jurisprudentielles relatives à la notion d'acte de poursuites a ainsi entraîné un élargissement des conditions de recevabilité du contentieux du recouvrement (a), tout en s'inscrivant pleinement dans le cadre du respect des règles de recevabilité des recours contre les actes administratifs (b).

¹⁵⁷. CE 9 avril 1995, n° 135.520, *Nizard* : *RJF* 2/ 95, n° 264.

¹⁵⁸. Ainsi, la jurisprudence rappelle que « sauf dans le cas prévu à l'article L. 260, premier alinéa, du LPF, aucune poursuite ne peut être engagée à l'encontre du contribuable ... avant l'expiration d'un délai de vingt jours suivant la date à laquelle l'intéressé a reçu notification d'une lettre de rappel » : CE 21 juillet 1995, n° 138.455, *ministre c/ Guillet* : *RJF* 10/ 95, n° 1197.

¹⁵⁹. V. HAIM, De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, op. cit. p. 1882.

a. L'évolution des solutions jurisprudentielles relatives à la notion d'acte de poursuites comme condition de recevabilité du contentieux du recouvrement

L'exigence d'un acte de poursuites procédant d'une contrainte administrative, comme condition de recevabilité de l'opposition aux actes de poursuites, a peu à peu disparu (a). Nous verrons en effet que la jurisprudence se satisfait aujourd'hui de la simple existence d'un acte constitutif d'une mesure de recouvrement forcé (b).

1. L'exigence d'un acte de poursuite procédant d'une contrainte administrative comme condition de recevabilité de l'opposition aux actes de poursuites

L'article 1846 du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 46 de la loi du 23 décembre 1946, prévoyait que « *les réclamations relatives aux poursuites en matière de contributions directes* », « *revêtent la forme soit d'une opposition à l'acte de poursuite, soit d'une opposition à la contrainte administrative* ».

Aussi, la doctrine considérait-elle auparavant que « *toute opposition au recouvrement forcé est nécessairement une opposition à un acte de poursuites : alors même qu'une contrainte est formellement décernée, celle-ci demeure un acte administratif d'ordre interne et le redevable ne prend connaissance de son existence qu'à l'occasion de la signification qui lui est faite du premier acte de poursuite subséquent* »¹⁶⁰.

L'acte de poursuite s'analysait donc comme le seul élément susceptible de révéler la mise en œuvre du recouvrement forcé de la créance. L'intervention du recouvrement forcé constituant le « fait générateur » de la contestation, la jurisprudence écartait de ce fait les réclamations dirigées contre des mesures préalables aux poursuites, au motif que ces dernières ne constituaient pas un acte de poursuite et ne procédaient pas d'une contrainte administrative¹⁶¹.

Ces règles s'inscrivaient dans une logique qui était propre aux dispositions alors en vigueur. L'article 1917 du CGI, applicable en matière de droits indirects et de taxes sur le chiffre d'affaires, disposait que « *l'opposition aux actes de poursuites ne peut être fondée, que, soit sur l'irrégularité de la forme de l'acte, soit sur la non-exigibilité de la somme réclamée résultant du paiement effectué ou de la prescription acquise postérieurement à l'expiration du délai de réclamation prévu à l'article 1932 ou de tout autre motif ne remettant pas en question l'assiette et le calcul même de l'impôt* »¹⁶².

L'expression « opposition aux actes de poursuites » recouvrait donc les deux actions ouvertes en matière de contentieux du recouvrement et justifiait le fait que seule une mesure qualifiée d'acte de poursuite, pouvait être susceptible de déclencher une contestation relative au recouvrement forcé de la dette.

¹⁶⁰. C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *op. cit.* p. 367.

¹⁶¹. CE 6 juillet 1979, n° 99.012 : *Dr. fisc.* 1979, n° 42, comm. 2037.

¹⁶². À titre d'illustration : CE 28 février 1983, n° 25.800 : *RJF* 5/ 83, n° 751.

La transposition des dispositions relatives au contentieux du recouvrement au sein du LPF, ainsi que la suppression de la notion de contrainte administrative a cependant sensiblement modifié les conditions de recevabilité du contentieux du recouvrement, en ce qui concerne, du moins, la nécessité pour le redevable de présenter sa réclamation à l'encontre d'un acte de poursuite procédant d'une contrainte administrative.

2. L'existence d'un acte constitutif d'une mesure de recouvrement forcé comme condition de recevabilité de l'opposition à poursuites

Si l'article 1846 du CGI visait expressément les actes de poursuites, « l'article L. 281 du LPF cite les contestations relatives au recouvrement, sans préciser que ce recouvrement s'attache exclusivement aux actes de poursuites »¹⁶³.

Les dernières solutions jurisprudentielles retenues en matière de contentieux du recouvrement semblent prendre acte de cette modification textuelle. Ainsi, le Tribunal administratif de Paris, dans une décision du 25 février 1999, a reconnu que « le dernier avis avant ouverture des portes par lequel l'agent huissier du Trésor fait connaître à un redevable qu'à défaut de règlement de sa dette fiscale avant une certaine date, la saisie effective de ses meubles serait pratiquée, même en son absence, traduit la volonté du comptable du Trésor de recourir à une mesure de contrainte et doit, dès lors, être regardé comme un acte pouvant faire l'objet des contestations prévues à l'article L. 281 du LPF »¹⁶⁴. En soulignant que le dernier avis avant ouverture des portes devait être regardé, « non comme une mesure préalable à un acte de poursuite, mais comme une mesure de recouvrement forcé de la dette fiscale », la formation plénière du Tribunal administratif a admis implicitement qu'un acte qui n'est pas, à proprement parler, qualifié d'acte de poursuites puisse permettre au redevable de former une réclamation dans le cadre du contentieux du recouvrement.

Dans le même sens, la Cour administrative d'appel de Bordeaux a considéré que « l'avis par lequel le comptable du Trésor informe le contribuable qu'il impute un acompte provisionnel inemployé sur un arriéré d'impôt ouvre au redevable la faculté de réclamer dans les conditions prévues à l'article L. 281 du LPF »¹⁶⁵.

Cette position est en ce sens conforme à la lettre de l'article L. 281 du LPF qui, pour autant qu'elle ne fasse plus référence à la notion d'acte de poursuite, prévoit néanmoins que les contestations relatives au recouvrement doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce « les poursuites ». Si ce texte

¹⁶³. Concl. HAELVOET sur CAA Lyon 12 décembre 1991, *M. G. Michon* : *Dr. fisc.* 1992, n° 45, comm. 2122.

¹⁶⁴. TA Paris Plén. 25 février 1999, n° 94-16.449, *Adrot* : *RJF* 8-9/99, n° 1087.

¹⁶⁵. CAA Bordeaux 2 mai 1995, n° 94-889, *Carrère* : *RJF* 8-9/95, n° 1025 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 45-46, comm. 2125, concl. R. BOUSQUET. Le Conseil d'État avait également admis la recevabilité d'une opposition à contrainte dirigée contre une injonction de payer, mais la Haute juridiction avait pour ce faire considéré que cette mesure « était constitutive d'un acte de poursuite » : CE 15 novembre 1978, n° 1.961, *Gaudissart* : *RJF* 1/79, n° 51.

« pose bien une exigence de poursuites préalables à toute réclamation »¹⁶⁶, il n'impose pas qu'il s'agisse nécessairement de mesures qualifiées d'actes de poursuites. Le terme de poursuite se définit dans son sens général comme « l'exercice d'une voie de droit pour contraindre une personne à exécuter ses obligations ou à se soumettre aux ordres de la loi ou de l'autorité publique »¹⁶⁷. La notification d'une mesure de recouvrement forcé, destinée à contraindre le redevable à exécuter son obligation de payer, devrait donc suffire à caractériser le déclenchement des poursuites par l'administration fiscale et, par là même, à ouvrir au redevable la faculté de réclamer sur le fondement des dispositions de l'article L. 281 du LPF.

Comme le faisait justement remarquer le commissaire du gouvernement F. Magnard, « la solution qui consiste à conditionner la recevabilité d'une contestation de l'obligation de payer à l'existence d'un acte de poursuite stricto sensu se heurte à de nombreuses difficultés »¹⁶⁸. Ces difficultés sont liées notamment, comme nous l'avons vu, à l'absence de définition de la notion d'acte de poursuite, mais elles résultent également du fait que cette solution ne se trouve plus en conformité avec les dispositions aujourd'hui en vigueur en matière de contentieux du recouvrement forcé¹⁶⁹.

La jurisprudence qualifie d'ailleurs désormais les contestations relatives au contentieux du recouvrement « d'opposition à poursuites » et non plus d'opposition aux actes de poursuites, qu'il s'agisse de réclamer à l'encontre de la régularité des poursuites ou de la validité de l'obligation de payer¹⁷⁰.

Si l'on s'en réfère aux dernières solutions retenues par la jurisprudence, l'acte susceptible de conditionner le déclenchement d'une contestation sur le fondement de l'article L. 281 du LPF doit donc procéder de la décision du comptable de recourir aux poursuites, sans pour autant constituer une mesure préalable à leur déclenchement. Nous allons à présent observer que la solution ainsi retenue s'inscrit parfaitement dans le cadre des règles de recevabilité des recours contre les actes administratifs.

b. L'adoption de solutions conformes aux règles de recevabilité des recours contre les actes administratifs

Dans une espèce mettant en cause la régularité d'une réclamation dirigée à l'encontre d'une lettre de rappel, madame le commissaire du gouvernement

¹⁶⁶. R. BOUSQUET, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Contentieux du recouvrement – Procédure : juridiction administrative, fasc. 615, (8/ 94), § 9.

¹⁶⁷. G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, op. cit., V° Poursuite.

¹⁶⁸. Concl. F. MAGNARD sur TA Paris Plén. 25 février 1999, n° 94-16449, *Adrot*, précité .

¹⁶⁹. Nous verrons en outre que la jurisprudence considère que les contestations relatives aux sûretés doivent également être rattachées à la contestation en la forme des poursuites. Cf. TC 13 janvier 1936, *Remplir* : *Recueil Lebon* p. 571.

¹⁷⁰. Le Conseil d'État a ainsi considéré que « dès lors que les poursuites sont engagées par une mise en demeure valant commandement de payer, la réclamation contestant l'exigibilité de l'impôt ne peut être qu'une opposition à poursuites » : CE 30 mars 1992, n° 72.620, *Mme Astruc* (*RJF* 5/ 92, n° 743).

Haelvoet proposait aux juges de la Cour administrative d'appel de Lyon de se référer « *aux principes généraux qui gouvernent la recevabilité des recours contre les actes administratifs* »¹⁷¹. Une telle approche permet en effet de mieux appréhender les différentes solutions jurisprudentielles concernant la nature des actes susceptibles de déclencher la mise en œuvre d'un contentieux du recouvrement. Les règles de recevabilité applicables en matière de recours contre les actes administratifs offrent ainsi une « grille de lecture » cohérente, permettant de résoudre les difficultés liées à la recevabilité, dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, des actes émis par l'administration fiscale à l'encontre des redevables défaillants.

Au terme de ces règles de recevabilité, nous verrons que seul un acte s'analysant comme une véritable décision détachable de l'ensemble des poursuites (1) et n'ayant pas le caractère d'une mesure préparatoire (2) est susceptible d'assurer valablement la liaison du contentieux.

1. Une mesure s'analysant comme une véritable décision détachable de l'ensemble de la procédure des poursuites

Si l'on s'en réfère à ces dispositions, la mesure mise en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la dette doit en premier lieu avoir le caractère d'une véritable décision¹⁷², sans quoi celle-ci ne saurait être susceptible de recours. Au terme de cette condition, « *le contentieux est lié, dès lors que la mesure qui fait l'objet du recours édicte une norme traduisant la volonté de modifier l'ordonnancement juridique ou, au contraire, celle de le maintenir* »¹⁷³. Il en est ainsi, en matière fiscale, lorsque l'acte « *traduit la volonté du comptable du Trésor de recourir à une mesure de contrainte* »¹⁷⁴. Le professeur Chapus précise à cet effet que la décision n'a pas nécessairement à être exécutoire : « *pour que le contentieux soit lié, il suffit qu'une décision ait été prise* »¹⁷⁵. Dès lors, toute mesure traduisant la décision du comptable de mettre en œuvre le recouvrement de la créance sera susceptible de voir sa régularité en la forme contestée dans le cadre des dispositions de l'article L. 281 du LPF.

L'acte considéré doit en second lieu s'analyser comme détachable de l'ensemble des poursuites. Une décision non détachable de l'ensemble de la procédure des poursuites ne pourra suffire à lier le contentieux conformément à l'article L. 281 du LPF. Une réclamation dirigée à l'encontre de la décision du trésorier-payeur général de refuser de provoquer de nouveau la réunion des chefs de

¹⁷¹. Concl. M^{me} L. HAELVOET, sur CAA Lyon 12 décembre 1991, n° 90-232, *M.G. Michon*, précitées. Mme le commissaire du gouvernement concluait d'ailleurs en l'espèce à l'irrecevabilité de la réclamation, la lettre de rappel ayant le caractère d'une mesure préparatoire et non d'un acte susceptible de recours dans le cadre des dispositions de l'article L. 281 du LPF.

¹⁷². Elle pourra cependant être examinée par le juge dans le cadre d'une contestation dirigée contre une mesure détachable des poursuites à laquelle cette dernière se trouve liée.

¹⁷³. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 439, n° 485.

¹⁷⁴. TA Paris Plén. 25 février 1999, n° 94-16.449 : *RJF* 8-9/99, n° 1087.

¹⁷⁵. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 439, n° 485.

services fiscaux en application de l'article 1844 *bis* ¹⁷⁶, sera ainsi rejetée comme n'étant « *pas détachable de l'ensemble de la procédure de poursuites engagée à l'encontre de l'intéressé* » ¹⁷⁷.

2. Une mesure n'ayant pas le caractère d'un acte préparatoire au déclenchement des poursuites

Autre règle issue du régime de recevabilité des recours contre les actes administratifs : l'acte en cause ne doit pas avoir le caractère d'une mesure préparatoire. Toute réclamation dirigée à l'encontre d'un acte préalable aux poursuites, sera en effet rejetée comme n'étant pas susceptible de faire l'objet d'un recours contentieux selon les formes prescrites par l'article L. 281 du LPF. La difficulté réside ici dans la détermination des mesures susceptibles d'être qualifiées de préparatoires. Si l'on s'en réfère là encore à la définition entendue en matière de recevabilité des recours exercés à l'encontre des actes administratifs, « *ce sont uniquement des décisions qui sont un élément de la procédure d'élaboration d'une autre décision, et qui n'ont pas d'autre effet juridique que de rendre possible l'édiction de cette décision* » ¹⁷⁸. Sont reconnues comme telles en matière fiscale les avis d'imposition ¹⁷⁹, les avis de mise en recouvrement ¹⁸⁰, les lettres de rappel ¹⁸¹ et les mises en demeure ¹⁸². Ces actes constituent en effet le préalable nécessaire à la mise en œuvre du recouvrement forcé ¹⁸³. Ils assurent l'authentification de la

¹⁷⁶. Transférées sous l'article L. 270 du LPF, ces dispositions autorisent les trésoriers-payeurs généraux, après avis de la commission départementale des chefs des services financiers et des représentants des organismes de recouvrement des cotisations de sécurité sociale, à faire prendre des sûretés sur tous les biens et avoirs des contribuables imposés par voie de taxation d'office, lorsque ceux-ci changent fréquemment de lieu de séjour ou séjournent dans des locaux d'emprunts ou des locaux non meublés.

¹⁷⁷. CE 19 juin 1970, n° 63.861 : *Recueil Lebon*, p. 416 ; *Dupont*, p. 376.

¹⁷⁸. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, *op. cit.*, p. 483, n° 515.

¹⁷⁹. CE 6 juillet 1979, n° 99.012 : *Dr. fisc.* 1979, n° 42, comm. 2037.

¹⁸⁰. Cass. com. 1997, n° 1456 D, *Houzel* : *RJF* 12/98, n° 1497 ; CAA Lyon 9 mars 1995, n° 92-833, *Sté Deltal et Sté Tivoly* : *Dr. fisc.* 1995, n° 29, comm. 1575, concl. J. COURTIAL.

¹⁸¹. CE 1^{er} décembre 1982, n° 28.082 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011 ; Cass. com. 28 juin 1988, n° 739 P : *Dr. fisc.* 1990, n° 11, comm. 564.

¹⁸². CE 1^{er} décembre 1982, n° 23.541 : *Dr. fisc.* 1983, n° 2, comm. 243. Cette solution ne s'applique pas lorsque la mise en demeure vaut commandement dans le cadre de poursuites engagées par voie de saisie mobilière, conformément à l'article L. 261 du LPF. Cf. CE 4 novembre 1985, n° 37.412, *Barbaste* : *Dr. fisc.* 1986, n° 44, comm. 1835, concl. Mme M.-A. LATOURNERIE ; CE 18 mai 1992, n° 82.267, *Momaur* : *Dr. fisc.* 1994, n° 9, comm. 422, concl. J. GAEREMYNCK ; CE 2 juin 1993, n° 67.942 : *Dr. fisc.* 1993, n° 45, comm. 2166 ; CAA Nancy 23 juin 1994, n° 93-1463, *Mme Rolland* : *Dr. fisc.* 1995, n° 9, comm. 414, concl. M^{me} L. HAELVOET.

¹⁸³. La même solution s'appliquait auparavant aux invitations à paiement et sommations sans frais (voir notamment les concl. DELMAS-MARSELET sur CE 14 avril 1970, n° 69.088 : *Dr. fisc.* 70, n° 49, comm. 1421), ainsi qu'aux avertissements reproduisant les mentions du rôle (CE Ass. 6 juillet 1979, n° 99.012 : *RJF* 10/79, n° 558).

créance et l'opposabilité de l'obligation de payer à l'encontre du redevable de l'imposition.

Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si l'on doit considérer tout acte subséquent comme constitutif d'une mesure de poursuite. Pour autant que cette proposition puisse paraître audacieuse, nous pensons qu'il convient d'y répondre par l'affirmative et cela pour plusieurs raisons.

Aux termes de l'article L. 258 du LPF, « *si la lettre de rappel ou la mise en demeure n'a pas été suivie de paiement ou de la mise en jeu des dispositions de l'article L. 277, le comptable public compétent peut, à l'expiration d'un délai de vingt jours suivant l'une ou l'autre de ces formalités, engager des poursuites* ». Aucune formalité supplémentaire n'est en ce sens exigée pour mettre en œuvre le recouvrement forcé. Toute mesure notifiée postérieurement, même si elle ne reçoit pas la qualification d'acte de poursuites, pourra donc s'analyser comme révélatrice de l'engagement par l'administration des poursuites en recouvrement.

Cette solution contribuerait en outre à résoudre les contrariétés de jurisprudence portant sur la recevabilité des contestations engagées à l'encontre d'actes de même nature. La Cour administrative d'appel de Lyon a en effet, par un arrêt du 16 décembre 1992, considéré qu'un dernier avis avant saisie ne constituait pas un « *acte de poursuites mais une simple lettre de rappel ne pouvant en elle-même faire l'objet d'une opposition à contrainte* »¹⁸⁴. En sens contraire, suivant la position du Conseil d'État qui avait déjà jugé qu'une injonction de payer devait être considérée comme un acte de poursuites, le Tribunal administratif de Paris, réuni en formation plénière, a décidé qu'un dernier avis avant ouverture des portes devait « *être regardé comme un acte pouvant faire l'objet des contestations prévues à l'article L. 281 du LPF* »¹⁸⁵. Le commissaire du gouvernement F. Magnard avait sur ce point considéré qu'« *au-delà de l'intitulé du document, sur lequel s'appuie la thèse de l'acte préparatoire, il faut en saisir la réalité. Dans notre cas, ce document ne se borne en effet pas à annoncer au contribuable un acte de poursuite futur. Il s'agit d'une véritable injonction de payer, assortie d'un délai, à l'expiration duquel l'ouverture de la porte et la saisie des meubles pourront intervenir sans autre préavis* »¹⁸⁶. Or c'est sur ce même fondement que la Cour administrative d'appel de Lyon avait, dans une autre espèce, rejeté comme prématurées les conclusions dirigées à l'encontre d'un dernier avis avant poursuites, « *n'ayant d'autre objet que de rappeler au requérant que des cotisations lui étaient réclamées et de lui fixer un dernier délai pour s'en acquitter* »¹⁸⁷. Si la dénomination de l'acte est certes trompeuse, il faut bien admettre qu'il n'est pas pour autant dépourvu de caractère injonctif. La position de la Cour administrative de Lyon est en outre critiquable dans le sens où ces mesures ne diffèrent en rien, ni par les délais qu'ils prévoient, ni par le caractère annonciateur de poursuites ultérieures, du commandement prescrit par les dispositions applicables en procédure civile. Or le commandement est considéré comme le premier acte de poursuite applicable en matière de saisie.

¹⁸⁴. CAA Lyon 16 décembre 1992, n° 91-719, *Bonhoure* : *RJF* 4/93, n° 601.

¹⁸⁵. TA Paris 25 février 1999, n° 94-16.449, Plén., précité.

¹⁸⁶. Conclusions publiées au *BDCF* 8-9/99, n° 88, p. 39 et s.

¹⁸⁷. CAA Lyon 17 octobre 1995, n° 94-192, *M. Marietti* : *Dr. fisc.* 1996, n° 12, comm. 383.

Ajoutons un dernier argument, tiré cette fois de considérations d'opportunité. Admettre qu'une mesure, pourvue d'une même nature et des mêmes effets qu'un acte de poursuite, ne puisse voir sa régularité contestée que parce qu'elle s'en distingue par sa seule dénomination, serait contraire à l'équité. Comment dès lors assurer la protection du redevable, qui devra soit attendre la mise en œuvre d'un acte de poursuite qualifié comme tel et s'exposer ainsi aux conséquences fâcheuses qui s'y attachent, soit procéder au paiement de la dette et se priver de la faculté de contester l'acte litigieux dans le cadre d'un contentieux du recouvrement. En outre, et pour reprendre les termes du commissaire du gouvernement Magnard, « *l'administration du recouvrement a souvent recours à ce type d'acte difficile à qualifier juridiquement. Il ne faudrait pas que l'ambiguïté entretenue à l'occasion de la notification de ces documents permette à l'administration d'exercer une pression sur les contribuables sans offrir à ceux-ci les possibilités de défense qui leur sont déjà ouvertes à l'occasion de la notification d'actes dont la nature juridique n'est pas douteuse* »¹⁸⁸. Seuls doivent donc être considérés à proprement parler comme des mesures préalables aux poursuites, les avis d'imposition et lettres de rappel décernés par les comptables du Trésor, ainsi que les avis de mise en recouvrement et les mises en demeure adressés par les comptables de la Direction générale des impôts ou de la Direction générale des douanes et des droits indirects.

Il convient donc de considérer, dans le cadre de « l'opposition à poursuite », que la recevabilité de la contestation n'est plus subordonnée à la notification d'un acte de poursuite, mais à la simple existence d'une mesure de recouvrement forcé, constitutive d'une véritable décision détachable de l'ensemble de la procédure des poursuites, notifiée postérieurement aux actes préalables aux poursuites.

SECTION 2. LA CONTESTATION JURIDICTIONNELLE DU RECOUVREMENT D'UNE CRÉANCE FISCALE

La mise en œuvre du recouvrement forcé comme condition préalable au déclenchement de la contestation constitue sans aucun doute le principal critère de distinction existant entre le contentieux du recouvrement et le contentieux de l'assiette de l'impôt. Mais elle constitue également un point commun aux deux actions susceptibles d'être engagées dans le cadre du contentieux du recouvrement. Cette exigence liée à la mise en œuvre du recouvrement forcé s'impose en effet au redevable aussi bien dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer que dans le contentieux des poursuites, faisant ainsi apparaître le contentieux du recouvrement comme un ensemble contentieux de nature juridique homogène.

L'étude des autres caractères généraux de la contestation conduit dans ce sens à une réflexion exactement similaire. Nous verrons ainsi que la nature juridictionnelle spécifique de la contestation (§ 1), de même que la nature fiscale de la créance contestée (§ 2) constituent des éléments caractéristiques du contentieux du recouvrement, qui n'en sont pas moins communs aux deux actions contentieuses de l'article L. 281 du LPF.

¹⁸⁸. Concl. sur TA Paris Plén. 25 février 1999, n° 94-16.449, précitées, p. 40.

§ 1. LA NATURE JURIDICTIONNELLE SPÉCIFIQUE DE LA CONTESTATION

L'étude de la nature juridictionnelle de la contestation permet, en premier lieu, de distinguer les demandes relevant de l'article L. 281 du LPF des recours gracieux présentés en matière de recouvrement. Le redevable qui souhaite échapper à son obligation de payer dispose en effet de deux possibilités : il peut avoir recours soit à la juridiction gracieuse, soit à la juridiction contentieuse. Les deux termes de cette alternative, tout en poursuivant une même finalité, révèlent pourtant deux types de contestation de nature juridique distincte. Le caractère non juridictionnel des demandes présentées en matière gracieuse nous conduira ainsi à les exclure du domaine du contentieux du recouvrement (A).

Quant au caractère spécifique des contestations juridictionnelles présentées dans le cadre de l'article L. 281 du LPF, il réside principalement dans le fait que seuls les moyens de droit ayant trait à la validité de l'obligation de payer ou à la régularité des poursuites seront susceptibles d'y être invoqués. Nous écarterons ainsi, en second lieu, du domaine de notre étude, l'ensemble des actions juridictionnelles liées au recouvrement de l'impôt, mais reposant sur des moyens de droit distincts (B).

A. UNE CONTESTATION JURIDICTIONNELLE DISTINCTE DES RECOURS GRACIEUX EN MATIÈRE DE RECOUVREMENT

La terminologie de « juridiction » gracieuse, pour autant qu'elle soit encore régulièrement utilisée par l'administration fiscale comme par la jurisprudence¹⁸⁹, suscite de regrettables confusions quant à la nature de cette institution. Car si « *il n'en demeure pas moins que le rapprochement entre les deux « juridictions » fait apparaître un certain nombre de convergences* »¹⁹⁰, celles-ci ne peuvent en aucun cas forcer à l'assimilation de ces deux voies de recours.

Ainsi, bien que les demandes gracieuses portant sur le recouvrement de la créance s'organisent autour d'un domaine commun (a), elles s'analysent comme des recours distincts des demandes recevables en matière de contentieux du recouvrement (b).

a. Le domaine des recours gracieux recevables en matière de recouvrement

Les recours gracieux partagent avec le contentieux du recouvrement une certaine identité de domaine, dans la mesure où le redevable va chercher, dans sa demande, à échapper aux obligations mises à sa charge à l'issue des opérations de recouvrement.

Ces recours pourront ainsi avoir pour objet de différer l'obligation de payer par une demande de délai de paiement¹⁹¹. Ils seront également susceptibles de viser les

¹⁸⁹. À titre d'exemple, CE 10 juin 1983, n° 26.504 : *RJF* 8-9/ 83, n° 1076 ; Instr. du 27 décembre 1967 relative aux modalités d'exercice de la juridiction gracieuse : *Dr. fisc.* 1968, n° 3, p. 19 et s.

¹⁹⁰. J.- M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, Thèse Aix, 1977, p. 194.

¹⁹¹. Sur l'ensemble de la question, voir R. BOUSQUET, Contentieux du recouvrement, Juridiction gracieuse, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 625, (8/ 94).

sommes supplémentaires dues par le redevable en cas d'inexécution de son obligation de payer. Ce sera le cas des demandes en remise ou en modération de frais de poursuites et de majorations appliquées au titre des articles 1761 et 1762 du CGI¹⁹². Enfin, les personnes tenues au paiement d'impositions dues par un tiers¹⁹³ pourront de la même façon chercher à s'exonérer de leur obligation de payer au travers d'une demande en décharge de responsabilité solidaire¹⁹⁴.

Au-delà de cette identité d'objet, les recours gracieux partagent avec les recours recevables dans le cadre du contentieux du recouvrement, les mêmes similitudes en ce qui concerne l'auteur de la demande et l'autorité administrative à laquelle elle doit être adressée. L'auteur de la demande sera dans tous les cas le redevable de la dette, qu'il s'agisse du redevable principal ou solidaire, et que la dette en cause constitue une majoration d'impôt, des frais de recouvrement de l'impôt, ou encore une imposition due à titre principal par un tiers.

Les autorités compétentes pour connaître des demandes gracieuses en la matière varient en fonction du montant des remises ou majorations sollicitées, mais il s'agira là encore, dans tous les cas, des autorités relevant du service du recouvrement. Or, en ce qui concerne le contentieux du recouvrement, l'article L. 281 prévoit de la même façon que ces contestations doivent être adressées en premier lieu à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites. Ainsi, si le juge ne pourra statuer directement sur une contestation relevant du contentieux du recouvrement en l'absence de réclamation administrative préalable, de même se déclarera-t-il incompétent pour statuer directement sur une demande gracieuse¹⁹⁵.

b. Des recours distincts des contestations relevant du contentieux du recouvrement

Le fondement de la distinction entre les recours gracieux et les demandes relevant du contentieux du recouvrement repose sur la notion de litige fiscal, entendue comme « *une contestation relative à un acte individuel d'imposition, relevant de la compétence des juges de l'impôt et soumise aux règles de la procédure fiscale contentieuse* »¹⁹⁶.

Or, si le contentieux du recouvrement a pour objet de régler les litiges survenant entre l'administration et les redevables à l'occasion de la mise en œuvre

¹⁹². Article 1912-3 du CGI.

¹⁹³. Article L. 247 du LPF, al. 2. L'article 2-VIII-2 de la loi du 28 décembre 1982 a permis aux époux de bénéficier, au même titre que les personnes tenues au paiement d'imposition dues par un tiers, de la possibilité de solliciter la décharge de leur obligation de paiement solidaire de l'impôt sur le revenu des ménages: CE 8 janvier 1988, n° 79.220 (*RJF* 3/ 88, n° 343).

¹⁹⁴. Les articles 426 et s. de l'annexe III du CGI prévoient également des mesures gracieuses en faveur des comptables du Trésor chargés du recouvrement des impôts directs, mais nous ne nous intéresserons en l'espèce qu'aux mesures gracieuses prévues en faveur des contribuables. Voir en dernier lieu TA Toulouse, 23 juillet 2002, n° 00-3986 et n° 01-645, *Mme Bayles Loretti* : *Dr. fisc.* 2003, n° 8, comm. 159.

¹⁹⁵. CE 24 mai 1982, n° 26.929 : *RJF* 7/ 82, n° 737.

¹⁹⁶. J. LAMARQUE, *Répertoire Dalloz, Contentieux administratif, V° Contentieux fiscal* (Généralités), § 15.

du recouvrement forcé de la créance fiscale, les demandes gracieuses concernant le recouvrement ne répondent pas à ces mêmes critères.

Les demandes gracieuses en matière de recouvrement ne sont pas, en premier lieu, motivées par l'existence d'une contestation entre l'administration fiscale et le redevable. Ce dernier ne cherche pas à remettre en cause l'existence de son obligation de payer, mais simplement à obtenir de la part du comptable chargé du recouvrement qu'il en atténue les effets par une remise ou une modération de sa dette, ou encore par l'obtention d'un délai de paiement. « *Ces demandes ne permettent pas de régler un litige juridique "stricto sensu", mais sollicitent inversement la bienveillance de l'Administration* »¹⁹⁷.

En l'absence de litige, les recours gracieux ne pourront pas, en second lieu, reposer sur des moyens de droit. La nature des moyens invoqués dans la demande suffira de ce point de vue à distinguer les deux types de prétention¹⁹⁸. Ainsi, « *le contribuable qui conteste la majoration pour paiement tardif de l'impôt qui lui a été appliquée au motif qu'il n'a reçu aucun avis d'imposition soulève une contestation relevant du contentieux du recouvrement et non de la juridiction gracieuse* »¹⁹⁹. Si donc l'existence de moyens de droit permet de distinguer les demandes gracieuses des demandes contentieuses, des moyens de droit fondés sur l'un des motifs de contestation de l'article L. 281 du LPF permettront en ce sens de distinguer les recours gracieux en matière de recouvrement, des demandes relevant du contentieux du recouvrement. Il convient d'ajouter, *a contrario*, qu'une demande adressée au comptable chargé du recouvrement, dans laquelle ne sont contestés ni l'existence, ni la quotité, ni l'exigibilité de l'obligation de payer, ne constituera en aucun cas une demande administrative préalable susceptible d'être par la suite portée devant le juge dans le cadre d'un contentieux du recouvrement²⁰⁰.

Le caractère juridictionnel du litige suffit en dernier lieu à singulariser les demandes gracieuses du contentieux du recouvrement. Si ces deux types de recours doivent être dans un premier temps adressés à l'administration, seule la contestation de l'obligation de payer sera susceptible d'être élevée devant le juge de l'impôt²⁰¹.

Ce principe résulte du fait que l'administration fiscale, dans le cadre de ses attributions relevant du domaine gracieux, fait en l'espèce usage de son pouvoir discrétionnaire²⁰². Or, en tant que contentieux objectif de pleine juridiction, le

¹⁹⁷. G. NOEL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, Tome XXI, 1985, p. 213.

¹⁹⁸. Seuls les arguments invoqués par le contribuable seront pris en compte par le juge pour déterminer la nature de la demande, sans autre considération de forme ou de qualification retenue par le redevable (CE 12 juin 1974, n° 90.337 : *Dr. fisc.* 1975, n° 7, comm. 226, concl. MANDELKERN).

¹⁹⁹. CE 5 janvier 1994, n° 99.616, *Thiant* : *RJF* 3/ 94, n° 352.

²⁰⁰. CE 27 avril 1983, n° 30.308 : *RJF* 6/ 83, n° 837.

²⁰¹. Notons dès à présent que la contestation de la régularité des poursuites en recouvrement, pour autant qu'il s'agisse d'une contestation juridictionnelle, se déroulera devant le juge de l'exécution et non devant le juge fiscal (L. n° 91-650 du 9 juillet 1991, article 6 ; Instr. du 28 février 1997 de la DGI : *Dr. fisc.* 1997, n° 15-16, comm. 11 768).

²⁰². CE 12 janvier 1990, n° 67.745 : *RJF* 3/90, n° 337.

contentieux fiscal ne peut connaître des décisions individuelles de l'administration non fondées sur l'application de la loi fiscale, mais sur la mise en œuvre de mesures de bienveillance, reposant sur des critères d'opportunité, au regard des circonstances de fait alléguées par le redevable. L'administration fiscale a seule compétence pour examiner au fond une demande relevant du domaine gracieux, et sa décision est sur ce point insusceptible d'appel²⁰³. Le juge ne pourra ainsi se substituer à l'administration pour prononcer une remise ou une modération de la dette, ou encore pour accorder au redevable des délais de paiement²⁰⁴.

La décision gracieuse de l'administration pourra néanmoins être portée devant le juge administratif par la voie d'un recours pour excès de pouvoir²⁰⁵. Mais il s'agira en l'espèce d'un simple contrôle de légalité, et le juge ne pourra annuler une telle décision que si elle est entachée d'une erreur de droit, d'une erreur de fait, d'une erreur manifeste d'appréciation ou encore si elle est révélatrice d'un détournement de pouvoir²⁰⁶. Contrairement au juge de l'impôt statuant dans le cadre du contentieux du recouvrement, « *le juge de l'excès de pouvoir intervient seulement pour sauvegarder le cadre juridique dans lequel doit être exercée la compétence de l'administration* »²⁰⁷.

Le caractère objectif du statut du contribuable s'oppose en outre à ce qu'il puisse prétendre au bénéfice d'un droit à l'obtention d'une décision individuelle gracieuse en sa faveur²⁰⁸. Le formalisme restreint qui préside au déroulement des demandes gracieuses et la quasi-absence de protection des droits du contribuable face à l'Administration dans l'exercice de sa compétence gracieuse, achève de ce point de vue la distinction entre ces demandes et le contentieux du recouvrement²⁰⁹.

²⁰³. CE 24 mai 1982, n° 26.929, précité : « l'Administration a seule compétence pour examiner une demande qui ressortit à la juridiction gracieuse ».

²⁰⁴. CE 9 mars 1977, n° 4.666, *Ets Lubert* : *Dr. fisc.* 1977, n° 21-22, comm. 863.

²⁰⁵. CE Sect. 12 juin 1936, n° 47785, *dame de Crozals-Roche* : *Recueil Lebon* p. 640.

²⁰⁶. CE 15 octobre 1980, n° 17.482, *SARL SEVMA* : *Dr. fisc.* 1980, n° 52, comm. 2675. Voir en ce sens 12 janvier 1938, *Delpon* : *Recueil Lebon* p. 10 ; 15 mars 1961, n° 38.432 : *Dr. fisc.* 1961, n° 22, comm. 525 ; 15 juin 1987, n° 66.149 : *RJF* 8-9/ 87, n° 936 ; 12 janvier 1990, n° 67.745 : *RJF* 3/ 90, n° 337 ; 9 décembre 1992, n° 113.164, *Mme Cheneau* : *Dr. fisc.* 1993, n° 22-23, comm. 1168 ; 21 décembre 1994, n° 132.237, *Mme Hutin* : *Dr. fisc.* 1995, n° 43, comm. 2048 ; 5 mars 1999, n° 132.717, *min. c/ Arnal-Malaguitti* : *RJF* 4/ 99, n° 485.

²⁰⁷. J.-M. LE BERRE, *op. cit.*, p. 197.

²⁰⁸. La Cour administrative d'appel de Bordeaux a néanmoins considéré que l'administration ne pouvait rejeter une demande gracieuse en décharge de responsabilité solidaire répondant aux conditions de fond de l'instruction n° 83-103 A1 du 31 mai 1983, invocable sur le fondement de l'article 1^{er} du décret du 28 novembre 1983 (23 mars 1999, n° 97-804, *Mme de Laurière* : *Dr. fisc.* 2000, n° 37, comm. 667, concl. PEANO).

²⁰⁹. Les décisions de rejet des demandes en décharge de responsabilité solidaire n'ont ainsi pas à être motivées en raison du caractère gracieux de la demande : CE 29 juin 1988, n° 58.265 et 58. 400 (*RJF* 10/ 88, n° 1171) et 12 février 1992, n° 56.856, *Mme Engelhard* (*Dr. fisc.* 1992, n° 19-20, comm. 999, concl. ARRIGHI de CASANOVA). La jurisprudence semble cependant revenir sur sa position en faveur d'une plus grande protection des droits du contribuable. Le Conseil d'État a ainsi considéré de façon implicite que l'accord donné à un redevable sur un règlement échelonné de dettes fiscales constituait une décision créatrice de droit (18 mars 1994, n° 129.460, *ministre c/ Association Gepod Formation* : *RJF* 5/ 94, n° 645).

Le contentieux du recouvrement se différencie donc des demandes gracieuses en ce qu'il repose sur l'existence d'une contestation juridictionnelle entre l'administration fiscale et le redevable, fondée sur des moyens de droit relatifs à son obligation de payer. Nous allons voir qu'en tant que contestation juridictionnelle spécifique, il se distingue également des contestations accessoires au recouvrement fiscal.

B. UNE CONTESTATION JURIDICTIONNELLE DISTINCTE DES ACTIONS CONTENTIEUSES ACCESSOIRES AU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Le recouvrement de l'impôt, par son caractère autoritaire, voire dans certains cas frustratoire, suscite de nombreuses difficultés dans les relations qui unissent l'administration fiscale au contribuable débiteur.

Les actes de poursuites dont disposent les comptables publics peuvent ainsi s'avérer inopérants, notamment en cas d'organisation par le redevable de son insolvabilité. Les services du recouvrement devront alors, à l'instar de tout créancier, tenter une action devant le juge afin de pouvoir appréhender les sommes à recouvrer. À l'inverse, le contribuable pourra se retourner contre l'administration fiscale, lorsque des erreurs préjudiciables auront été commises par les services chargés du recouvrement de l'impôt. La responsabilité de l'État pourra ainsi être mise en cause devant le juge, à raison des fautes commises par ses services.

L'ensemble de ces actions contentieuses, pour autant qu'elles soient dans tous les cas susceptibles de naître à l'occasion du recouvrement de la dette fiscale, n'en sont pas moins distinctes du contentieux du recouvrement tel que le définit l'article L. 281 du LPF. La nature juridictionnelle spécifique du contentieux du recouvrement se révèle ainsi face à l'ensemble de ces actions contentieuses, que celles-ci soient formées à l'initiative (a) ou à l'encontre de l'administration fiscale (b).

a. Un contentieux distinct des actions juridictionnelles formées à l'initiative des services du recouvrement

Les actions mises en œuvre devant le juge par l'administration fiscale à l'encontre des redevables refusant de s'acquitter de leur dette, s'analysent comme des actions liées au recouvrement contentieux des créances fiscales (1). Mais elles interviennent cependant, dans tous les cas, à l'initiative des services de recouvrement et avant même que le redevable ne puisse engager un contentieux du recouvrement (2).

1. Les actions liées au recouvrement contentieux des créances fiscales

Lorsque le recouvrement de l'impôt s'avère délicat, voire compromis, les comptables chargés du recouvrement déclenchent alors ce que l'administration fiscale a coutume d'appeler le contentieux « offensif » du recouvrement.

Il s'agit par là, en premier lieu, de la mise en œuvre de ce que le Livre des procédures fiscales nomme des « mesures particulières »²¹⁰. Le comptable pourra ainsi intenter devant le président du tribunal de grande instance, une action en responsabilité à l'encontre des dirigeants et gérants de sociétés, lorsque le recouvrement des impositions de toutes natures et des pénalités fiscales dues par une société, une personne morale ou un groupement « a été rendue impossible par des manœuvres frauduleuses ou l'inobservation répétée des diverses obligations fiscales »²¹¹.

Une action en responsabilité pourra de la même façon être formée à l'égard des dépositaires publics de fonds et des liquidateurs de sociétés dissoutes, pour le paiement des impôts directs²¹². Le comptable devra également saisir le président du tribunal de grande instance s'il entend recourir à l'exercice de la contrainte par corps, conformément à l'article L. 271 du LPF, ou s'il souhaite procéder rapidement à la vente globale d'un fonds de commerce, selon les termes de l'article L. 268 du même Livre.

Ces mesures particulières d'exécution peuvent cependant s'avérer inefficaces, notamment lorsque le redevable est parvenu à détourner son patrimoine de façon à le rendre inaccessible à toute poursuite décernée à son encontre. Les comptables en charge du recouvrement vont alors, en second lieu, être amenés à appréhender la créance de l'État en se subrogeant dans les droits de leur débiteur récalcitrant, en se conformant pour cela aux règles du droit civil.

Ils pourront de cette façon procéder au recouvrement contentieux de la créance par l'exercice de l'action oblique, par laquelle « les créanciers peuvent exercer tous les droits et actions de leur débiteur »²¹³. Ils disposeront également de l'action paulienne²¹⁴, leur permettant d'attaquer « les actes faits par leurs débiteurs en

²¹⁰. Le LPF distingue en effet au sein de son chapitre consacré aux procédures de recouvrement, l'exercice des poursuites (art L. 258 à L. 261) des mesures particulières (article L. 262 à L. 273), qui font l'objet de deux sections différentes.

²¹¹. Article L. 266 du LPF, en ce qui concerne les dirigeants de société à responsabilité limitée, repris par l'article L. 267 du LPF pour les autres dirigeants, responsables de manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation « grave et répétée » des obligations fiscales. Voir en dernier lieu Cass. com. 5 novembre 2002, n° 1814 FS-P, *Arnault* : *RJF* 2/03, n° 229 ; 5 novembre 2002, n° 1808 F-D, *Barbonchielli* : *RJF* 2/03, n° 230 ; 17 décembre 2002, n° 2146 FS-P, *Monfort* : *RJF* 4/03, n° 502 ; 11 février 2003, n° 271 F-D, *Receveur principal des impôts de Reims-Nord c/ Wagner* : *RJF* 5/03, n° 641.

²¹². Article L. 265 du LPF. En ce qui concerne la responsabilité des liquidateurs de sociétés, elle n'est cependant pas toujours retenue par la jurisprudence. Voir sur ce point CAA Paris Plén. 20 juin 1989, n° 133 (*RJF* 8-9/ 89, n° 1039) et en sens contraire Cass. com. 23 novembre 1993, n° 1843 P, *Maier* (*RJF* 2/ 94, n° 206).

²¹³. Article 1166 du Code civil. Voir à titre d'illustration, TA Grenoble 21 mars 1991, n° 87-32, *SCI Pré Didier* (*RJF* 10/ 91, n° 1253) : le créancier doit avoir un intérêt à agir, face à l'inaction du redevable à recouvrer sa créance à l'encontre de son propre débiteur.

²¹⁴. Cass. civ. 19 novembre 2002, n° 1667 F-D, *Trésorier de Marennes c/ Consorts Guay* : *RJF* 7/03, n° 922. Voir sur ce point A. LEFEUVRE, « De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt », *Dr. fisc.* 2003, n° 36, p. 1043, § 11.

fraude de leurs droits »²¹⁵, ou encore de l'action en simulation, destinée à rendre inopposables les actes passés par le débiteur dans le seul but de dissimuler son patrimoine à l'abri d'éventuelles poursuites²¹⁶.

L'ensemble de ces actions nécessitent donc l'intervention du juge, dans le seul but d'obtenir le recouvrement forcé de la créance. Mais si ces actions conduisent effectivement au recouvrement contentieux de l'impôt, elles ne doivent en aucun cas être assimilées au contentieux du recouvrement.

2. Des actions préalables au contentieux du recouvrement des créances fiscales

Le fondement de la distinction entre ces actions et le contentieux du recouvrement repose sur la différenciation de leurs finalités respectives. Alors que le contentieux du recouvrement a pour objet la contestation juridictionnelle du recouvrement forcé de la créance, ces actions ne tendent qu'à mettre en œuvre ce recouvrement forcé. Elles constituent seulement une modalité spécifique d'exécution du recouvrement forcé de la créance, ou du moins, dans la plupart des cas, une étape nécessaire à la réalisation de ce recouvrement.

En effet, l'action oblique étant dépourvue d'effet direct, le montant de la créance ayant réintégré le patrimoine du débiteur ne pourra être directement attribué au comptable poursuivant. Ce dernier devra donc, afin d'obtenir le recouvrement de sa créance, décerner à son encontre un nouvel acte de poursuite. Dans le même sens, la mise en jeu de la responsabilité du liquidateur d'une société dissoute en vertu de l'article L. 265 du LPF, ne pourra avoir pour conséquence de le rendre débiteur de la créance d'impôt. Le comptable devra donc disposer d'un titre exécutoire, émis à son encontre à titre personnel²¹⁷.

²¹⁵. L'article 1167 du Code civil subordonne l'exercice de l'action paulienne à la preuve du caractère frauduleux des actes passés par le débiteur et au préjudice en résultant pour le créancier. La Cour de cassation a ainsi considéré que « *le créancier dispose de l'action paulienne lorsque la cession, bien que consentie au prix normal, a pour effet de faire échapper un bien à ses poursuites en le remplaçant par des fonds plus aisés à dissimuler et, en tout cas, plus difficiles à appréhender* » : Cass. com. 1^{er} mars 1994, n° 524 P, *Zerrouki* (RJV 7/ 94, n° 846).

²¹⁶. L'action en simulation, de même que l'action oblique et l'action paulienne, constitue une action ayant pour but le recouvrement des impositions dues par le débiteur, bien qu'elle soit dirigée contre des tiers non redevables envers le fisc. La Cour de cassation a de ce fait admis sa recevabilité au motif qu'elle n'était pas étrangère à l'impôt, au sens de l'article 38 de la loi du 3 avril 1935, modifiée par l'article 26 de la loi n° 86-1318 du 30 décembre 1986, dispositions codifiées à l'article L. 252 al. 2 du LPF (Cass. com. 24 mai 1994, n° 1266 D, *Mollon* : RJV 10/ 94, n° 1143).

²¹⁷. Cass. com. 23 novembre 1993, n° 1843 P, *Maier*, précité.

La finalité de ces actions conduisant au recouvrement de l'impôt confère à ces instances une nature fiscale ²¹⁸. Le comptable compétent est ici le comptable chargé du recouvrement de la créance qui, aux termes de l'article L. 252 alinéa 2 du LPF exerce également « *les actions liées indirectement au recouvrement des créances fiscales et qui, dès lors, n'ont pas une cause étrangère à l'impôt* » ²¹⁹.

Mais contrairement aux instances développées dans le cadre du contentieux du recouvrement, l'administration fiscale intervient en l'espèce en tant que demandeur. C'est ainsi que les services du recouvrement distinguent ce contentieux « offensif » du recouvrement, du contentieux du recouvrement de l'article L. 281 du LPF, dénommé par opposition contentieux « défensif » du recouvrement.

Cette spécificité s'explique par le fait que l'administration ne dispose pas en l'espèce du privilège du préalable. Elle se présente ainsi comme une exception au principe selon lequel l'administration intervient nécessairement au sein de l'action fiscale en tant que défendeur. Mais elle permet également de distinguer ces « *instances dérivées* » du contentieux fiscal proprement dit, dans la mesure où celles-ci « *en aucune façon, ne permettent au fisc de saisir le juge pour lui demander de définir l'obligation fiscale d'un contribuable* » ²²⁰. Il ne s'agit pas en l'espèce pour le juge de statuer sur le bien-fondé du recouvrement exigé du redevable, mais de se prononcer sur le bien-fondé des actions en justice relatives au recouvrement engagées par l'État créancier.

Ces actions juridictionnelles ne pourront donc, en tout état de cause, avoir de lien avec le contentieux du recouvrement qu'en tant que préalable à ce dernier. Soit que le juge autorise l'administration fiscale à appliquer un acte de poursuite tel que la contrainte par corps, soit qu'il lui permette de poursuivre le recouvrement de la dette par la reconstitution du patrimoine du débiteur ou par la mise en jeu des règles de solidarité, la personne ainsi recherchée en paiement pourra toujours effectivement attaquer les actes de poursuites subséquents par la voie du contentieux du recouvrement.

b. Un contentieux distinct des actions juridictionnelles formées à l'encontre des services de recouvrement

La mise en œuvre du recouvrement de l'impôt peut également susciter des contestations juridictionnelles qui, tout en étant présentées par le redevable de la

²¹⁸. Les actions subrogatoires, telles que l'action en simulation, obéissent cependant à des règles issues du droit civil. Mais leur exercice dans le cadre du recouvrement de l'impôt, se trouve nettement influencé par la nature fiscale des dispositions auxquelles elles se trouvent confrontées. Voir sur le particularisme de la théorie de l'apparence en droit fiscal : F. DEBOISSY, *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, 1997, tome 276, p. 397 et s., et P. LOSAPIO, *Essai sur les difficultés d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 30, 1994, p. 108 et s.

²¹⁹. La Cour de cassation a néanmoins considéré que l'action tendant au paiement de bons de caisse bancaires en possession du Trésor public ne constituait pas une instance fiscale. Mais si cette position a permis à la Haute Cour d'admettre en l'espèce la qualité pour agir du trésorier-payeur général, elle ne semble cependant pas conforme à la lettre de l'article L. 252 al. 2 du LPF, en tant que cette action concourt nécessairement au recouvrement de l'impôt (Cass. com. 21 mars 1995, n° 604 P, *TPG des Bouches-du-Rhône* : *R.J.F.* 7/95, n° 897).

²²⁰. J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit. p. 130 et s.

dette ou la personne recherchée en paiement par l'Administration, se placent sur un tout autre terrain que celui de l'article L. 281 du LPF. Il s'agit principalement de l'action en responsabilité pouvant être engagée contre l'État à raison des fautes commises par ses services de recouvrement, de l'action en revendication d'objets saisis et de l'action en restitution.

Nous verrons ainsi que pour autant qu'elles puissent s'analyser, là encore, comme des actions contentieuses liées au recouvrement forcé des créances fiscales (1), elles n'en constituent pas moins des actions indépendantes par nature du contentieux du recouvrement (2).

1. Les actions liées au recouvrement forcé des créances fiscales

Si la mise en œuvre du recouvrement forcé peut dans certains cas nécessiter le concours de l'autorité juridictionnelle au bénéfice de l'administration fiscale, elle est également susceptible de déclencher de la part des redevables des contestations dirigées à l'encontre des services chargés du recouvrement des créances fiscales.

La responsabilité de l'administration fiscale peut ainsi être engagée du fait notamment des fautes commises par ses services dans l'exercice des poursuites en recouvrement. Longtemps considéré comme un contentieux résiduel de par l'interprétation restrictive des juges de la notion de faute commise par les services de l'administration fiscale, les actions en responsabilité tendent aujourd'hui, à l'instar du contentieux du recouvrement, à se développer, plus particulièrement encore lorsqu'elles s'exercent à l'encontre des services en charge du recouvrement ²²¹. Ainsi que le faisait justement remarquer le conseiller Trottier, « *il paraît logique que les recours des contribuables victimes d'un préjudice né du comportement fautif d'une Administration interviennent au moment le plus sensible, c'est-à-dire le recouvrement* » ²²².

Ces actions partagent avec le contentieux du recouvrement une certaine identité procédurale, notamment en ce qui concerne l'obligation de réclamation préalable auprès de l'administration fiscale et les règles de répartition des compétences

²²¹. En effet, si le principe de la responsabilité de l'État en matière fiscale a été admis par la jurisprudence suite à l'arrêt *Blanco*, dès 1913, au travers de l'arrêt *Compagnie générale des tramways* (CE 21 février 1913: *Recueil Lebon*, p. 317), l'exigence d'une faute d'une exceptionnelle gravité, puis d'une faute lourde (CE, Sect., 21 décembre 1962, *Dame Husson-Chiffre* : *Recueil Lebon*, p. 702 ; *Dr. fisc.* 1963, n° 16-17, comm. 432 ; *D.* 1963, p. 588, note LEMASURIER), en limitait largement l'application. Il faudra attendre le revirement de jurisprudence opéré par l'arrêt *Bourgeois* en 1990, pour que le Conseil d'État admette, sous l'impulsion de son commissaire de gouvernement CHAHID-NOURAÏ, que la responsabilité de l'État à raison des agissements de ses services fiscaux puisse être engagée sur le terrain de la faute simple, dans le cadre des activités matérielles ne nécessitant pas une appréciation de la situation personnelle du contribuable, « *lorsque les opérations en cause ne présentent pas un caractère spécifiquement délicat* » (concl. CHAHID-NOURAÏ sur CE Sect. 27 juillet 1990, n° 44.676, *Bourgeois* : *RJF* 1990, p. 548 et s.). La responsabilité des services du recouvrement peut ainsi être mise en cause sur le terrain de la faute simple en cas de délivrance d'un avis à tiers détenteur non précédé de l'envoi d'une lettre de rappel au contribuable débiteur (CAA Paris 13 octobre 1998, n° 96-380, *Guillet* : *Dr. fisc.* 1999, n° 40, comm. 736 et *RJF* 2/99, n° 219) ou encore en cas de remboursement tardif d'une somme indûment recouvrée (CAA Lyon 22 janvier 1997, n° 95-186, *Sté Régie Chapot et Cie* : *Dr. fisc.* 1997, n° 19, comm. 556), et cela même si « *le principe demeure la faute lourde, l'exception la faute simple* » (Chronique E. MIGNON, *Responsabilité des services fiscaux : le dirigeant d'entreprise aussi doit être indemnisé*, sur CE 16 juin 1999, n° 177.075, *Tripot* : *RJF* 8-9/99, p. 606).

²²². T. TROTTIER, « La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale », *Dr. fisc.* 1994, n° 27-28, p. 1091.

juridictionnelles. Toute action en responsabilité doit en effet être précédée d'une demande d'indemnisation adressée par le redevable contestataire à l'autorité administrative compétente, qui assurera par sa décision la liaison du contentieux ²²³. Quant aux règles de partage des compétences juridictionnelles, la jurisprudence, depuis une décision du Tribunal des conflits du 22 février 1960 ²²⁴, « se fonde sur les règles de compétence applicables en matière de contentieux du recouvrement fixées par l'article L. 281 du LPF » ²²⁵. Le juge administratif sera de ce fait compétent pour connaître des fautes commises par les services de recouvrement concernant la décision même d'engager les poursuites, tandis que les litiges relatifs à l'exécution matérielle de ces poursuites relèveront de l'autorité du juge judiciaire, ces fautes étant considérées comme non détachables de l'ensemble de la procédure de poursuite ²²⁶.

La confrontation des redevables aux diligences de l'administration fiscale dans l'exécution de sa mission de recouvrement peut également donner naissance, outre les actions en responsabilité, à d'autres types de contestations. Celles-ci, « tout en étant liées au recouvrement forcé, n'empruntent pas la voie des oppositions. Ainsi, l'article L. 283 du NCI [actuellement LPF] met à la disposition des tiers, en cas de saisie de meubles ou effets mobiliers dont ils revendiquent la propriété, une demande en revendication d'objets saisis » ²²⁷. Cette action a pour objet, de même qu'en matière de contentieux du recouvrement, de contester une mesure de poursuite décernée par l'administration fiscale en vue de recouvrer les créances impayées. Au demeurant, les règles de procédure applicables en ce qui concerne la demande en revendication d'objets saisis, sont à l'origine des règles qui régissent aujourd'hui le contentieux du recouvrement : « les dispositions des articles 1846 et 1917 du CGI... rendent applicable à toutes les réclamations relatives aux poursuites la procédure des demandes en revendication d'objets saisis » ²²⁸. Ainsi le revendiquant ne pourra s'opposer à la vente des biens saisis que s'il s'est conformé à l'obligation de dépôt

²²³. Article R. 411-3 du Code de justice administrative.

²²⁴. TC 22 février 1960, *Bernard* : *Recueil Lebon*, p. 861 ; *JCP* 1961, II, 12093, note F. P. BENOIT ; *AJDA* 1960, II, p. 148 ; *RSF* 1961, p. 718, obs. CHRETIEN.

²²⁵. E. KORNPORST, Responsabilité de l'administration fiscale, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 765, § 23 et s.

²²⁶. « Il faut donc distinguer entre l'opportunité des poursuites et leurs modalités d'exécution : le contentieux sera administratif dans le premier cas, judiciaire dans le second » : M. DRAN, « La responsabilité des percepteurs en matière de poursuites », *RSF* 1971, p. 16.

²²⁷. C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *op. cit.* p. 365 et 366.

²²⁸. P. AMSELEK, note sous Cass. com. 25 octobre 1972, *Consorts Hamalian*, *Chronique de jurisprudence fiscale*, *RSF* 1973, p. 823. Auparavant codifiée à l'article 1910 du CGI, cette action a été en premier lieu instituée par l'ancien article 1107 du même Code, modifié par une loi du 15 décembre 1943 (voir sur ce point les conclusions de M. le Procureur de la République CHEFDEVILLE, sur Trib. civ. de Cherbourg 10 février 1958, n° 15.265 : *Dr. fisc.* 1958, n° 41 et 42, doct.). La demande en revendication d'objets saisis est aujourd'hui régie par les articles 126 et suivants du D. 92-755 du 31 juillet 1992 relatif à l'application des dispositions de la loi du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution.

d'un mémoire préalable auprès de l'administration ²²⁹ avant toute saisine éventuelle de la juridiction contentieuse ²³⁰, suivant les mêmes règles et les mêmes délais que ceux applicables en matière de contentieux du recouvrement.

Enfin, les tiers indûment invités par les services de recouvrement à acquitter une imposition établie au nom d'un autre contribuable, disposent d'une action en restitution à l'encontre de l'administration fiscale. Ce recours de pleine juridiction, reconnu par l'arrêt de Section du Conseil d'État du 1^{er} février 1974, *Dame Huber*, se trouve également lié par la décision de l'administration statuant sur la demande préalable de la personne recherchée en paiement, et tend à réparer les erreurs commises dans le recouvrement des créances fiscales ²³¹.

2. Des actions indépendantes du contentieux du recouvrement des créances fiscales

L'ensemble de ces actions juridictionnelles formées à l'encontre des services de recouvrement, dont nous n'avons cité en l'espèce que les plus caractéristiques, constituent bien des « *contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics compétents* », telles que définies par les termes de l'art . L. 281 du LPF. Mais le rapprochement ne saurait pourtant aller plus avant, face à des actions qui se révèlent aisément à l'analyse comme indépendantes du contentieux du recouvrement.

En effet, si le demandeur en matière d'action en responsabilité de l'État à raison des agissements de ses services du recouvrement se trouve dans la même situation que le redevable admis à contester dans le cadre du contentieux du recouvrement du fait des poursuites engagées à son encontre, il ne poursuit pas la même finalité. Ce dernier ne cherche pas en l'espèce à être déchargé de son obligation de payer, mais à obtenir réparation des dommages subis à raison des fautes commises par les services du recouvrement, lorsque celles-ci ont occasionné un préjudice ne pouvant être réparé par la seule décharge de l'imposition. Aussi, la jurisprudence subordonne-t-elle la recevabilité des actions en responsabilité à l'obtention de la décharge, du dégrèvement ou de la remise gracieuse de

²²⁹ L'article R* 283-1 du LPF prévoit que la demande préalable doit, sous peine de nullité, être présentée dans les deux mois de la date à partir de laquelle le revendiquant a eu connaissance de la saisie (Ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958 : *Dr. fisc.* 1959, n° 1-2, comm. 76. Voir également Cass. com. 10 octobre 1989, n° 1138 D, *Penaud* : *RJF* 12/ 89, n° 1447, et Cass. com. 16 janvier 1996, n° 94-10 137, *consorts Brenac* : *Dr. fisc.* 1996, n° 18-19, comm. 601; *RJF* 4/ 96, n° 513).

²³⁰ Le juge compétent est, depuis le 1^{er} janvier 1993, le juge de l'exécution. La juridiction administrative se déclare donc incompétente pour connaître de ces demandes (CE 3 décembre 1975, n° 98.460 : *Dr. fisc.* 1976, n° 7, comm. 262 ; *RJF* 2/ 76, n° 104 ; 1^{er} juin 1983, n° 22.995 : *Dr. fisc.* 1984, n° 12, comm. 631 ; CAA Bordeaux 13 avril 1999, n° 97BX00862, *Bosch* : *Les nouvelles fiscales*, n° 805, p. 21).

²³¹ CE Sect. 1^{er} février 1974, n° 82.229, *Dame Huber* : *Dr. fisc.* 1974, n° 44, comm. 1341, concl. MANDELKERN. Voir aussi CE 9 octobre 1981, n° 26.590 : *RJF* 12/ 81, n° 1173 et *Dr. fisc.* 1982, n° 52, comm. 2496 ; 8 août 1990, n° 71.821, *Fériel* : *RJF* 11/ 90, n° 1386 et *Dr. fisc.* 1991, n° 52, comm. 2565, concl. O. FOUQUET.

l'imposition²³². Le caractère de recours de pleine juridiction de ces deux actions ne suffit pas en outre à masquer l'existence de règles de procédure distinctes, qui conduisent le juge à écarter la recevabilité de conclusions en responsabilité dans une requête relevant du contentieux du recouvrement²³³. Ainsi, « *le recours en responsabilité ne saurait, en définitive, apparaître comme un substitut au contentieux de l'assiette ou du recouvrement : même lorsqu'il sanctionne un comportement erratique de l'administration à l'occasion de procédures relevant de ces domaines, il ne peut en aucun cas conduire à accorder des indemnités correspondant à des sommes qui auraient dû être contestées dans le cadre d'une procédure fiscale spécifique* »²³⁴.

En tant qu'action juridictionnelle spécifique, le contentieux du recouvrement se distingue également de la demande en revendication d'objet saisi. Là encore, la finalité de cette action n'est pas de contester l'obligation de payer ayant servi de fondement au recouvrement forcé de la créance, mais de s'opposer à la vente d'un bien ayant fait l'objet d'une mesure de poursuite en vue d'assurer ce recouvrement. Le titulaire de l'action est donc en l'espèce la tierce personne revendiquant la propriété du bien saisi, et non le redevable de la créance²³⁵. En outre, si les dispositions régissant l'action en revendication ont à l'origine inspiré le législateur pour mettre en œuvre les règles de procédure applicables en matière de contentieux du recouvrement²³⁶, des différences notables de régime subsistent aujourd'hui, notamment quant au caractère suspensif de plein droit de la demande, s'agissant des poursuites portant sur les biens saisis dont la propriété est revendiquée²³⁷.

Il s'agit donc d'une contestation indépendante par nature du contentieux du recouvrement, dans la mesure où « *si la demande en revendication d'objets saisis intervient en matière fiscale, elle ne constitue nullement l'exercice d'une action*

²³². Le Conseil d'État a néanmoins admis la recevabilité des demandes en réparation présentées par un redevable n'ayant pas obtenu au préalable décharge de l'imposition, mais seulement lorsque celles-ci ont pour objet de réparer un préjudice distinct du montant de l'impôt, (CE 5 juillet 1996, n° 150.398, *SCI Saint Michel* : *Dr. fisc.* 1996, n° 52, comm. 1574, concl. P. MARTIN).

²³³. Le Conseil d'État a ainsi jugé irrecevables « des conclusions à fin d'indemnités jointes à un pourvoi en décharge ou réduction d'impôt ou à une opposition à contrainte administrative, les demandes ayant pour objet la condamnation d'une collectivité publique au paiement d'une indemnité étant instruites et jugées selon des formes différentes... », (CE Sect. 6 avril 1962 : *AJDA* septembre 1962, n° 210).

²³⁴. D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, Coll. Systèmes, 1997, p. 44.

²³⁵. La Cour de cassation a récemment fait application de l'adage « nul ne plaide par procureur », pour juger irrecevable une demande en revendication d'objets saisis présentée par le redevable lui-même. Le juge a ainsi rappelé la soumission de cette action aux principes de représentation de droit commun, bien qu'il s'agisse en l'espèce d'une contestation régie par les dispositions du Livre des procédures fiscales (Cass. com. 9 février 1999, n° 395 D, *Purrat* : *Mémorial des percepteurs*, 1999, n° 8, p. 169 et s.).

²³⁶.- Voir notamment, s'agissant du délai de saisine de deux mois de l'administration fiscale, Cass. com. 4 février 2004, n° 01-02 160, *Mme Melle* : *Dr. fisc.* 2004, n° 28, comm. 624 et *RJF* 6/04, n° 652.

²³⁷. Article R* 283-1 du LPF. Cette disposition s'inspire des règles applicables en matière de distraction de saisie, régie par l'article 608 de l'Ancien Code de procédure civile, modifié par les articles 128 et 129 du D. du 31 juillet 1992, dont relève également la demande en revendication d'objets saisis. Voir sur ce point M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec, 5^e éd., 1999, p. 278 et s.

fiscale, elle relève de la compétence du juge judiciaire ordinaire et est gouvernée par les règles de la procédure civile »²³⁸.

L'étude de l'action en restitution appelle également des constatations de même nature. Le commissaire du gouvernement Mandelkern relevait ainsi, dans ses conclusions sur l'affaire *Dame Huber*, que si « *d'une façon générale, les litiges portant réellement sur le remboursement de l'impôt payé se rattachent au contentieux du recouvrement* », le juge s'attache, pour reconnaître sa compétence, « *non pas à la demande en restitution, mais à travers elle, à ce qui est en cause : exigibilité de l'obligation fiscale ou validité en la forme des actes de poursuites* »²³⁹.

En l'espèce, le titulaire de l'action en restitution ne se trouve être ni le redevable légal, ni le responsable solidaire de l'imposition en cause. Ayant en outre acquitté la créance sur simple injonction du fisc, aucun acte de poursuite n'a été décerné à son encontre. Or, en l'absence de mise en œuvre du recouvrement forcé, il ne pourra de ce fait avoir accès au contentieux du recouvrement, et ne sera recevable à contester ni son obligation de payer, ni la validité en la forme des poursuites.

L'action en restitution s'analyse donc en définitive comme « *un recours fiscal de pleine juridiction, distinct du contentieux de l'assiette et du contentieux du recouvrement et n'obéissant pas aux règles strictes de recouvrement* »²⁴⁰.

Le contentieux du recouvrement se distingue donc de l'ensemble des contestations relatives au recouvrement par sa nature juridictionnelle spécifique. L'apparente unité de nature juridique ainsi révélée se fonde sur le caractère contentieux de la demande, ainsi que sur sa finalité propre à contester le recouvrement forcé de la créance mise en œuvre par l'administration fiscale.

Nous allons voir à présent, sur ce dernier point, que la nature fiscale de la créance recouvrée permet également de différencier le contentieux du recouvrement de l'ensemble des actions afférentes au recouvrement des créances de l'État.

§ 2. LE CARACTÈRE DÉTERMINANT DE LA NATURE FISCALE DE LA CRÉANCE

Le contentieux du recouvrement, en tant que « *branche du contentieux fiscal* »²⁴¹, suppose que l'on soit en présence d'un prélèvement à caractère fiscal.

Dès lors, la difficulté réside dans l'identification de la nature fiscale de la créance. La notion d'impôt ne peut plus en effet suffire à elle seule à déterminer le domaine de ces litiges. L'augmentation croissante du nombre des prélèvements obligatoires, liée à la diversification de l'interventionnisme étatique, confère à l'identification de la nature et du régime de ces créances un caractère parfois aléatoire. Le Professeur Hertzog relevait en ce sens que « *lorsqu'on parcourt d'un*

²³⁸. J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 111.

²³⁹. Concl. Mandelkern sur CE 1^{er} février 1974, *Dame Huber*, précité.

²⁴⁰. Concl. O. FOUQUET sur CE 8 août 1990, n° 71.821, *Mme Fériel*, précité.

²⁴¹. C. GOUR, J. MOLINIER, et G. TOURNIE, op. cit., p. 364.

*regard naïf nos codes et nos recueils de jurisprudence, on y découvre, comme sur ces anciennes cartes d'Afrique ou d'Asie des territoires qui ont un nom, « fiscal », mais qui sont sans véritables frontières et dont on n'est pas sûr de connaître ce qu'ils contiennent »*²⁴².

Le caractère fiscal de la créance se révèle pourtant comme un critère déterminant, dans la mesure où celui-ci conditionne la soumission du litige de recouvrement aux dispositions de l'article L. 281 du LPF. L'identification du caractère fiscal d'un prélèvement constitue pour le redevable de la créance une tâche souvent complexe et source de nombreuses confusions. Certains prélèvements non fiscaux se trouvent en effet soumis aux règles du contentieux du recouvrement fiscal, alors que d'autres s'en inspirent tout en demeurant régis au fond par des dispositions contentieuses de droit commun. Les efforts conjugués du législateur et du juge ont néanmoins conduit à une certaine harmonisation des procédures contentieuses applicables en matière fiscale.

Ainsi, hormis quelques exceptions explicitement prévues par les textes, la nature de la créance permet d'identifier le caractère fiscal du litige de recouvrement (A) et de le distinguer ainsi des contestations du recouvrement des créances non soumises aux dispositions de l'article L. 281 du LPF (B).

A. LE CARACTÈRE FISCAL DE LA CRÉANCE COMME CRITÈRE D'IDENTIFICATION DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT FISCAL

Le Conseil d'État, par une décision d'assemblée *S.A. Établissement Outters*²⁴³, posait « *le principe de l'unité de traitement contentieux de l'établissement de l'impôt* »²⁴⁴ en soumettant aux dispositions du CGI et du LPF l'ensemble des recours dirigés à l'encontre de créances constituant par nature des impositions au sens de l'article 34 de la Constitution. Le simple fait qu'un prélèvement soit qualifié d'imposition suffit donc à assujettir aux règles du contentieux fiscal, sauf dispositions contraires, l'ensemble des litiges qui s'y réfèrent.

L'arrêt *Outters*, pour autant qu'il opérât une nécessaire clarification en matière de contentieux fiscal, a cependant fait l'objet de certaines critiques de la part de la doctrine en raison notamment du fait que « *la catégorie constitutionnelle et financière des impositions recouvre des régimes juridiques dont beaucoup, à l'évidence, ne sont pas fiscaux* »²⁴⁵.

La nature fiscale de la créance constitue, il est vrai, un critère insuffisant à déterminer à lui seul le domaine du contentieux fiscal. Il doit être nécessairement complété par un autre critère, tiré de la soumission de ces prélèvements à un régime de droit fiscal, tel que défini par les dispositions contenues dans le CGI et le LPF, en

²⁴². R. HERTZOG, « Le juge fiscal en crise ? », in *Le juge fiscal*, Economica, Coll. Finances publiques, 1988, p. 18.

²⁴³. CE Ass. 20 décembre 1985, n° 31.927, *S.A. Etablissements Outters* : *Recueil Lebon* p. 382 ; *Dr. fisc.* 1986, n° 23, comm. 1112, concl. Ph. MARTIN ; *RJF* 2/86, n° 129, chronique CROUZET, p. 71.

²⁴⁴. C. DAVID, O. FOUQUET, M.-A. LATOURNERIE et B. PLAGNET, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit., p. 12.

²⁴⁵. R. HERTZOG, op. cit., p. 34.

ce qui concerne ses modalités d'établissement, de recouvrement, de contrôle et de contentieux.

Le caractère fiscal de la créance comme critère d'identification du contentieux du recouvrement fiscal, doit ainsi être apprécié non seulement au regard du principe tiré de la nature fiscale de la créance (a), mais également au regard des exceptions susceptibles de résulter de l'application d'un régime de droit fiscal (b).

a. Le principe tiré de la nature fiscale de la créance en matière de contentieux du recouvrement

Le contentieux du recouvrement de l'article L. 281 du LPF n'est susceptible de s'appliquer qu'à l'encontre de créances de nature fiscale. Cette affirmation, pour évidente qu'elle puisse paraître aujourd'hui, n'a pas toujours été aussi clairement admise par la jurisprudence.

Nous verrons en effet que ce principe n'a été que progressivement mis en place (1) et que la détermination de la nature fiscale du prélèvement en cause soulève encore, dans certains cas, quelques difficultés non négligeables (2).

1. La mise en place progressive du principe tiré de la nature fiscale de la créance

« *Le contentieux fiscal, au sens strict du terme, ne comprend que les litiges relatifs à des prélèvements de nature fiscale* »²⁴⁶. En tant que branche du contentieux fiscal, nous l'avons vu, le contentieux du recouvrement répond à ce même domaine. Pourtant, le champ d'application des dispositions relatives au contentieux du recouvrement fiscal n'a pas toujours été aussi clairement délimité.

La jurisprudence considérait en effet, suite à l'intervention de la loi de finances pour 1946 ayant étendu l'obligation de mémoire préalable à l'ensemble du contentieux du recouvrement, que l'article 1846 du CGI était également applicable aux créances non fiscales²⁴⁷. Christian Laviaille relevait dans son étude sur le contentieux du recouvrement des créances étrangères à l'impôt et au domaine, que la jurisprudence soutenait que « *l'article 1846 "ne concerne pas uniquement le recouvrement des créances d'ordre fiscal" et qu'il est applicable "dans tous les cas" dès lors que les réclamations sont relatives à des poursuites effectuées comme en matière de contributions directes* »²⁴⁸. Au-delà de la question de l'application d'un régime de droit fiscal aux contributions recouvrées « comme en matière de contributions directes », le problème soulevé en l'espèce portait bien sur l'étendue du champ d'application des dispositions du contentieux du recouvrement, tel que défini par les articles 1846 et 1910 du CGI. Le Conseil d'État, face aux incohérences

²⁴⁶. J. LAMARQUE, *V° Contentieux fiscal, Rép. de cont. adm. Dalloz*, vol. II, n° 65.

²⁴⁷. Cass. com. 17 avril 1953 : *Bull. Cass.*, 1953.III.92 ; 7 décembre 1953 et 29 décembre 1953 : *S.*, 1954, I, 173 ; et CE 28 janvier 1959, *Commune de Saint Marc à Frongier* : *Recueil Lebon*, p. 77. Voir sur ce point l'article de référence de Christian LAVIALLE, « Le contentieux du recouvrement des créances des personnes publiques étrangères à l'impôt et au domaine », *RSF* 1976, p. 475 et s., qui retrace sur ce point l'évolution contraire de la jurisprudence du Conseil d'État et de la Cour de cassation.

²⁴⁸. *Ibid.*, p. 511, à propos de l'arrêt Cass. com. 17 décembre 1968, *Percepteur des Contributions directes de Saint-Nazaire banlieue*, *Bull. Cass.*, 1968, IV, p. 324.

résultant de l'application de ces dispositions en matière extra-fiscale fut le premier à « restituer sa véritable signification à l'article 1846 »²⁴⁹. Par un revirement de jurisprudence dans un arrêt *Association syndicale de reconstruction de Flers de l'Orne* en date du 10 mai 1963, la Haute juridiction rappela, pour écarter l'application des règles du contentieux du recouvrement à des recettes d'associations syndicales recouvrées comme en matière de contributions directes, que « les dispositions figurant aux articles 1846 et 1910 du Code général des impôts... concernent exclusivement les créances en matière fiscale »²⁵⁰.

Dans le même sens, le professeur Le Berre relevait l'existence de l'ancien article 153, repris par l'article 1853 du CGI, qui faisait référence, en ce qui concerne les créances recouvrées comme en matière de contributions indirectes ou de droits d'enregistrement, à l'article 1917 du CGI. Il faisait sur ce point remarquer que « cette disposition définit le contentieux du recouvrement dont l'application extra-fiscale est ainsi explicitement prévue »²⁵¹. Mais cet article n'a pas été transféré dans les dispositions du Livre des procédures fiscales, et la seule exception résulte aujourd'hui, ainsi que nous le verrons, de l'application des règles du contentieux du recouvrement fiscal aux taxes parafiscales.

2. Les difficultés liées à la détermination de la nature fiscale de la créance

Le principe de la nature fiscale des créances en cause dans le contentieux du recouvrement est donc aujourd'hui clairement affirmé. Il n'en reste pas moins que le caractère fiscal de la créance, ainsi que le relevait le Professeur Hertzog, demeure un critère aux contours incertains. Il n'est d'ailleurs pas utilisé par le Livre des procédures fiscales, qui retient, pour déterminer les créances susceptibles d'être contestées dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, un critère fondé non pas sur la nature de la créance, mais sur l'autorité compétente pour assurer son recouvrement. L'article L. 281 dispose ainsi que « les contestations relatives au

²⁴⁹. Note MONTAGNIER sur CE 10 mai 1963, *Association syndicale de Flers-de-l'Orne* : AJDA 1964, p. 51. L'auteur relevait sur ce point que « l'élargissement de la notion de contrainte amène le trésorier-payeur général à connaître de difficultés liées non plus à l'action de ses subordonnés, mais à celle des ordonnateurs, qui sont souvent des autorités décentralisées. Le comptable ne saurait annuler leurs actes : les obstacles à cela sont autant politiques que juridiques ».

²⁵⁰. La position du Conseil d'État allait néanmoins à l'encontre de la jurisprudence de la Cour de cassation, qui continuait à prescrire l'obligation de réclamation préalable en matière de créances extra-fiscales recouvrées comme en matière de contributions directes. Cette position semblait cependant difficilement défendable, malgré l'intervention d'un décret du 24 juin 1963 qui prévoyait, dans le cadre de la réforme de la comptabilité publique, l'obligation de réclamation préalable en matière d'opposition aux états préfectoraux. En effet, l'interprétation de la Cour de cassation n'était pas fondée sur ces dispositions, mais sur une interprétation extensive de l'article 1846 du CGI, justifiée par le fait que ces créances étaient recouvrées comme en matière de contributions directes. La Cour de cassation s'est cependant ralliée à la position du Conseil d'État, par un revirement de jurisprudence opéré par un arrêt de la Chambre commerciale du 24 novembre 1981, *Trésorerie Principale Bordeaux municipale c/ André Lagorce*, (Bull. civ. IV, n° 412). Il convient d'ajouter que l'article 7 du décret 92-1369 du 29 décembre 1992 prévoit aujourd'hui l'obligation de réclamation administrative préalable en matière de créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine, mais ces dispositions ne font en aucun cas référence aux règles du contentieux du recouvrement fiscal.

²⁵¹. J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 177.

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

Le critère organique retenu par ce texte répond à une certaine conception du contentieux fiscal. Le doyen Trotabas, faisant référence à la définition du contentieux administratif retenue par M. Hauriou, le présentait de la sorte comme « *l'ensemble des règles relatives aux litiges organisés que suscite l'activité des administrations fiscales, quelles que soient les juridictions devant lesquelles les litiges sont portés* »²⁵³. Après avoir relevé que le contentieux fiscal est dominé par deux éléments que sont le contrôle du pouvoir fiscal et le statut du contribuable, il ajoutait cependant que « *le statut du contribuable est dominé par la notion d'impôt* ». Aucune définition de cette notion n'était pourtant donnée en l'espèce par l'auteur. La détermination de la nature fiscale de la créance n'apparaît pas alors comme un élément central de réflexion en ce qui concerne l'étude du contentieux fiscal.

C'est en effet sous l'angle de la répartition des compétences législatives et réglementaires en matière fiscale que cette question s'est tout d'abord posée. La jurisprudence constitutionnelle a eu sur ce point une influence déterminante, en opérant, au travers de sa décision du 23 juin 1982²⁵⁴, une nouvelle classification des prélèvements obligatoires fondée sur la notion d'imposition de toutes natures telle que définie par l'article 34 de la Constitution. S'agissant des redevances perçues par les agences financières de bassin, établissement public à caractère administratif, les juges constitutionnels ont considéré que ce prélèvement ne constituant ni des redevances pour services rendus, ni des taxes parafiscales, il devait nécessairement être rangé parmi les impositions de toutes natures. Cette solution a par la suite été confirmée par le Conseil d'État au travers de deux arrêts de principe, qui, en reprenant une formulation identique à la solution dégagée par le Conseil constitutionnel, ont consacré cette conception extensive de la notion de prélèvement fiscal²⁵⁵.

Cette jurisprudence a ainsi opéré une nécessaire simplification au sein des différentes catégories de prélèvements obligatoires, dont la multiplicité et

²⁵². L'article L. 281 du LPF diffère en ce sens de l'article L. 199, qui donne une liste limitative des impôts, taxes et contributions susceptibles de faire l'objet d'un contentieux d'assiette, fondant ainsi la répartition des compétences juridictionnelles entre les juges administratif et judiciaire de l'impôt sur la nature de la créance en cause.

²⁵³. L. TROTABAS, *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français*, Mélanges M. Hauriou, Librairie du recueil Sirey, 1929, p. 741.

²⁵⁴. Décision 124 L du 23 juin 1982, *Redevances des agences financières de bassin*. Voir notamment sur ce point L. FAVOREU et L. PHILIP, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Dalloz, 8^e éd., 1995, p. 84 et s. ; L. PHILIP, *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, 1995, p. 83 et s.

²⁵⁵. CE Ass. 20 décembre 1985, n° 28.277, *Syndicat national des industriels de l'alimentation animale* : Recueil Lebon p. 281 ; *RJF* 2/86, n° 71, chron. CROUZET p. 131 ; *Dr. fisc.* 1986, n° 13, comm. 658, concl. RACINE ; C. DAVID, O. FOUQUET, M.-A. LATOURNERIE et B. PLAGNET, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit., p. 3 et s. Voir également J.-P. CAMBY, « Les impositions de toutes natures ; une catégorie sans critère ? », *AJDA* 1991, p. 339.

l'hétérogénéité de forme et de nature avait peu à peu rendu obsolètes les classifications traditionnelles. Les juges administratifs et une partie de la doctrine allaient en effet jusqu'à reconnaître l'existence d'une « quasi-fiscalité », en marge des impositions fiscales et parafiscales, qui, pour être « *une curiosité du droit public financier* »²⁵⁶, n'introduisait pas moins une regrettable confusion au sein de la classification entre impositions, taxes parafiscales et redevances pour services rendus. Cette solution a également eu une influence déterminante sur le plan contentieux, puisque le Conseil d'État s'est inspiré de la jurisprudence du Conseil constitutionnel pour procéder à une harmonisation des règles de traitement du contentieux de l'assiette des impositions de toutes natures, dans son arrêt *S.A. établissements Outters*²⁵⁷.

Le juge sera donc compétent pour déterminer, le cas échéant, la nature de la créance, selon qu'il s'agisse d'une imposition de toutes natures, d'une taxe parafiscale ou d'une redevance pour service rendu. Ainsi que le montre la jurisprudence, il ne se considère pas lié par les qualifications données par le législateur au prélèvement en cause²⁵⁸. Les termes de « sommes quelconques » employés par l'article L. 281 du LPF, montrent en cela l'importance de la nature même de la créance face aux dénominations utilisées.

L'incidence de la qualification fiscale d'un prélèvement sera, sur le plan contentieux, déterminante pour le contribuable. En effet, « *tout prélèvement obligatoire est en principe susceptible d'être contesté devant un juge, mais selon la nature de ce prélèvement l'intéressé sera ainsi tenu ou non de s'assurer le concours d'un avocat, sera soumis dans certains cas seulement à l'obligation de réclamation préalable organisée par le Livre des procédures fiscales, et se trouvera en présence d'un juge doté de pouvoirs plus ou moins étendus pour trancher le litige* »²⁵⁹.

Cependant, si les difficultés liées à la détermination de la nature fiscale de la créance ont été en partie réglées par la nouvelle catégorisation des prélèvements obligatoires opérée par la jurisprudence, un certain nombre de confusions demeurent quant à l'application parfois contradictoire d'un régime de droit fiscal à des prélèvements non fiscaux.

b. Les exceptions résultant de l'application contradictoire d'un régime de droit fiscal

Par exception au principe selon lequel les dispositions de l'article L. 281 du LPF ne sont susceptibles de s'appliquer qu'à des prélèvements de nature fiscale, le critère tiré de l'application d'un régime de droit fiscal (1), conduit à soumettre

²⁵⁶. P. AMSELEK, « Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales et parafiscales, » *Mélanges Waline*, 1974, p. 83. Voir, pour un point de vue plus critique, l'article de F. MODERNE, Le désordre des qualifications en droit fiscal, *RJF* 5 / 76, p. 157.

²⁵⁷. Cf. C. DAVID, O. FOUQUET, M.-A. LATOURNERIE et B. PLAGNET, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit., p. 11 et s.

²⁵⁸. À titre d'exemple, CE 6 juillet 1983, n° 30.796 : *RJF* 10/83, n° 1249 ; CE 26 juillet 1991, n° 94.956-94.957 : *RJF* 10/92 et *Dr. fisc.* 1992, n° 27, comm. 1278, concl. M.-D. HAGELSTEEN.

²⁵⁹. D. RICHER, Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit., p. 26 et s.

certaines taxes parafiscales aux règles du contentieux du recouvrement de l'impôt (2).

1. La détermination du critère tiré de l'application d'un régime de droit fiscal

« Le régime fiscal est un ensemble de règles concernant l'établissement, le recouvrement, le contrôle et le contentieux de l'impôt, qui sont fixées par le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales et dont l'application est assurée par les administrations fiscales »²⁶⁰. Cette définition, proposée par le professeur Lamarque, fait ressortir la conjonction des trois éléments, organiques, formels et matériels, sous-entendus par la notion de régime fiscal.

L'article L. 281 du LPF retient, nous l'avons vu, un critère organique pour délimiter le champ d'application du contentieux du recouvrement en ce qui concerne les créances susceptibles de faire l'objet d'une telle contestation. Cette même conception se retrouve dans les termes de l'article L. 190, qui vise, en matière de contentieux de l'établissement de l'impôt, « les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration »²⁶¹. Ce critère, ainsi que le regrette le Professeur Hertzog, n'a pourtant pas été retenu par la jurisprudence, qui au travers de l'arrêt *Outters* considère depuis lors que « les impositions de toute nature sont toutes soumises au régime juridique réservé jusque-là aux « impôts fiscaux »²⁶². Cependant, si la compétence des services fiscaux en matière de recouvrement ne peut suffire à soumettre les créances de leur ressort aux dispositions de l'article L. 281 du LPF, ce critère peut néanmoins être retenu de façon négative afin d'exclure du contentieux fiscal du recouvrement des créances non assises et recouvrées par ces comptables publics²⁶³.

Le critère formel, relatif à la soumission aux dispositions contenues dans le LPF ou le CGI ne constitue pas plus que le critère organique un fondement suffisant à définir le domaine des créances soumises au contentieux du recouvrement fiscal. En effet, certaines créances fiscales ne sont pas soumises aux dispositions du CGI. Il en est ainsi des droits de douane qui, comme nous avons déjà pu le préciser, demeurent principalement soumis aux dispositions contenues dans le code des douanes.

²⁶⁰. J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, éd. Litec, coll. Les cours de droit, Fasc. 1, p. 77 et s.

²⁶¹. L'article R. 772-1 du Code de justice administrative dispose également que « les requêtes en matière d'impôts directs et de taxe sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées dont l'assiette ou le recouvrement est confié à la Direction générale des impôts sont présentées, instruites et jugées dans les formes prévues par le CGI ».

²⁶². R. HERTZOG, *op. cit.* p. 33.

²⁶³. La jurisprudence a ainsi pu considérer que les produits des établissements publics communaux non assis et liquidés par les services fiscaux ne sont pas soumis aux articles 1846 et 1910 du CGI, alors même que les poursuites exercées pour leur recouvrement ont lieu comme en matière de contributions directes (Cass. com. 10 mai 1982, *receveur-percepteur de l'OPAC de Montpellier c/ Nabet* : *RJF* 5/83, n° 750).

Dans le même sens, le Conseil d'État a considéré que la taxe d'assainissement prévue à l'article L. 35 du code de la santé publique, bien qu'ayant le caractère de taxe fiscale, constituait « un prélèvement obligatoire qui n'est pas au nombre de ceux que régissent les dispositions du CGI »²⁶⁴. Il en est ainsi d'un certain nombre de prélèvements qui, bien que qualifiés par la jurisprudence ou par les textes d'impositions de toutes natures, ne se retrouvent pas dans les dispositions du CGI²⁶⁵.

À l'inverse, le CGI contient des dispositions relatives à des prélèvements dépourvus de caractère fiscal, notamment en matière de taxes parafiscales. L'élément formel du critère tiré de l'application d'un régime de droit fiscal ne peut donc suffire à lui seul à déterminer le domaine des créances soumises aux dispositions de l'article L. 281 du LPF.

La même constatation s'impose également en ce qui concerne l'élément matériel de la définition du régime fiscal, induisant l'application d'un ensemble de règles relatives à l'établissement, au recouvrement, au contrôle et au contentieux de l'impôt. La question de la portée de l'application de ces règles aux créances publiques extra-fiscales²⁶⁶ s'est longtemps posée en matière de contentieux du recouvrement. Comme nous l'avons évoqué au travers de nos développements concernant la nature fiscale de la créance, la jurisprudence considérait que le fait qu'une créance publique soit recouvrée comme en matière de contributions directes suffisait à justifier l'application des règles du contentieux du recouvrement fiscal à ces prélèvements. Après quelques hésitations, les deux ordres de juridiction ont néanmoins admis que l'application des règles du recouvrement fiscal ne saurait avoir pour effet de rendre applicable à ce type de prélèvement les dispositions figurant aux articles 1846 et 1910 du CGI, « qui concernent exclusivement les créances en matière fiscale »²⁶⁷. Ainsi, « il va de soi que la procédure de recouvrement qui leur est appliquée n'est en aucune façon l'indice de leur nature

²⁶⁴. CE 1^o décembre 1982, n^o 31.699 : *RJF* 2 / 83, n^o 343.

²⁶⁵. C'est le cas notamment de la redevance pour construction de locaux à usage de bureaux et locaux de recherche en Région d'Ile de France, prévue aux articles L. 520-1 et suivants du Code de l'urbanisme ou encore des redevances perçues par les agences financières de bassin. Il est intéressant de noter que le professeur LAMARQUE regrette à cet égard la référence établie par l'arrêt *Outters* aux dispositions du CGI, en ce qui concerne leur régime contentieux. En effet, il semble que si l'on doit se référer aux dispositions du CGI et du LPF en ce qui concerne ces impositions, ce ne doit être que dans le silence des textes qui les régissent, dans la mesure où ces prélèvements fiscaux ne sont pas, par nature, soumis au CGI. Or ce n'est pas le cas de ces redevances, puisque le décret du 14 septembre 1966 prévoit expressément la procédure des recours contentieux les concernant (*Cf. J. LAMARQUE, Droit fiscal général, op. cit.*, p. 93 et s.).

²⁶⁶. Un certain nombre de créances publiques sont aujourd'hui recouvrées comme en matière de contributions directes. Il s'agit principalement des créances étrangères à l'impôt et au domaine, des produits des départements et des communes qui ne sont pas assis et liquidés par les services fiscaux de l'État, des taxes syndicales et des taxes parafiscales autres que celles qui ont une assiette commune avec un impôt ou une taxe.

²⁶⁷. CE 10 mai 1963, *Association syndicale de reconstruction de Flers-de-l'Orne*, précité, revirement annoncé par l'arrêt *Wierel*, CE 18 janvier 1963 (*Recueil Lebon* p. 28). Voir également Cass. com. 24 novembre 1981, *Trésorerie Principale Bordeaux municipale c/ André Lagorce*, précité.

fiscale »²⁶⁸. Là encore, il ne s'agit que de l'application à une créance publique d'un des éléments du régime fiscal. Seule la soumission d'un prélèvement à l'intégralité des éléments du régime fiscal peut donc effectivement conduire à faire exception au principe tiré de la nature fiscale de la créance en matière de contentieux fiscal, et notamment en matière de contentieux du recouvrement.

2. L'application d'un régime de droit fiscal à certaines taxes parafiscales

L'application d'un régime de droit fiscal s'avère donc quelque peu contradictoire. Certaines créances fiscales suivent en effet un régime dérogatoire au droit fiscal, tandis que des créances de nature extra-fiscales sont à l'inverse soumises, au moins en partie, à un régime de droit fiscal. Le législateur peut ainsi décider de soumettre un prélèvement à l'un seulement des éléments du régime fiscal. La soumission d'une créance publique à l'un des éléments constitutifs du critère de régime de droit fiscal ne peut alors suffire à lui seul à déterminer l'application des dispositions de l'article L. 281 du LPF aux contestations du recouvrement d'un tel prélèvement.

En revanche, certaines de ces créances peuvent être intégralement soumises à un régime de droit fiscal en ce qui concerne tant leur établissement et leur recouvrement, que leur contentieux. Le critère tiré de l'application d'un régime de droit fiscal sert alors de fondement à la soumission de certaines créances au contentieux fiscal. Il en est ainsi en ce qui concerne certaines taxes parafiscales qui, de par leur soumission à un régime fiscal, constituent une exception au principe tiré de la nature fiscale de la créance en matière de contentieux du recouvrement.

Les taxes parafiscales se distinguent des impositions de toutes natures en ce qu'elles constituent, aux termes de l'article 4 de l'Ordonnance du 2 janvier 1959, des prélèvements opérés « *dans un intérêt économique ou social au profit d'une personne morale de droit public ou privé autre que l'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs* »²⁶⁹. Elles sont en outre instituées par décret en Conseil d'État et leur perception au-delà du 31 décembre de l'année de leur établissement doit être autorisée chaque année par une loi de finances.

Bien que constituant des créances de nature extra-fiscale, certaines taxes parafiscales ont une assiette commune avec des impositions telles que la TVA, les droits de douane ou les droits de timbre²⁷⁰. L'article 337 de l'Ann. II du CGI, reprenant les dispositions des articles 6 et 14 du décret du 30 octobre 1980, prévoit dans ce cas que « *les taxes parafiscales dont l'assiette est commune avec les impôts ou taxes perçus au profit de l'État ou de toute autre collectivité sont assises, liquidées et recouvrées suivant les mêmes règles, sous les mêmes garanties et les mêmes sanctions que lesdits impôts et taxes* ». Ce même article ajoute en outre que

²⁶⁸. J.-M. LE BERRE, La procédure fiscale contentieuse, op. cit., p. 176.

²⁶⁹. Voir en ce qui concerne le régime juridique des taxes parafiscales, D. GILTARD, Taxes parafiscales, *Jurisque fiscal, Impôts directs*, Fasc. 1355 ; M.-C. BERGERES, « Une para-réforme ? Le décret n° 80-854 du 30 octobre 1980 relatif aux taxes parafiscales », *D.* 1981, chron. p. 307 et R. HERTZOG, « La parafiscalité : née dans le désordre, subsistant dans la confusion », *RFFP* 1988, n° 21, p. 73 et s.

²⁷⁰. Cf. CGI ann. II., article 335 et s.

« les réclamations sont présentées et jugées comme celles qui concernent ces impôts et taxes ». Si donc la plupart des taxes parafiscales se voient appliquer des règles analogues à certains aspects du régime fiscal ²⁷¹, il s'agit bien en l'espèce de l'application *stricto sensu* d'un régime fiscal à des créances extra-fiscales. Ainsi, « les litiges relatifs à cette catégorie de taxes parafiscales font donc partie du contentieux fiscal au même titre que les contestations concernant les prélèvements de nature fiscale » ²⁷², et les contestations relatives à leur recouvrement seront soumises aux dispositions de l'article L. 281 du LPF.

Hormis cette exception expressément prévue par le législateur et dont l'existence n'est justifiée que par des considérations d'ordre essentiellement pratique, liées à leur parenté avec les impositions auxquelles ces taxes parafiscales sont attachées, le contentieux du recouvrement fiscal ne s'attache qu'aux contestations du recouvrement des créances de nature fiscale. Le caractère fiscal de la créance permet donc néanmoins de distinguer les contestations de l'article L. 281 du LPF, des litiges portant sur le recouvrement de prélèvements de nature autre que fiscale.

B. LE CARACTÈRE FISCAL DE LA CRÉANCE COMME CRITÈRE DE DISTINCTION FACE AU CONTENTIEUX NON FISCAL DU RECOUVREMENT

Hormis le cas des taxes parafiscales qui ont une assiette commune avec un impôt ou une taxe et dont le rattachement se justifie par la nature fiscale de la créance à laquelle elles sont attachées, les dispositions des article L. 281 et suivants du LPF s'appliquent exclusivement à des créances ayant un caractère fiscal.

Pourtant, le contentieux du recouvrement des créances extra-fiscales se rapproche sur de nombreux points du régime mis en place en matière de contentieux fiscal, au point que le débiteur en vienne parfois à douter de l'obligation de ministère d'avocat ou de la nécessité de présenter une réclamation préalable au recours contentieux.

Face à une telle situation, seul le caractère fiscal de la créance en cause peut se révéler comme un critère de distinction propre à dégager la nature juridique de la

²⁷¹. L'article 9 du décret du 30 octobre 1980 prévoit un mode règlement des litiges fondés sur le recouvrement des taxes parafiscales, autres que celles ayant une assiette commune avec un impôt ou une taxe, calqué sur les dispositions de l'article L. 281 du LPF. Le redevable de la créance dispose en effet d'une « opposition à état exécutoire » s'il entend contester l'existence, la quotité ou l'exigibilité de la dette, mais également d'une « opposition à acte de poursuite » s'il souhaite remettre en cause la validité en la forme des actes émis à son encontre. L'exigence d'un recours administratif préalable est en outre posée par l'article 8 du même décret, auprès du représentant qualifié de l'organisme. Le contentieux du recouvrement de la redevance pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision, qualifiée de taxe parafiscale par la décision du Conseil constitutionnel n° 60-8 DC du 11 août 1960 (*Recueil Lebon* p. 25, note TROTABAS : *RSF* 1961, p. 5 et s.), suit un régime encore plus proche du contentieux fiscal du recouvrement. Le décret n° 92-304 du 30 mars 1992 dispose en effet que les contestations du recouvrement de ces redevances sont présentées par les débiteurs « dans les conditions » fixées par les article L. 281 et s. du LPF. Voir sur l'ensemble de la question B. MARTIN LAPRADE, « Aspects juridiques des taxes parafiscales », *RFFP* 1988, n° 21, p. 15 et suivantes, ainsi que J.L. ALBERT, « Le contrôle juridictionnel des taxes parafiscales et sa portée », note sous CE 7 juin 1989, *Fédération nationale des syndicats confituriers et conserveurs de fruits*, *LPA* 1989, n° 130, p. 4.

²⁷². J. LAMARQUE, *Contentieux fiscal*, *op. cit.*, n° 64.

contestation (b), et à dépasser les apparentes analogies pouvant exister entre ces deux types de contentieux (a).

a. Des dispositions analogues au contentieux fiscal du recouvrement

L'existence de dispositions analogues au contentieux du recouvrement fiscal s'explique par le fait qu'un certain nombre de créances extra-fiscales sont recouvrées selon des règles similaires à celles applicables en matière de créances fiscales. De nombreux textes relatifs à des créances publiques dépourvues de caractère fiscal prévoient ainsi que leur mode de recouvrement s'effectue comme en matière de contributions directes²⁷³.

Si ces dispositions n'impliquent pas la soumission de ces créances aux règles de fond du droit fiscal, elles conduisent néanmoins à adopter un régime formellement très proche de celui applicable en matière fiscale. Le professeur Lamarque relevait ainsi que « *le mode de recouvrement et le régime contentieux des produits du domaine de l'État ont été modifiés par la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale, ce qui est déjà très significatif* »²⁷⁴.

Le contentieux du recouvrement des créances extra-fiscales connaît ainsi l'obligation de réclamation préalable auprès de l'autorité administrative compétente. Certes, il ne s'agit pas en l'espèce d'une obligation à caractère général et absolu, qui aurait vocation à s'appliquer à l'ensemble de ces créances. Elle ne s'impose que dans la mesure où un texte le prévoit de façon expresse, ce qui semble être de plus en plus souvent le cas en ce qui concerne les créances dépourvues de caractère fiscal. La procédure de la réclamation administrative préalable a ainsi été étendue aux créances domaniales²⁷⁵, aux créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine²⁷⁶, ainsi qu'en matière de taxes parafiscales²⁷⁷ ou encore de redevances pour droit d'usage des appareils récepteurs de télévision²⁷⁸.

Elle s'effectue le plus souvent selon les mêmes règles que celles applicables en matière fiscale. L'article L. 82 du code du domaine de l'État dispose ainsi que « *le directeur des services fiscaux dont relève le comptable chargé du recouvrement a*

²⁷³. Dans la plupart des cas, les poursuites en recouvrement de ces créances s'effectuent en outre selon la procédure applicable en matière fiscale. L'article R. 241-4 du Code des communes prévoit ainsi que les poursuites pour le recouvrement des créances communales ont lieu comme en matière de contributions directes. Il en va de même en matière de taxes syndicales, conformément à l'article 15 de la loi de 1865, ou encore en ce qui concerne les taxes parafiscales, le décret du 30 octobre 1980 faisant en l'espèce directement référence à la procédure applicable en matière fiscale. Voir notamment Cass. com. 28 janvier 2003, n° 189 F-D, *Trésorier général du Finistère* : *RJF* 5/03, n° 632.

²⁷⁴. J. LAMARQUE, *Contentieux fiscal*, Rép. Cont. adm. Dalloz, *op. cit.*, n° 138.

²⁷⁵. Loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963, article 1°, 46 et 47 (*D.* 1964.41), codifiés aux articles L. 79 à 83 et R. 153 à 157 du Code du domaine de l'État.

²⁷⁶. *D.* n° 63-608 du 24 juin 1963, article 11 (*D.* 1963.189), repris par l'article 7 du décret n° 92-1369 du 29 décembre 1992.

²⁷⁷. *D.* n° 80-854 du 30 octobre 1980, article 9 (*D.* 1980.391).

²⁷⁸. *D.* n° 82-971 du 17 novembre 1982, article 23 (*D.* 1982.493).

qualité pour statuer, dans les conditions prévues par les articles 1846 et 1910 du Code général des impôts, sur les oppositions aux actes de poursuites et sur les demandes en revendication d'objets saisis ».

Le contentieux du recouvrement des créances extra-fiscales effectuée également, à l'instar de l'article L. 281 du LPF, une distinction fondée sur la nature de la contestation. Nous avons déjà évoqué la différenciation établie par l'article 9 du décret du 30 octobre 1980 relatif aux taxes parafiscales, entre les « oppositions à état exécutoire » et les « oppositions à acte de poursuites »²⁷⁹. De la même façon, l'article 6 du décret du 29 décembre 1992 distingue, en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine, les « oppositions à l'exécution », qui concernent les contestations relatives à l'existence, au montant ou à l'exigibilité de la créance, des « oppositions à poursuites », qui se réfèrent à la contestation de la validité en la forme de l'acte de poursuites.

De telles analogies terminologiques peuvent conduire à entretenir une certaine confusion entre la procédure applicable en matière fiscale, et le contentieux du recouvrement de ces créances publiques. La jurisprudence montre en cela que les juges eux-mêmes ont parfois tiré de l'application de ces dispositions des conséquences dépassant de beaucoup leur véritable portée, notamment en ce qui concerne les créances recouvrées comme en matière de contributions directes. Le Conseil d'État, au travers de l'arrêt *Flers-de-l'Orne*²⁸⁰, a pourtant fini par rendre aux dispositions relatives au contentieux du recouvrement fiscal leur véritable signification, en affirmant qu'elles ne pouvaient concerner exclusivement que les créances en matière fiscale. Le caractère fiscal de la créance s'impose donc comme le fondement de la distinction entre le contentieux du recouvrement fiscal et le contentieux du recouvrement des créances publiques autres que fiscales qui, au-delà de certaines analogies procédurales, s'imposent comme deux actions de nature juridique distincte.

b. Le caractère fiscal de la créance comme fondement de la distinction

Le caractère fiscal de la créance emporte un certain nombre de conséquences en matière de contentieux du recouvrement, qu'il s'agisse aussi bien de la contestation de l'existence, de l'exigibilité ou de la quotité de la dette, que de la remise en cause de la validité en la forme des actes de poursuites.

Une des spécificités premières du contentieux fiscal réside dans les modalités de répartition des compétences juridictionnelles. En effet, « *l'organisation du contentieux fiscal en droit français est dominée par le partage de ce contentieux entre les tribunaux administratifs et les tribunaux judiciaires* »²⁸¹. En matière de contentieux du recouvrement fiscal, l'article L. 281 du LPF fonde en premier lieu ce partage de compétences sur la nature de la contestation. Le contentieux de la

²⁷⁹. Voir sur ce point nos développements, note 205.

²⁸⁰. CE 10 mai 1963, Association syndicale de reconstruction de Flers-de-l'Orne, précité.

²⁸¹. L. TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal », *Mélanges Maurice Hauriou*, Librairie du recueil Sirey, 1929, p. 719.

régularité en la forme de l'acte relève de la compétence du juge judiciaire²⁸², tandis que le contentieux de l'obligation de payer est soumis à l'autorité du juge de l'impôt. Or, si l'on prend notamment le cas du contentieux du recouvrement des créances perçues par voie d'état exécutoire²⁸³, il est aisé de s'apercevoir que ce partage de compétences ne repose pas sur les mêmes fondements. Ainsi que le relève le professeur Montagnier, « *les oppositions à poursuites relèvent, comme c'est le cas en matière fiscale, des seuls juges judiciaires. En revanche, en matière d'oppositions à état exécutoire, la règle est que l'émission d'un état exécutoire n'altère pas la détermination de l'ordre de juridiction compétent, qui procède de la nature, de droit public ou de droit privé, de la créance en cause* »²⁸⁴.

Le contentieux du recouvrement des créances étrangères à l'impôt et au domaine se distingue également du contentieux du recouvrement fiscal par l'effet suspensif attaché aux recours formés à l'encontre des ordres de recette destinés à assurer le recouvrement de ces créances²⁸⁵. Cette solution vient de la sorte compenser la faculté attribuée aux personnes publiques créancières d'émettre et de rendre exécutoire des titres de perception, susceptibles en eux-mêmes de faire l'objet d'un recouvrement forcé. « *Les effets particulièrement énergiques de ces ordres de recettes ont toujours paru imposer que les oppositions dirigées contre eux aient pour effet de suspendre les possibilités de recouvrement forcé jusqu'à ce qu'une décision de justice ait reconnu leur bien-fondé* »²⁸⁶. Or, si le principe de l'effet non suspensif des recours juridictionnels en matière de contentieux administratif se justifie par la présomption de légalité attachée aux actes administratifs, il se trouve renforcé dans le cadre du contentieux fiscal par des impératifs de bonne administration, liés à la nécessité de procéder dans les meilleurs délais au recouvrement de l'impôt. Le caractère fiscal de la créance impose donc, là encore, sa spécificité.

De façon plus générale, les règles de fond du contentieux fiscal demeurent, sauf dispositions contraires, inapplicables au contentieux du recouvrement des créances

²⁸². Compétence dévolue au juge de l'exécution depuis le 1^{er} janvier 1993.

²⁸³. Actuellement dénommé « titre de perception » depuis le décret du 29 décembre 1992.

²⁸⁴. G. MONTAGNIER, *V^o État exécutoire*, in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, *op. cit.*, p. 772. Voir également CE Sect. 13 janvier 1961, *Magnier* : *Recueil Lebon* p. 32, ainsi que les conclusions de Mme le commissaire du gouvernement M. de SEGONZAC sur CAA Paris 4 octobre 1994, n° 93-1080, *M. Machat* : *Dr. fisc.* 1995, n° 10, comm. 470.

²⁸⁵. L'article 164 du décret du 29 décembre 1962 dispose notamment, en matière de recouvrement des créances des établissements publics nationaux à caractère administratif, que « *les créances de l'établissement qui n'ont pu être recouvrées à l'amiable font l'objet d'états rendus exécutoires par l'ordonnateur (...) Leur recouvrement est poursuivi jusqu'à opposition devant la juridiction compétente* ».

²⁸⁶. R. CHAPUS, *op. cit.*, p. 311.

extra-fiscales. Il en est ainsi en ce qui concerne les règles de prescription²⁸⁷, les délais de réclamation²⁸⁸, la dispense de ministère d'avocat prévue en matière de contributions directes, ou encore en matière de garantie contre les changements de doctrine administrative instituée par l'article L. 80 A du LPF²⁸⁹.

Ainsi, si l'on excepte le cas des taxes parafiscales ayant une assiette commune avec un impôt ou une taxe, dont le caractère fiscal se révèle néanmoins à notre sens par la nature des créances auxquelles elles sont rattachées, le champ d'application des dispositions de l'article L. 281 du LPF se réfère exclusivement à des créances de nature fiscale. Le caractère fiscal de la créance, seul susceptible de justifier l'application des règles de fond du contentieux fiscal, permet donc de distinguer le contentieux du recouvrement fiscal de l'ensemble des contestations mettant en cause le recouvrement d'une créance publique.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

Cette première approche des éléments fondateurs de la contestation fait ainsi apparaître le contentieux du recouvrement comme un ensemble de règles parfaitement homogène. Qu'il s'agisse pour le redevable de contester la validité de son obligation de payer ou la régularité des poursuites qui en ont découlé, nous avons démontré que sa réclamation s'analysera dans tous les cas comme un contentieux juridictionnelle spécifique, générée par la mise en œuvre du recouvrement forcé d'une créance de nature fiscale.

Cette apparente unité de nature juridique se trouve également renforcée par l'intégration du contentieux du recouvrement au sein du contentieux fiscal. Hormis la spécificité tirée de l'intervention du recouvrement forcé comme condition préalable au déclenchement de la contestation, le contentieux du recouvrement, tout comme le contentieux de l'assiette, s'analyse comme une action de nature fiscale, régie par les dispositions du Livre des procédures fiscales, supposant une réclamation administrative obligatoire comme préalable au traitement juridictionnel du litige. Nous avons d'ailleurs souligné sur ce point que les solutions

²⁸⁷. Sur l'inapplicabilité des règles de prescription du droit fiscal en matière de taxes parafiscales : CE Ass. 28 mai 1976, n° 88803 (*Dr. fisc.* 1977, n° 13, comm. 515, concl. M.-A. LATOURNERIE). Le Conseil d'État considère également que l'article L. 247 du LPF, qui prévoit une prescription quadriennale et non trentenaire en ce qui concerne l'action en recouvrement des comptables du Trésor, est inapplicable en matière de créances extra-fiscales. Voir sur ce point, en matière de créances étrangères à l'impôt et au domaine : CE Sect. 30 mars 1990, n° 57018 (*Dr. fisc.* 1990, n° 30, comm. 1554, concl. LEROY). La Cour de cassation considère cependant l'article L. 274 du LPF applicable en matière de créances autres que fiscale. Pour une solution concernant des produits locaux non fiscaux : Cass. 3 mai 1973, *Receveur-percepteur de Calais c/ Bollart* (*Bull. Civ.* IV, p. 140) ou encore en matière de créances communales : Cass. Com. 24 avril 1990, n° 527 D (*RJF* 6/ 90, n° 761).

²⁸⁸. En matière de taxes parafiscales : CE 25 février 1981, n° 7700 (*Dr. fisc.* 1981, n° 31, comm. 1569, concl. J.-F. VERNY ; *RJF* 3 / 81 n° 239, Chron. J.-M. SAUVE, n° 286).

²⁸⁹. Un contribuable ne peut ainsi se prévaloir de l'article L. 80 A en matière de taxe parafiscale : CE Sect. 25 juin 1980, n° 93760 (*Dr. fisc.* 1982, n° 13, comm. 698, concl. RIVIERE).

jurisprudentielles rendues au regard de la nature de la créance susceptible d'être contestée selon les formes prévues à l'article L. 281 du LPF, ont peu à peu conduit à supprimer les applications extra-fiscales du contentieux du recouvrement.

Nous allons voir à présent que l'identification de l'auteur de la prétention juridique appelle en outre les mêmes constatations, dans la mesure où, tout en soulignant la spécificité du contentieux du recouvrement au regard du contentieux de l'assiette de l'impôt, la contestation de la régularité de l'obligation de payer au fond, comme en la forme, ne pourra être valablement formée que par le redevable de la créance.

Chapitre II

L'IDENTITÉ DE L'AUTEUR DE LA PRÉTENTION JURIDIQUE

Au-delà des éléments matériels constitutifs d'une apparente unité de nature juridique du contentieux du recouvrement, l'étude des sujets de la contestation fait apparaître de la sorte une même cohérence en ce qui concerne l'auteur de la prétention juridique. Qu'il s'agisse de la mise en cause de la validité de l'obligation de payer, ou de la régularité en la forme des actes de poursuites, le titulaire de l'action en matière de contentieux du recouvrement sera dans tous les cas le redevable de la créance.

L'auteur de la prétention juridique doit en effet justifier d'un intérêt personnel et légitime, et d'une qualité susceptible de lui attribuer le pouvoir d'agir. Le professeur Chapus considère ainsi, en matière de contentieux administratif, que « *l'exigence d'un intérêt donnant qualité à agir se situe au tout premier rang des conditions de recevabilité* »²⁹⁰. Dans le même sens, l'article 31 du Nouveau code de procédure civile prévoit que « *l'action est ouverte à tous ceux qui ont un intérêt légitime au succès ou au rejet d'une prétention, sous réserve des cas dans lesquels la loi attribue le droit d'agir aux seules personnes qu'elle qualifie pour élever ou combattre une prétention ou pour défendre un intérêt déterminé* ». Or, le redevable de la créance constituant la personne à l'encontre de qui le recouvrement de la créance fiscale est mis en œuvre, il sera de ce fait recevable à contester au fond, comme en la forme, l'obligation de payer à laquelle il se trouve assujéti.

L'article R* 281-1 dispose à cet effet que « *les contestations relatives au recouvrement prévues par l'article L. 281 peuvent être formulées par le redevable lui-même ou la personne solidaire* ». La mise en jeu des règles de solidarité, destinées à protéger les intérêts du Trésor de l'insolvabilité du redevable principal, conduisent en effet l'administration à faire peser le poids de la dette sur la personne d'un tiers. Le transfert de l'obligation de payer sur le redevable solidaire aura alors pour conséquence de lui attribuer l'intérêt donnant qualité à agir pour contester le recouvrement de la dette.

Qu'il soit débiteur de l'obligation de payer à titre principal ou solidaire (Section 2), l'auteur de la prétention juridique en matière de contentieux du recouvrement sera donc dans tous les cas le redevable de la créance (Section 1).

²⁹⁰. - R. CHAPUS, Droit du contentieux administratif, op. cit., p. 380, n° 427.

SECTION 1. UNE PRÉTENTION NE POUVANT ÊTRE FORMÉE QUE PAR LE REDEVABLE DE LA CRÉANCE

Qu'il s'agisse de soumettre au juge la validité de l'obligation de payer comme la régularité en la forme des actes de poursuites, l'auteur de la prétention juridique devra en tout état de cause cas avoir la qualité de redevable de la créance. Seul le redevable de la créance se trouve en effet juridiquement assujéti à l'obligation de payer. Et de cet assujéttissement découlera le pouvoir de contester l'obligation fiscale ainsi mise à sa charge.

La qualité de redevable de la créance commande donc le pouvoir d'agir détenu par l'auteur de la prétention juridique en matière de contentieux du recouvrement. Cette prérogative résulte en outre de la situation juridique dans laquelle se trouve placé le redevable de la créance, vis-à-vis de l'obligation fiscale individualisée. Celle-ci conditionnera en effet son pouvoir d'agir, mais également la nature du contentieux qu'elle sera susceptible d'engager.

Cette prérogative reposant sur un double fondement, issu à la fois de la qualité de redevable de la créance (§ 1), et de la situation juridique dans laquelle ce dernier se trouve placé (§ 2), il convient d'étudier successivement les deux éléments de cette proposition.

§ 1. UNE PRÉROGATIVE FONDÉE SUR LA QUALITÉ DE REDEVABLE DE LA CRÉANCE FISCALE

Les termes de contribuable et de redevable évoquent deux notions parfois utilisées par la doctrine ou la jurisprudence de façon indistincte. Leur emploi, le plus souvent aléatoire, peut ainsi laisser croire à leur synonymie. Il n'en est pourtant rien, et la nécessité d'identifier leur propre contenu sémantique dépasse de loin le seul intérêt linguistique que l'on pourrait y porter.

La situation respective du contribuable et du redevable face à la créance fiscale suffit à donner la mesure de cette distinction. Laure Agron, dans sa thèse consacrée à l'histoire du vocabulaire fiscal, relève que le terme de contribuable dénomme, à partir de 1581, une « *personne assujéttie à l'impôt* »²⁹¹. Le terme de redevable quant à lui, prend dès le XIII^e siècle le sens de « débiteur ». Le lexique de la Direction générale des impôts indique d'ailleurs que ce mot « *ne devrait être utilisé que pour désigner une personne qui a une dette d'impôt* »²⁹². Si donc le contribuable se trouve être la personne assujéttie à l'obligation fiscale, le redevable peut être défini comme la personne assujéttie à l'obligation de payer.

L'étude du contentieux du recouvrement passe de ce fait nécessairement par l'analyse de la notion de redevable (A), dans la mesure où l'auteur de la prétention

²⁹¹ - L. AGRON, *Histoire du vocabulaire fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 36, 2000, p. 161 et s.

²⁹² - *Lexique fiscal*, Direction générale des impôts, Service de la législation, 1972, 1^o Redevable.

juridique détient en l'espèce son pouvoir d'agir de sa qualité même de redevable de la créance (B).

A. LA DÉTERMINATION DU REDEVABLE DE LA CRÉANCE

« *C'est un fait d'observation aisément vérifiable. La doctrine française du droit fiscal ne s'intéresse que peu au contribuable.* » C'est en ces termes que le professeur J.-C. Martinez introduit son ouvrage consacré au statut de contribuable, déplorant de la sorte « *cette situation paradoxale où les spécialistes d'une discipline négligent la notion qui en conditionne pourtant l'existence même* »²⁹³.

Si la situation n'a que peu évolué depuis lors²⁹⁴, il n'en demeure pas moins que la notion de contribuable semble être de prime abord plus facile à appréhender que celle, plus restrictive, de redevable de l'imposition. Il convient de ce fait de s'y référer pour aborder la notion de redevable de la créance (a), avant de déterminer le moment à partir duquel s'acquiert cette qualité (b).

a. De la notion de contribuable à la notion de redevable de la créance

La notion de contribuable découle des fondements mêmes de la théorie générale de l'impôt, telle que conçue comme « *un mode de répartition des charges publiques d'après les facultés contributives* »²⁹⁵. Au terme de l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, « *une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens en raison de leurs facultés* ». Le citoyen susceptible de participer aux charges publiques d'après ses facultés contributives devient ainsi « contribuable ».

Le contribuable s'analyse donc comme la personne imposable à un prélèvement fiscal donné.

Cette définition s'applique sans difficulté lorsque l'on est en présence d'un impôt personnel. L'article 4 A du CGI dispose ainsi que « *les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de l'ensemble de leurs revenus* ». Le contribuable sera donc susceptible d'être imposé

²⁹³.- J.-C. MARTINEZ, *Le statut de contribuable*, Tome I, *L'élaboration du statut*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, Tome XV, 1980, p. 1 et s.

²⁹⁴.- Au vu de la doctrine de ces vingt dernières années, les études consacrées à la notion de contribuable demeurent encore relativement rares. Ce sujet n'est en effet traité dans la plupart des cas que de façon accessoire ou indirecte, les auteurs s'intéressant dans la plupart des cas au seul aspect sociologique de ce concept, le plus souvent opposé au principe du consentement à l'impôt. Voir dans ce sens : P. BELTRAME, « Le consentement à l'impôt. Devenir d'un grand principe », *RFFP* 1995, n° 51, p. 81 à 89 ; G. DELORME, « La protection du contribuable », *RFFP* 1987, n° 17, p. 125 et s. ; J. DUBERGE, *Les français face à l'impôt. Essai de psychologie fiscale*, LGDJ, 1990 ; J.-C. DUCROS, « Le modèle du civisme fiscal », *RFFP* 1996, n° 56, p. 129 à 147 ; A. HERITIER, *Création fiscale et réaction des contribuables*, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, Études et documents, Presses universitaires de Tours, 1997, n° 2, p. 1991 à 203 ; L. MEHL, « Le principe de consentement à l'impôt. Mythe et réalité », *RFFP* 1995, n° 51, p. 65 à 79.

²⁹⁵.- P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques, Fiscalité*, Montchrestien, Coll. Domat Droit public, tome 2, 5^e éd., 1992, p. 58. Les auteurs rappellent en l'espèce les idées développées à l'origine par Adam Smith dès la fin du XVII^e siècle, puis par l'école solidariste de Léon Bourgeois au XIX^e, aux termes desquelles la répartition de la charge d'impôt en fonction des facultés contributives de chacun se doit de constituer le fondement de tout prélèvement fiscal.

en fonction de critères fondés en l'espèce sur l'importance et la nature de ses revenus, ainsi que sur sa situation individuelle. À l'inverse, lorsqu'il s'agit d'un impôt réel, celui-ci frappe non pas la personne imposable, mais la matière imposable. La taxe d'habitation doit de la sorte être établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des « *locaux imposables* » tels que définis par l'article 1408 du CGI. Il ressort de ce fait que « *l'impôt personnel ignore le contribuable ; il ne tient pas compte de sa situation personnelle, il ne prend en considération que la matière imposable* »²⁹⁶.

Cette situation ne modifie pourtant en rien l'appréhension de la notion de contribuable puisqu'il demeure dans tous les cas la personne imposable, non plus cette fois à raison de sa situation personnelle, mais vis-à-vis de ses liens avec la matière imposable, en vertu de quoi l'imposition est établie à son nom²⁹⁷.

Si donc l'on dépasse la notion de personne imposable, il convient alors d'affirmer que « *le contribuable est celui au nom de qui la dette d'impôt a été juridiquement établie* »²⁹⁸. En matière d'impôt direct, et notamment en matière d'impôt sur le revenu, le contribuable est considéré comme la personne inscrite au rôle. En revanche, en ce qui concerne les impôts indirects, ceux-ci étant perçus en l'absence d'établissement de rôle, le contribuable se trouve être dans ce cas la personne imposable telle qu'elle est déterminée vis-à-vis de l'imposition en cause²⁹⁹. Ainsi, en matière de TVA, l'article 256 A prévoit que « *sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au 5^e alinéa* ». Le terme d'assujetti ici employé, vient en l'espèce renforcer l'idée selon laquelle si le contribuable supporte la charge juridique de l'impôt, il n'en supporte pas nécessairement la charge financière.

Le contribuable se trouve en effet assujetti à l'obligation fiscale individualisée. Or, « *l'individualisation de la créance est avérée lorsque sont acquis le principe même de l'imposition, son montant, la date et les conditions de son exigibilité ainsi que l'identité du ou des redevables* »³⁰⁰. L'identification de la personne devant acquitter l'impôt ne constitue que l'un des éléments de l'individualisation de la créance. En ce sens, le paiement de l'impôt ne constitue donc qu'une modalité de l'obligation fiscale individualisée.

Face à cette modalité, le contribuable est susceptible de se trouver dans deux situations distinctes. Il peut soit être tenu d'exécuter l'obligation de payer, soit en être déchargé. S'il s'en trouve déchargé, il peut l'être à raison d'une simple exonération. L'article 5-2^o bis du CGI dispose ainsi que « *sont affranchis de l'impôt sur le revenu* » les contribuables dont le revenu net de frais professionnels n'excède

²⁹⁶.- *Ibid.*, p. 81.

²⁹⁷.- L'article 1400 du CGI précise de la sorte en matière de taxe foncière, que « toute propriété bâtie ou non bâtie doit être imposée au nom du propriétaire actuel ».

²⁹⁸.- G. GEST et G. TIXIER, *op. cit.*, p. 283.

²⁹⁹.- Si néanmoins le contribuable néglige de s'acquitter spontanément de sa dette, il verra celle-ci authentifiée par un avis de mise en recouvrement, qui lui sera notifié conformément aux dispositions de l'article L. 256 du LPF.

³⁰⁰.- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse, op. cit.*, p. 181.

pas une certaine limite, fixée chaque année par la loi de finances. Même déchargée de l'obligation de payer, la personne imposable n'en demeure pas moins contribuable.

Il peut également être déchargé de l'obligation de payer du fait de la désignation au paiement de la dette d'une personne autre que le contribuable. La loi établit de la sorte en matière de TVA, une distinction entre les personnes assujetties à l'imposition, et les redevables qui, aux termes de l'article 283 du CGI, sont tenus d'acquitter la taxe.

Dans la plupart des cas cependant, le contribuable est tenu de procéder lui-même au règlement de la dette. Le contribuable deviendra alors redevable. Si cependant il se révèle défaillant, le fisc disposera de la faculté de transférer l'obligation de payer sur la personne d'un tiers, en vertu notamment des règles de solidarité. Le redevable solidaire sera ainsi tenu au paiement de l'impôt, sans pour autant posséder la qualité de contribuable. Pour reprendre les termes de Gilles Noël, « *le contribuable est donc un concept d'assiette ; tandis que le redevable est la personne à l'encontre de qui le paiement de l'impôt peut être recherché : c'est un concept de recouvrement, qui recouvre ainsi non seulement le contribuable stricto sensu mais aussi les tiers mis en demeure d'acquitter l'impôt* »³⁰¹.

Si donc les notions de contribuable et de redevable se croisent et se confondent parfois, elles n'en constituent pas moins des entités distinctes en raison de la nature des obligations mises respectivement à leur charge. Le contribuable se voit soumis à l'obligation fiscale individualisée, tandis que le redevable est tenu de l'obligation de payer. Certes le contribuable peut également devenir redevable de la dette, car l'obligation de payer préexiste au sein de l'obligation fiscale, mais il ne s'y trouve pas forcément assujéti. Alors que le contribuable est assujéti à l'obligation fiscale individualisée, le redevable est assujéti à l'obligation de payer.

En d'autres termes, si le contribuable constitue la personne imposable, le redevable constitue quant à lui, la personne imposée.

b. L'acquisition de la qualité de redevable de la créance

Affirmer que le redevable constitue la personne imposée, signifie que celui-ci n'a plus la faculté, mais l'obligation de payer. Définir le moment de l'acquisition de la qualité de redevable consiste donc à analyser le moment à partir duquel l'obligation de payer se doit d'être exécutée. Le contribuable ne devient en effet redevable qu'à partir du moment où l'obligation de payer la créance fiscale lui est juridiquement opposable.

La doctrine scientifique contemporaine s'accorde aujourd'hui pour situer la naissance de la créance fiscale au moment de la réalisation du fait générateur³⁰². Selon le professeur G. Morange, « *cette créance existe dès lors que toutes les*

³⁰¹ - G. NOEL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, Tome XXI, 1985, p. 119.

³⁰² - Sur la question de la naissance de la créance fiscale, et notamment sur l'opposition qui a divisé la doctrine, entre la théorie de l'acte d'imposition, défendue par le professeur G. Jéze et la théorie du fait générateur, proposée par le professeur J. Dufour, on se reportera utilement aux développements consacrés à ce sujet dans la thèse du professeur O. NEGRIN, *L'application dans le temps des textes fiscaux*, Thèse Aix, 1997, dactyl., p. 393.

conditions d'imposition prévues par la loi organique se trouvent réunies chez un individu, sans qu'il soit besoin, en aucune façon, d'un acte administratif ultérieur »³⁰³.

Si cependant le fait générateur permet de déterminer la naissance de la créance, l'on doit admettre pourtant qu'il ne peut servir utilement qu'à fonder l'obligation fiscale dans son principe. Cette position est d'ailleurs conforme aux derniers développements de la doctrine en matière de fait générateur de l'impôt, tels qu'énoncés notamment par le professeur Olivier Négrin. Se référant à une conception causaliste du droit, il relève à cet effet que « *le fait générateur de l'impôt est le fait objectif qui, prévu implicitement par la loi fiscale, est la cause juridique génératrice de l'obligation fiscale, c'est-à-dire le fait objectif qui détermine l'existence de l'obligation fiscale dans son principe* »³⁰⁴. Or il ajoute que « *l'obligation fiscale "causée", c'est-à-dire l'obligation fiscale dont seul le fait générateur s'est produit alors que des actes administratifs d'imposition n'ont pas été émis, n'est pas, sauf disposition normative contraire, juridiquement opposable* »³⁰⁵.

L'obligation de payer, en tant que composante intrinsèque de l'obligation fiscale individualisée, appelle sur ce point des observations similaires. Si l'on doit admettre qu'elle prend naissance lors de la réalisation du fait générateur, elle n'est susceptible d'être exécutée qu'à compter de la date d'exigibilité de la créance. L'exigibilité s'analyse en effet comme le « *droit que le comptable public peut faire valoir à partir d'un moment donné, auprès du redevable d'une imposition, pour obtenir paiement de celle-ci* »³⁰⁶. L'acquisition de la qualité de redevable se situe donc au moment de l'exigibilité de la créance, puisque le contribuable ne devient débiteur de la dette qu'à compter de cette date. Le conseiller d'état honoraire Groux estime ainsi que « *si l'impôt a bien pour origine la réalisation d'un fait générateur, celui-ci ne crée, à la charge du redevable, qu'une obligation virtuelle, qui ne deviendra effective qu'une fois que l'imposition sera devenue exigible. C'est seulement alors que la dette fiscale de l'intéressé se trouvera véritablement constituée* »³⁰⁷.

Cependant, ainsi que le faisait remarquer le commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur l'arrêt *Seigneur*, « *encore faut-il, pour que l'impôt soit exigible, que l'acte administratif qui fixe cette obligation soit opposable au contribuable* »³⁰⁸. Aussi la jurisprudence subordonne-t-elle aujourd'hui l'exigibilité des impôts directs à la condition que le contribuable ait été avisé, avant la date d'exigibilité, de la mise en recouvrement des impositions

³⁰³.- G. MORANGE, Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôt, RDP 1943, p. 322.

³⁰⁴.- O. NEGRIN, *op. cit.*, p. 393.

³⁰⁵.- *Ibid.*

³⁰⁶.- G. GEST, in Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, *op. cit.*, V° Exigibilité, p. 781.

³⁰⁷.- J. GROUX, « Recouvrement des impôts : conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun », BF 3/02, p. 146, n° 15.

³⁰⁸.- Concl. J. ARRIGHI de CASANOVA sur CE Sect. 20 novembre 1992, n° 71.902, *Seigneur*, précité.

auxquelles il a été assujéti par l'envoi d'un avis d'imposition ³⁰⁹. Cette solution repose sur le fait que le recouvrement des impôts directs ne peut être effectué qu'à compter de l'émission par les comptables du Trésor d'un rôle nominatif. Le rôle ayant valeur de titre exécutoire, il fixe l'étendue et les modalités de l'obligation du contribuable et permet au comptable d'en poursuivre l'exécution ³¹⁰. Dès lors, « *comme il n'est pas concevable qu'un acte administratif puisse être opposé à une personne — et notamment l'acte d'imposition à un contribuable — si aucune formalité de publicité n'a été accomplie, il faut bien qu'il fasse l'objet, d'une manière ou d'une autre, d'une notification* » ³¹¹.

La question se pose néanmoins différemment lorsque l'on se trouve face à un impôt recouvré en l'absence d'émission de rôle. Il ne s'agit plus en l'espèce de droits « constatés », mais de ce qu'il est convenu d'appeler des droits « au comptant » ³¹². L'établissement et le recouvrement de la taxe s'effectuent dans ce cas de façon concomitante, et la date d'exigibilité, quand elle ne coïncide pas avec le dépôt de la déclaration, court à compter du moment de sa souscription par le contribuable. Le contribuable se trouvera donc redevable de la taxe à compter de la date d'exigibilité, telle que déterminée par les textes applicables à l'imposition en cause. L'article 1692 du CGI prévoit ainsi en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, que « *les redevables sont tenus d'acquitter le montant des taxes exigibles au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations* ». Si l'exigibilité intervient en l'espèce en l'absence de toute formalité de publicité, le comptable ne pourra cependant, à ce stade du processus d'imposition, exiger du redevable l'exécution de son obligation de payer. La notification d'un avis de mise en recouvrement sera en effet nécessaire à l'authentification de la créance du redevable ³¹³. Il constituera en outre le titre exécutoire propre à assurer, en l'absence de paiement à l'échéance, la mise en œuvre de l'action en recouvrement par le comptable public compétent.

L'article 83 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique impose en outre que les titres exécutoires soient notifiés aux redevables ³¹⁴. Ces derniers ne seront donc susceptibles de faire l'objet d'une exécution forcée de leur obligation de payer seulement si l'acte d'imposition est suivi, après expiration du délai de paiement, de la notification d'une lettre de rappel

³⁰⁹.- CE 9 janvier 1995, n° 135.520, *Nizard*, *RJF* 2/95, n° 264.

³¹⁰.- Cette obligation ne s'impose cependant pas à tous les impôts recouvrés par les comptables du Trésor. Ainsi, l'impôt sur les sociétés, comme la taxe sur les salaires ou les pénalités de retard sont exigibles en l'absence d'émission de rôle.

³¹¹.- Concl. J. ARRIGHI de CASANOVA sur CE Sect. 20 novembre 1992, n° 71.902, *Seigneur*, précité.

³¹².- Il s'agit notamment des impôts indirects ou des taxes sur le chiffre d'affaires. L. TROTABAS et J.-M. COTTERET relèvent à ce sujet que « *on peut concevoir le recouvrement de l'impôt de deux manières différentes : on peut contraindre le contribuable à payer immédiatement, dès que le fait générateur de l'impôt tombe sous les prises du fisc ; on peut, au contraire, prévoir un certain délai entre l'opération fiscale de recensement et sa réalisation dans le paiement. Dans le premier cas, il y a droit au comptant, dans le second droit constaté* », in *Droit fiscal*, *op. cit.*, p. 53, n° 44.

³¹³.- Articles L. 256 et s. du LPF.

³¹⁴.- Décret n° 62-1587 : *JO*, 30 décembre 1962, p. 12828.

ou d'une mise en demeure, selon qu'il s'agisse d'impôts recouvrés par les comptables du Trésor ou de la Direction générale des impôts.

L'acquisition de la qualité de redevable se situe donc au moment de l'exigibilité de la créance. Cependant, si l'exigibilité de la dette constitue la cause de l'obligation de payer, celle-ci ne sera juridiquement opposable au redevable qu'à compter de l'édition des actes d'imposition subséquents. Ainsi que le relève le professeur Olivier Négrin, « *la réalisation du fait qui constitue la cause d'une obligation juridique fonde l'obligation dans son principe mais ne conduit pas nécessairement à la formation d'une obligation juridique parfaite, c'est-à-dire d'une obligation munie de l'ensemble des attributs juridiques permettant son opposabilité juridique et son exécution forcée* »³¹⁵.

B. LE REDEVABLE EN TANT QU'AUTEUR DE LA PRÉTENTION JURIDIQUE

L'auteur de la prétention juridique constitue la personne ayant qualité pour adresser une demande à l'autorité contentieuse. Il s'agit en d'autres termes du demandeur. En matière fiscale, « *l'attribution de la qualité de demandeur est commandée par l'existence préalable de l'obligation fiscale individualisée* »³¹⁶.

L'assujettissement à l'obligation fiscale confère en effet au demandeur qualité pour agir. La recevabilité de la prétention juridique sera donc conditionnée par la situation de son auteur vis-à-vis de l'obligation fiscale individualisée.

Or, la situation de l'auteur de la prétention juridique face à l'obligation fiscale individualisée s'analyse de façon différente, selon qu'il se trouve dans le cadre d'un contentieux de l'assiette ou d'un contentieux du recouvrement de l'imposition (a). Nous verrons en cela que seul le redevable de la créance aura qualité à agir dans le cadre du contentieux du recouvrement (b).

a. L'auteur de la prétention juridique, du contentieux de l'assiette au contentieux du recouvrement

Le Livre des procédures fiscales établit sur ce point une nette distinction entre l'auteur d'une prétention juridique fondée sur l'assiette de l'impôt et l'auteur d'une prétention juridique ayant pour objet le recouvrement de la créance. Alors que l'article R* 281-1 dispose, en matière de contentieux du recouvrement, que « *les contestations relatives au recouvrement prévues par l'article L. 281 peuvent être formulées par le redevable lui-même ou la personne solidaire* », l'article R* 190-1 fait référence quant à lui, en ce qui concerne le contentieux de l'assiette, au « *contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne* ».

Ainsi, si l'auteur de la prétention juridique en matière de contentieux de l'assiette s'avère être le contribuable, « *les règles concernant le contentieux du recouvrement ne sont édictées qu'à l'égard des « redevables » proprement dits,*

³¹⁵- O. NEGRIN, *op. cit.*, p. 393.

³¹⁶- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, *op. cit.*, p. 84.

*c'est-à-dire du débiteur principal de l'impôt, et des personnes responsables de son paiement et à l'encontre desquelles un titre exécutoire a été établi »*³¹⁷.

Au-delà de simples considérations terminologiques, cette différenciation révèle la situation propre de l'auteur de la prétention juridique face à l'obligation fiscale, dont découle la qualité à agir du requérant.

Le contribuable constitue la personne au nom de laquelle l'imposition a été juridiquement établie. Ses rapports avec l'obligation fiscale lui permettent donc de remettre en cause l'ensemble des éléments ayant conduit à l'établissement de l'impôt à son encontre. En conséquence, « *la qualité de contribuable conférée par la loi à une personne physique ou morale implique la qualité de cette dernière pour agir au contentieux en vue de la décharge ou d'une réduction de l'imposition mise à sa charge* »³¹⁸.

Le redevable, quant à lui, constitue la personne tenue au paiement de l'impôt. Dès lors qu'il se trouve personnellement mis en demeure d'acquitter la dette, il devient juridiquement assujéti à l'obligation de payer. De cet assujétissement découle la faculté pour le redevable de pouvoir contester l'obligation de payer mise à sa charge. Seul le redevable, en tant que débiteur légal de la dette, aura donc qualité pour contester l'obligation de payer à laquelle il a été juridiquement assujéti.

Ainsi l'auteur de la prétention juridique tire qualité à agir de sa propre situation juridique face à l'obligation fiscale. L'assujétissement du contribuable à l'obligation fiscale individualisée est attributif du pouvoir d'agir en ce qui concerne le contentieux de l'assiette de l'imposition. Alors que l'assujétissement du redevable à l'obligation de payer est attributif du pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement de l'imposition.

b. Le redevable de la créance, seul titulaire du pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement

Le pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement découle de la qualité de redevable. La qualité de redevable ayant pour conséquence d'assujétir le débiteur à l'obligation de payer, il doit donc avoir été désigné comme redevable par les services de recouvrement afin de pouvoir utilement contester son obligation de payer devant le juge de l'impôt.

Il doit ainsi avoir été formellement mis en cause par les actes d'imposition nécessaires à rendre opposable à son encontre ladite obligation. Il doit en outre avoir fait l'objet d'un acte de poursuite, révélateur de la mise en œuvre du recouvrement forcé, préalable nécessaire au déclenchement du contentieux du recouvrement. À défaut, le requérant verra ses conclusions rejetées pour irrecevabilité. Le Conseil d'État a ainsi considéré que « *les conclusions d'opposition à contrainte d'un président directeur général contestant, comme s'il s'agissait d'une dette personnelle, des cotisations supplémentaires à l'IS et à l'IR émises au nom de la société qu'il présidait sont sans objet et donc irrecevables* »³¹⁹.

³¹⁷.- *Jurisque Fiscal T.C.A.*, Contentieux du recouvrement, Fasc. 2000-565, 1982, n° 56.

³¹⁸.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *op. cit.*, p. 227.

³¹⁹.- CE 30 janvier 1987, n° 35.186 : *RJF* 3/ 87, n° 367, concl. M. de GUILLENCHMIDT, p. 155.

Inversement, la qualité de redevable suffit à elle seule à conférer à son titulaire le pouvoir d'agir nécessaire à contester l'obligation de payer établie à son encontre. Le fait que la personne désignée par les services du recouvrement comme le redevable de la taxe ne soit pas le contribuable au titre de qui cette imposition a été établie par les services d'assiette ne constitue en aucun cas un obstacle au pouvoir d'agir tiré de la qualité de redevable. Ce sera ainsi le cas pour le client d'une société redevable de la TVA dépourvue d'établissement stable en France, qui a été recherché en paiement de la taxe du fait de l'absence de désignation de la part de la société d'un représentant domicilié en France ³²⁰. La qualité de redevable de la taxe conférée au client de la société est en effet attributive à elle seule du pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement, en dépit même du fait que les dispositions lui ayant alloué cette qualité « *n'ont pas eu pour effet de conférer à ce client la qualité de contribuable au regard de cette taxe* » ³²¹.

Il convient d'ajouter que le fait que le redevable ait seul qualité pour introduire une action en matière de contentieux du recouvrement ne prive pas ce dernier du droit d'agir par mandataire. L'article R* 197-4 du LPF prévoit à cet effet que « *toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier d'un mandat régulier. Le mandat doit, à peine de nullité, être produit en même temps que l'acte qu'il autorise ou enregistré avant l'exécution de cet acte. Toutefois, il n'est pas exigé de mandat des avocats inscrits au barreau ni des personnes qui, en raison de leurs fonctions ou de leur qualité, ont le droit d'agir au nom du contribuable* ». Or cet article ajoute que « *il en est de même si le signataire de la réclamation a été mis personnellement en demeure d'acquitter les impositions mentionnées dans cette réclamation* ».

Ainsi, dès lors que le redevable a été formellement désigné comme tel par les services du recouvrement, celui-ci dispose du pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement, même si cette désignation résulte d'une erreur commise par l'administration. Il a ainsi été jugé que, « *en l'absence de toute mention ajoutée au texte imprimé d'un avis à tiers détenteur, de l'intention du comptable du Trésor de faire jouer les dispositions de l'article 3 de la loi du 17 mars 1909 pour former, en réalité, opposition au paiement du prix de cession d'un fonds de commerce, la société destinataire de l'avis est fondée à se croire mise dans l'obligation d'acquitter comme dette fiscale la somme dont le paiement lui est réclamé en lieu et place du redevable légal de l'impôt et à déduire que, pour la contester, elle doit suivre la procédure prévue à cet effet par les articles L. 281-2° et R. 281-1, R. 281-2 et R. 281-4 du LPF* » ³²².

Ainsi donc et dans tous les cas, le titulaire du pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement possède la qualité de redevable de la créance.

³²⁰.- En application de l'article 25 annexe I du CGI alors en vigueur en vertu du décret n° 54.683 du 26 juin 1954, pris en application de la loi du 10 avril 1954 portant réforme fiscale, depuis lors remplacé par la loi du 29 décembre 1978 par l'article 289 A du CGI.

³²¹.- CE Ass. 26 juillet 1985, n° 42.888 : RJF 10/ 85, n° 1290.

³²².- CE 21 décembre 1994, n° 126.113, *Min. c/ Société Patol équipement* : RJF 2/ 95, n° 265.

§ 2. UNE PRÉROGATIVE RÉSULTANT DE LA SITUATION JURIDIQUE DU REDEVABLE DE LA CRÉANCE FISCALE

La situation juridique du redevable va conditionner non seulement son pouvoir d'agir, mais la nature même du contentieux qu'il sera amené à engager. De la sorte, « *le premier moment de la recherche doit nécessairement consister à caractériser la situation juridique à partir de laquelle on expliquera les caractéristiques du contentieux* »³²³.

Il convient donc d'analyser la nature des relations qui unissent le redevable à l'obligation fiscale individualisée, et de prendre la juste mesure des rapports de droits attachés à cette relation.

La situation juridique du contribuable, ainsi que le statut auquel celui-ci se trouve soumis, a cependant été déjà largement traité par la doctrine. Nous n'en dégagerons donc en l'espèce que les caractères généraux, propres à mettre en lumière la situation juridique du redevable de la créance, fondement de son pouvoir d'agir en tant qu'auteur de la prétention juridique en matière de contentieux du recouvrement. Nous verrons ainsi qu'il s'agit d'une situation de légalité objective (B) générale et impersonnelle (B).

A. UNE SITUATION JURIDIQUE GÉNÉRALE ET IMPERSONNELLE

La situation juridique de redevable ne diffère en rien de celle de contribuable, dans la mesure où elle relève du même caractère statutaire. En effet, « *le caractère légal de l'impôt détermine la nature des rapports juridiques qui existent entre le contribuable et le fisc en fixant le statut du contribuable, qui est du type général et impersonnel, comme pour toute situation légale ou réglementaire* »³²⁴.

Nous aborderons cette question au regard de la détermination du statut de redevable (a), puis vis-à-vis de l'application de son statut (b).

a. La détermination du statut de redevable

Le statut de redevable est donc de la même façon déterminé par la loi d'impôt, qui définit, outre les modalités d'assiette et de liquidation de l'impôt, les modalités de recouvrement de la dette, ainsi que par la loi de finances de l'année, qui en autorise la perception.

Le redevable se trouve donc dans une situation légale, générale et impersonnelle, conditionnée de façon concomitante par l'application de la loi d'impôt et de la loi de finances en vigueur au titre de l'imposition en cause.

Il résulte de cette situation que la désignation du redevable légal de l'impôt ne peut être effectuée que par la loi. On utilise d'ailleurs le terme de redevable « légal » pour distinguer la personne au nom de qui l'imposition doit être légalement

³²³.- J.-M. LE BERRE, La procédure fiscale contentieuse, op. cit., p. 56 et s.

³²⁴.- L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, op. cit., p. 85.

recouvrée, du redevable « réel » qui constitue celle qui supportera la charge financière de la dette ³²⁵.

La jurisprudence interprète d'ailleurs strictement ce principe. Elle a ainsi considéré qu'un simple arrêté ministériel ne saurait suffire à rendre une personne redevable d'une imposition ³²⁶. Dans le même sens, « *un jugement civil réglant un litige d'ordre privé auquel l'État n'est pas partie ne peut avoir pour objet et ne saurait avoir pour effet de modifier le redevable légal de l'impôt* » ³²⁷.

Le juge de l'impôt ne se reconnaît pas non plus, enfin, le pouvoir de désigner « *la personne qui sera tenue de régler une imposition* » ³²⁸.

b. L'application du statut de redevable

La loi d'impôt et la loi de finances ne font cependant que définir le statut de l'assujéti. L'application de ce statut nécessite en effet l'intervention d'actes administratifs d'imposition. Il s'agit notamment, en matière d'impôts directs, du rôle. « *Celui-ci constitue réellement l'acte de naissance du contribuable, dont il ne crée pas toutefois la situation juridique, car, nouvel « acte - condition », il vient simplement soumettre une personne au statut posé par la loi d'impôt et rendu applicable par la loi de budget* » ³²⁹.

Si l'on suit ce même raisonnement, le statut de redevable est déterminé de la même façon par la loi d'impôt, tandis que la loi de finances conditionne quant à elle la mise en recouvrement de l'imposition. Là encore, la soumission du redevable au statut qui lui est propre, nécessitera l'intervention d'actes administratifs subséquents. L'avis d'imposition constituera, en matière d'impôt direct, le premier de ces actes, qui entraînera de la sorte l'individualisation de la situation juridique du redevable. L'administration fiscale disposera en outre, pour appliquer ce statut au redevable, d'un pouvoir de contrainte, matérialisé par les actes de poursuites. Le doyen Trotabas relève d'ailleurs à cet effet le rôle et la nature de la contrainte. À propos du simple caractère formel de la différence existant en matière d'impôt indirect du fait de l'absence de rôle, il souligne que celle-ci « *s'atténue considérablement si l'on*

³²⁵.- Cf. G. GEST et G. TIXIER, *op. cit.*, p. 283.

³²⁶.- CE 11 juillet 1984, n° 35.416 : *RJF* 10/ 84, n° 1190. Il s'agissait en l'espèce de l'article 23 D de l'annexe IV du CGI, qui désignait comme redevable de l'imposition due par une société ayant son siège social hors de France, le représentant en France de cette société. Le Conseil d'État a considéré que « *la qualité de représentant en France d'une société ayant son siège social hors de France, au sens de l'article 23 D de l'annexe IV au CGI, à la supposer établie, ne suffit pas à rendre l'intéressé redevable des impositions dues en France par la société* ».

³²⁷.- CAA Bordeaux 17 novembre 1992, *Clermont* : *RJF* 2/ 93, n° 284. Un jugement du TGI avait condamné solidairement un notaire et un agent immobilier à acquitter les impositions dues par une tierce personne, au nom de qui ils avaient réalisé une opération de lotissement, dont ils s'étaient seuls partagés les profits. Le comptable chargé du recouvrement avait de ce fait émis un acte de poursuite à l'encontre du notaire. Mais la Cour a considéré que si le jugement du TGI avait eu pour effet de transférer au notaire la charge définitive des impôts acquittés par la personne au nom de qui l'opération avait été réalisée, permettant à cette dernière de former un recours contre l'intéressé en cas de refus de payer, il ne pouvait en aucun cas « *modifier le redevable légal de l'impôt, ni autoriser le comptable du Trésor à exercer des poursuites contre une personne autre que ce redevable légal* ».

³²⁸.- CE 30 janvier 1987, n° 35.186, précité.

³²⁹.- L. TROTABAS, *La nature juridique du contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 744.

*considère que dans l'impôt indirect le pouvoir fiscal peut se manifester par la contrainte, acte juridique qui révèle aussi bien que le rôle le pouvoir fiscal, et qui est également la condition d'application d'un statut »*³³⁰.

L'application du statut de redevable conduit ainsi ce dernier d'une situation juridique générale et impersonnelle définie par la loi d'impôt, à une situation individualisée face à l'imposition à laquelle il a été assujéti. L'individualisation de la situation de l'assujéti à l'imposition fiscale ne doit pourtant pas conduire à la considérer comme empreinte de droits subjectifs. Le redevable, au même titre que le contribuable, demeure dans tous les cas dans une situation de légalité objective.

B. UNE SITUATION JURIDIQUE DE LÉGALITÉ OBJECTIVE

Le rapport de droit auquel donne naissance l'obligation fiscale individualisée est dénué de tout caractère subjectif. Le contribuable ne tire de sa situation juridique aucune prérogative individuelle susceptible d'être reconnue et protégée par le juge fiscal.

Le mode de création de l'obligation fiscale place ainsi le contribuable dans une situation juridique de droit objectif (a). Nous constaterons de la sorte que, lorsque l'obligation de payer s'impose au redevable de la créance, celle-ci ne fait qu'accentuer le caractère objectif de sa propre situation juridique (b).

a. L'obligation fiscale individualisée fonde le caractère objectif de la situation du contribuable

L'intervention des actes administratifs d'imposition conduit à l'individualisation de la situation juridique du contribuable face à l'obligation fiscale. La nature du prélèvement en cause, le montant de l'imposition, ainsi que la période au titre de laquelle celle-ci est mise à la charge d'un contribuable formellement identifié, constituent les termes de cette individualisation. Pour autant, *« le contribuable ne peut prétendre au bénéfice de droits subjectifs issus de sa situation « particulière » ». La seule règle de droit dont le juge de l'impôt va contrôler le respect demeure la règle objective, c'est-à-dire la loi d'impôt »*³³¹.

L'individualisation de la situation juridique du contribuable ne résulte en effet que de l'application à son encontre d'une règle de droit objectif. La détermination de l'assiette de l'imposition ne résulte jamais d'une quelconque négociation entre le contribuable et l'administration fiscale. Les nombreux développements qui ont été consacrés par la doctrine au caractère objectif de la situation du contribuable conduisent ainsi à dénier tout caractère contractuel à l'établissement de la déclaration fiscale. Le doyen Trotabas relève de la sorte que *« on commettrait une grave erreur en prenant, par exemple, la déclaration fiscale pour une pollicitation et en considérant l'impôt comme une créance résultant d'un accord intervenu entre le*

³³⁰.- *Ibid*, p. 745. Il est important de noter que cette position n'est en rien dénaturée par la disparition de la contrainte administrative, qui n'a conduit qu'à une simple dématérialisation du pouvoir fiscal de contrainte, qui s'exprime toujours de la même façon au travers notamment des actes de poursuites émis à l'encontre des redevables.

³³¹.- B. CASTAGNEDE, Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal, RSF 1970, p. 26.

contribuable et le fisc, créateur d'une situation individuelle »³³². Il en va de même en ce qui concerne la détermination du forfait, l'obtention d'un agrément ou encore d'une transaction³³³. Comme le relève le professeur Le Berre, il ne s'agit en l'espèce que d'une forme de collaboration entre l'administration fiscale et les contribuables : « rien n'autorise à considérer que l'établissement de l'imposition fiscale porte création de droits subjectifs »³³⁴.

b. L'obligation de payer accentue le caractère objectif de la situation du redevable

De la même façon, le recouvrement de l'impôt place le redevable dans une situation dépourvue de caractère subjectif. L'obligation de payer mise à sa charge résulte de l'application à son encontre de règles de droit objectif. Son statut est défini par la loi d'impôt et rendu exécutoire par la loi de finances de l'année. Les actes d'imposition conduisant à la désigner nommément comme redevable de l'imposition, ne font en cela qu'appliquer ce statut à son encontre.

Certes le recouvrement de l'imposition nécessite parfois l'intervention de négociations entre l'administration fiscale et le redevable. Ce dernier peut ainsi être amené à solliciter des délais de paiement pour s'acquitter de son obligation. Cependant, si en l'espèce le comptable se fonde sur la situation particulière du redevable, ce dernier ne détient aucun droit acquis au maintien de cette décision d'ordre purement gracieux³³⁵. La jurisprudence a toujours dénié reconnaître de la sorte l'existence de relations contractuelles entre l'administration et le redevable de l'imposition. Dans une espèce au travers de laquelle l'administration invoquait la violation d'un prétendu « protocole » prévoyant l'échelonnement des paiements d'un redevable, le professeur Rolland Drago rappelait à cette occasion la rigueur de la position du Conseil d'État. « Ainsi se trouve posée une fois de plus, la question des accords officieux entre les contribuables et l'administration. Comme de coutume, le Conseil d'État affirme que ce contrat n'en est pas un et ne lui reconnaît aucune existence juridique au nom de l'ordre public fiscal. Évidemment, le contribuable se trouve soumis à un « statut », et ce statut ne peut être modifié par voie conventionnelle »³³⁶.

³³².- L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *op. cit.*, n° 64, p. 85. Voir sur ce point G. JEZE, « Nature et régime juridique de la créance d'impôt », *RSLF* 1936, p. 195 et s., ainsi que les articles précités de MM. CASTAGNEDE et TROTABAS.

³³³.- Cf. J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, *op. cit.*, p. 60 et s.

³³⁴.- *Ibid.*, p. 69.

³³⁵.- Le pouvoir discrétionnaire de l'administration ne s'exerce ici que dans le cadre d'une décision gracieuse. Il n'est en rien comparable avec le pouvoir mis en œuvre par les agents comptables dans l'édition des actes d'impositions. Certains auteurs relèvent en l'espèce une « marge de pouvoir discrétionnaire » de nature à porter atteinte au caractère « général et absolu » de la situation du contribuable. Nous pensons cependant que la situation juridique de légalité objective à laquelle se trouve soumis le contribuable n'est pas exclusive d'une nécessaire individualisation de l'obligation fiscale mise à sa charge. Voir sur ce point, B. CASTAGNEDE, *op. cit.*, p. 20 et s.; L. TROTABAS, *op. cit.*, p. 759 et s. et J.-C. RICCI, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Thèse, Aix, 1975, dactyl.

³³⁶.- Obs. R. DRAGO sous CE 23 mai 1958, n° 36.530 : *AJDA* 1958, n° 335 ; concl. POUSSIERE, *Dr. fisc.* 1958, n° 52, doct. Voir également CE Sect. 6 avril 1962, *Staci* : *AJDA*, 1962, n° 504, concl. HENRY.

Il est intéressant de noter, en outre, que le statut de légalité objective auquel se trouve assujéti le redevable se trouve renforcé par l'inapplicabilité en matière de recouvrement de la garantie contre les changements de doctrine administrative³³⁷. Prévue par l'article L. 80 A du LPF, cette garantie permet aux contribuables « *de se prévaloir d'une interprétation de la loi fiscale admise de manière formelle par l'administration* »³³⁸. La jurisprudence a en effet, par une interprétation stricte de la notion de texte fiscal contenue dans le deuxième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, considéré que cette garantie ne se rapportait qu'à la détermination de la matière imposable et à l'assiette de l'impôt. Un redevable ayant fait une juste application de la doctrine en matière de recouvrement ne pourra donc échapper à un éventuel rehaussement fondé sur une interprétation différente du texte fiscal invoquée par l'administration. L'article L. 80 A du LPF n'est pas applicable en matière de recouvrement³³⁹, et à fortiori, ne pourra être invoqué par le redevable de la créance dans le cadre d'un contentieux du recouvrement³⁴⁰.

Le redevable de l'imposition se trouve donc dans une situation juridique de légalité objective. Il sera de ce fait en droit de soumettre la validité de l'obligation de payer mise à sa charge au contrôle du juge de l'impôt. Ce dernier statuera au fond en tant que juge de la légalité, et examinera l'obligation fiscale au regard des dispositions légales et réglementaires qui ont conduit à l'assujettissement du redevable, en fonction de sa situation « particulière ». Ce dernier caractère a pu ainsi conduire le professeur Castagnède à considérer que « *le contentieux fiscal, dès lors, pourrait être défini comme un contentieux objectif individualisé* »³⁴¹.

L'auteur de la prétention juridique en matière de contentieux du recouvrement tire donc directement son pouvoir d'agir de sa qualité de redevable légal de la créance, en tant que celui-ci se trouve dans une situation juridique de légalité objective.

³³⁷.- Institué par l'article 1649 quinquies E du CGI, et actuellement codifié à l'article L. 80 A du LPF, ce texte prévoit que : « il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ».

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente ».

Quant à l'atteinte portée par l'article L. 80 A du LPF au caractère légal et réglementaire de la situation du contribuable, voir l'article de Monique LIEBERT-CHAMPAGNE, « Portée de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales » : *RJF* 10/ 87, p. 502 et s. Pour une position plus nuancée, on se référera à la chronique de Jérôme TUROT, « La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine » : *RJF* 5/ 92, p. 371 et s.

³³⁸.- J. LAMARQUE, *Droit fiscal général, op. cit.*, fasc. 2, p. 512.

³³⁹.- CE 24 avril 1981, n° 16.130 : *Dr. fisc.* 1983, n° 5, comm. 149, concl. RIVIERE et *RJF* 7-8/ 81, n° 724.

³⁴⁰.- CE 10 février 1989, n° 86.840, *Gabert* : *RJF* 4/89, n° 484

³⁴¹.- B. CASTAGNEDE, *op. cit.*, p. 23.

SECTION 2. UNE PRÉTENTION ÉMISE PAR LE REDEVABLE PRINCIPAL OU SOLIDAIRE DE LA CRÉANCE

L'impératif de perception de l'impôt peut conduire l'administration, afin de procéder à l'établissement de la dette, à faire appel à des tiers à l'imposition fiscale. Il en va de la sorte lorsque l'administration fiscale effectue des demandes de renseignements, exerce son droit de communication ou encore lorsqu'elle se fonde sur des éléments contenus dans la déclaration de tiers pour mieux cerner la situation d'un contribuable. « *L'interdépendance croissante dans la vie économique fondée sur les relations de subordination des salariés par rapport à leurs employeurs, sur les relations d'affaires qui lient les différents agents économiques entre eux, sur les relations familiales qui justifient la transmission des patrimoines fait qu'en s'intéressant à Pierre, l'administration peut mieux connaître Paul* »³⁴².

Le recours de l'administration fiscale aux tiers se révèle de façon plus déterminante encore dans le recouvrement de l'impôt. Lorsque le redevable principal s'avère défaillant, certains d'entre eux sont ainsi appelés en paiement par la mise en jeu de règles de solidarité. Ils deviennent alors eux-mêmes débiteurs de l'impôt, et en tant que redevables solidaires, se trouvent assujettis à l'obligation de payer qui incombait au redevable principal.

De cette qualité de redevable solidaire, et de cette qualité seulement, découlera la possibilité pour ce tiers débiteur de contester le recouvrement de l'imposition mise à sa charge.

Il importe donc de déterminer quels sont les tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire (§ 1), cette qualité constituant le fondement de leur pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement (§ 2).

§ 1. UNE PRÉROGATIVE OUVERTE AUX REDEVABLES SOLIDAIRES

Parmi les tiers susceptibles de participer au recouvrement de l'imposition, seuls les tiers assujettis à l'obligation de payer, telle que définie à l'encontre du redevable principal, seront à même d'intervenir dans le cadre du contentieux du recouvrement.

Les différentes formes de solidarité au paiement de l'impôt instaurent un tel assujettissement. Les tiers ainsi mis en cause se voient conférer la qualité de redevables vis-à-vis de l'imposition en cause et se trouvent liés, par le jeu des règles de solidarité, à l'obligation de payer telle qu'elle incombait au redevable principal. À défaut d'un tel lien d'obligation, les tiers ne sauraient être recevables à agir dans le cadre d'un contentieux du recouvrement. Cette solution conduit de ce fait à exclure de l'action fiscale les tiers qui n'auront pas été personnellement mis en demeure d'acquitter l'imposition.

Il importe donc de distinguer les tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire, des autres personnes susceptibles d'intervenir dans le cadre du recouvrement de l'imposition sans pour autant se trouver assujettis à l'obligation fiscale telle que définie à l'encontre du redevable solidaire.

³⁴².- Y. PIMONT, « Le fisc, le contribuable et les tiers », *Mélanges Y. Gaudemet*, Economica, 1983, p. 641.

A. L'EXCLUSION DE PRINCIPE DES TIERS NON ASSUJETTIS À L'OBLIGATION FISCALE

Parmi les tiers susceptibles d'intervenir dans le recouvrement de l'imposition, certains n'ont aucun lien avec l'obligation fiscale individualisée. Il en est ainsi des tiers ayant acquitté l'imposition sans y avoir été au préalable invités par l'administration fiscale, ou encore des tiers titulaires d'une créance à l'encontre du redevable principal. De même, les tiers détenteurs des deniers du redevable ainsi que les tiers débiteurs d'une dette à son encontre, sont à priori étrangers à l'obligation de payer à laquelle se trouve assujéti le redevable principal.

Cette absence de lien peut résulter de deux causes distinctes. Ces personnes peuvent, d'une part, être intervenues dans le recouvrement de l'imposition sans avoir été au préalable personnellement mises en demeure par l'administration d'acquitter la dette du redevable. Il peut également s'agir, d'autre part, de tiers ayant été appelés en paiement par les services du recouvrement, mais en vertu d'une obligation spécifique et distincte de l'obligation fiscale du redevable principal, du simple fait qu'elles détiennent des sommes devant revenir à ce dernier.

Nous verrons cependant que l'exclusion de principe de ces tiers du domaine du contentieux du recouvrement (a), pourra néanmoins être écartée dans la mesure où ils seront susceptibles d'être personnellement mis en cause par l'administration fiscale (b), dans le cadre du recouvrement de l'imposition.

a. Les tiers n'ayant pas été mis en demeure d'acquitter l'imposition

L'exclusion des tiers étrangers à l'imposition établie à l'encontre du contribuable ne soulève guère de difficultés. Qu'il s'agisse des créanciers du redevable ou encore des membres de sa famille, aucun intérêt à agir ne peut leur être reconnu en l'absence de lien de solidarité³⁴³. Le juge devra donc dans ce cas rejeter d'office pour irrecevabilité, la demande présentée devant lui. Le professeur Richer ajoute sur ce point que cette solution demeure valable « *même si l'irrecevabilité de la réclamation initiale n'a pas été relevée par l'administration : il est ainsi encore possible, pour la première fois en appel, de soulever d'office, en l'absence de mandat ad litem, le défaut de qualité pour agir de l'époux d'une commerçante redevable de la TVA, qui n'est pas solidaire de celle-ci pour le paiement d'une telle imposition* »³⁴⁴. Dans le même sens, le président directeur général d'une société ne peut contester, comme s'il s'agissait d'une dette personnelle, les impositions qui ont

³⁴³.- Ainsi que nous l'avons vu précédemment, l'action oblique est en outre exclue en matière fiscale. Cf. CE 6 décembre 1965, *Société Borione et Cie* : *Recueil Lebon*, p. 664 ; CE 27 mars 1981, n° 27.717 : *RJF* 6/81, n° 626.

³⁴⁴.- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 93. L'auteur fait en l'espèce référence aux arrêts suivants : CE 6 janvier 1984, n° 36.743 (*Dr. fisc.* 1984, n° 21-22, comm. 108 et *RJF* 3/84, n° 360) ; CE 15 juin 1987, n° 48.866 (*Dr. fisc.* 1987, n° 51, comm. 2311 et *RJF* 8-9/87, n° 940) ; CE 16 novembre 1992, n° 93.999 (*Dr. fisc.* 1993, n° 17-18, comm. 742). Voir également Cass. civ. 19 mars 1962, *Dame Breuils* : *B.O.C.I.* n° 26 du 16 juillet 1962, II^e partie, p. 109. Cette espèce mettait en cause une femme mariée, qui s'était vue notifier un commandement pour avoir paiement des taxes sur le chiffre d'affaires de son mari. La Cour de cassation a considéré que les dispositions régissant le contentieux du recouvrement fiscal n'étaient applicables qu'aux personnes ayant la qualité de « redevables » de l'imposition. Par suite, l'opposition d'un tiers n'ayant pas cette qualité doit être effectuée selon la procédure de droit commun.

été établies au nom de la société qu'il dirige. Dès lors, ses conclusions d'opposition à contrainte visant à contester l'exigibilité de l'impôt à son encontre sont sans objet et devront être rejetées par le juge pour irrecevabilité.

Le fait que le tiers ait acquitté l'imposition en l'absence de mise en demeure, pour le compte du redevable, ne peut non plus suffire à conférer à ce dernier qualité pour agir. Certes dans ce cas, le tiers se trouve lié à l'imposition, dans la mesure où il en a supporté la charge financière. Cependant, ce lien ne peut en aucun cas être assimilé à une obligation de nature fiscale. S'il existe un rapport d'obligation à l'origine du paiement de l'imposition, celui-ci ne pourra en tout état de cause intervenir qu'entre le tiers et le redevable. L'administration ne saurait en aucun cas être partie dans ce rapport d'obligation, dans la mesure où elle n'a pas enjoint le tiers à s'acquitter de l'obligation qu'elle a mise à la charge du seul redevable.

Une société pourra ainsi être regardée comme ayant valablement acquitté une imposition pour le compte de ses associés. Mais elle ne pourra être admise à réclamer contre les impositions payées en leur nom, les associés étant seuls recevables à contester le recouvrement des impositions établies à leur encontre ³⁴⁵. Dans le même sens, « *la circonstance que l'imposition en litige serait due par un tiers en vertu de dispositions de nature contractuelle intervenues entre lui et le redevable légal de l'impôt ne rend pas le tiers personnellement redevable envers le Trésor et, par suite, ne le rend pas recevable à introduire une demande en décharge ou en réduction* » ³⁴⁶.

Le versement spontané de l'imposition, ou plus généralement, tout versement causé par un lien de fait ou de droit distinct d'une mise en demeure personnelle du tiers, ne saurait ainsi conférer à ce dernier qualité pour agir dans le cadre du contentieux du recouvrement ³⁴⁷.

La situation de tiers étranger à l'imposition, empêche *a pari* l'administration fiscale de mettre en recouvrement à leur encontre l'imposition établie au nom d'un autre redevable. Le comptable ne peut ainsi se prévaloir d'un jugement civil auquel l'État n'est pas partie, pour engager des poursuites contre le tiers condamné à prendre en charge les impôts dus par le contribuable ³⁴⁸. Un tel jugement ne saurait, en effet, avoir pour conséquence de modifier la désignation légale de la personne redevable de l'imposition. Dans le même sens, l'administration non partie à l'instance, ne peut se fonder sur l'arrêt d'une Cour d'appel condamnant les vendeurs à s'acquitter du passif de la société né au jour de la cession, pour considérer les vendeurs débiteurs solidaires des impositions dues par la société ³⁴⁹. Il en est de même vis-à-vis d'un cédant de parts sociales ayant souscrit une garantie de passif fiscal, condamné par une Cour d'appel au paiement des dettes fiscales de la société au profit du syndic de liquidation. La personne cessionnaire en l'espèce « *n'est pas*

³⁴⁵.- CE 8 décembre 1986, n° 51.993 : *RJF* 2/87, n° 188.

³⁴⁶.- C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *op. cit.*, p. 228.

³⁴⁷.- CE 13 juillet 1963, *Dlle Wissman* : *Recueil Lebon*, p. 445.

³⁴⁸.- CAA Bordeaux, 17 novembre 1992, n° 90-142, *Clermont*, précité.

³⁴⁹.- CE 13 mars 1989, n° 71.571 : *Recueil Lebon*, p. 865.

*débitrice de l'imposition due par la société, ni du fait de la loi, ni du fait de l'arrêt de la Cour d'appel de Douai, ni du fait de la garantie de passif accordée à la société »*³⁵⁰.

Cependant, la mise en œuvre du recouvrement forcé, à l'encontre de ces tiers étrangers à l'imposition fiscale, suffit dans ce cas à leur permettre de contester l'imposition indûment mise à leur charge. L'administration fiscale, par l'émission d'actes de poursuites contre ces tiers, les a personnellement mis en demeure d'acquitter l'imposition. Ils étaient dès lors recevables à contester dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, l'obligation de payer à laquelle ils avaient été assujettis.

b. Les tiers tenus au versement des deniers appartenant au redevable

L'administration fiscale dispose en vertu du privilège du Trésor du pouvoir de faire appel, dans le cadre de sa mission de recouvrement, à des tiers étrangers à l'obligation fiscale individualisée. Le recours à ces tiers non redevables ne peut cependant s'exercer qu'à raison des obligations spécifiques auxquelles ils se trouvent assujettis.

L'article L. 265 du LPF institue de la sorte une telle obligation à l'encontre des dépositaires publics de fonds. Cet article prévoit en effet que « *les huissiers de justice, commissaires priseurs, notaires, séquestres et tous autres dépositaires publics de fonds ne peuvent les remettre aux héritiers, créanciers et autres personnes ayant droit de toucher les sommes séquestrées et déposées qu'après avoir vérifié et justifié que les impôts directs dus par les personnes dont ils détiennent les fonds ont été payés. Ces séquestres et dépositaires sont autorisés à payer directement les impositions qui se trouveraient dues avant de procéder à la délivrance des fonds qu'ils détiennent* ». Cette obligation, qui pèse également sur les liquidateurs de sociétés dissoutes, ne s'exerce cependant que vis-à-vis des impôts directs exigibles, garantis par le privilège du Trésor³⁵¹. À défaut de satisfaire à cette obligation, ces tiers pourront ainsi être appelés en paiement à titre personnel, de l'imposition restant due par le propriétaire des fonds³⁵².

Une obligation similaire existe en outre à l'encontre des tiers détenteurs ou débiteurs vis-à-vis du redevable. L'article L. 262 du LPF dispose à cet effet que « *les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor sont tenus, sur la demande qui leur en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur notifié par le comptable chargé du recouvrement, de verser, au lieu et place des redevables, les fonds qu'ils détiennent ou qu'ils doivent, à concurrence des impositions dues par ces redevables.* » Là encore, cette

³⁵⁰.- Concl. G. MULSANT sur TA Lille 18 décembre 1997, n° 93-2540, *Mme Waxin* : *Dr. fisc.* 1998, n° 25, comm. 581.

³⁵¹.- CAA Paris, Plén., 20 juin 1989, n° 89-133, *Mme Israël* : *RJF* 8-9/89, n° 1039 ; *Dr. fisc.* 1990, n° 8, comm. 389.

³⁵².- Cass. com. 23 novembre 1993, n° 92-10120 A, *Mme Maier* : *JCP* 1994, éd. E, pan. 201.

obligation s'impose également aux liquidateurs³⁵³, ainsi cette fois qu'aux gérants, administrateurs et directeurs de sociétés. Elle s'applique à l'ensemble des impositions dues par le redevable, dans la mesure où celles-ci sont exigibles³⁵⁴. Depuis la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991, portant réforme des procédures civiles d'exécution, l'avis à tiers détenteur emporte effet d'attribution immédiate des deniers détenus par le tiers mis en cause³⁵⁵. L'administration pourra donc contraindre le tiers à verser les sommes qui lui sont dues, par l'exercice de poursuites en recouvrement engagées directement à son encontre³⁵⁶.

Les dépositaires publics de fonds, ainsi que les détenteurs de sommes appartenant au redevable, constituent donc des tiers susceptibles d'être mis en demeure par l'administration d'acquitter l'imposition. Peuvent-ils de ce fait être recevables à contester leur obligation de payer dans le cadre d'un contentieux du recouvrement ?

La réponse à cette question passe nécessairement par l'analyse de la nature de l'obligation ainsi mise à leur charge.

L'obligation de payer qui incombe à ces tiers, résulte du lien qui unit ces derniers au redevable de l'imposition. Les dépositaires publics de fonds ne pourront être appelés en paiement en vertu de l'article L. 265 du LPF que parce qu'ils détiennent les sommes déposées par le redevable. De même, les tiers détenteurs ne sauraient être tenus de verser les sommes dues au Trésor s'ils n'étaient pas débiteurs ou détenteurs des deniers appartenant ou devant revenir au redevable de l'imposition. Ces tiers n'ont donc aucun lien direct avec l'imposition. Celle-ci n'a pas été établie à leur encontre, et ils n'en sont pas non plus les redevables solidaires. Si la mise en œuvre des obligations qui leur incombent a pour effet de les constituer débiteurs à l'encontre de l'administration fiscale, ce n'est qu'à raison de la créance de droit privé qu'ils détiennent sur le redevable de l'imposition. La Cour de cassation a ainsi considéré que l'avis à tiers détenteur a pour effet de transporter la créance du contribuable contre le tiers dans le patrimoine du Trésor, et non de

³⁵³.- Cass. com. 25 juin 1996, n° 1209 D : *RJF* 1/97, n° 88 ; Cass. com. 5 mai 1998, n° 1002 P, *SCP Filiol – Goic ès qual.* : *RJF* 7/98, n° 860 ; Cass. com. 17 novembre 1998, n° 1804 D, *Jeanne ès qual.* : *RJF* 2/99, n° 248.

³⁵⁴.- Cass. com. 15 novembre 1994, n° 2067 P, *Rey* : *RJF* 2/95, n° 266 ; CE 21 décembre 1994, n° 126.113, *ministre c/ Société Patol équipements* : *RJF* 2/95, n° 265 ; CE 28 novembre 1997, n° 154.912, *ministre c/ Valle Cadorniga* : *RJF* 1/98, n° 122.

³⁵⁵.- L'effet d'attribution immédiate de l'avis à tiers détenteur est explicitement prévu par l'article L. 263 al. 2 du LPF, par référence à l'article 43 de la loi du 9 juillet 1991. Cet article, relatif à la saisie attribution, dispose que « l'acte de saisie emporte, à concurrence des sommes pour lesquelles elle est pratiquée, attribution immédiate au profit du saisissant de la créance saisie disponible entre les mains du tiers ainsi que de tous ses accessoires ».

³⁵⁶.- L'administration ne peut cependant contraindre le tiers à verser les sommes détenues avant l'expiration du délai de contestation de deux mois dont il dispose à compter de la réception de l'avis (CA Grenoble 30 novembre 1994, n° 2433-93, *Trésorier principal de Saint Martin d'Hères c/ Tixier* : *RJF* 4/95, n° 544). Il devra en outre obtenir du juge de l'exécution la délivrance d'un titre exécutoire à l'encontre du tiers détenteur s'il entend engager des poursuites à son encontre (Cass. com. 3 décembre 2002, n° 2053 FS-P, *Trésorier principal de NancyII c/ Guérin-Petremont* : *RJF* 4/03, n° 508).

conférer à celui-ci une créance d'impôt sur ce tiers³⁵⁷. La Haute juridiction a également considéré que l'article L. 265 n'a pas pour effet de rendre le liquidateur ayant failli à son obligation de payer, débiteur à titre personnel des impôts dus par la société³⁵⁸. Il s'ensuit que le comptable poursuivant ne pourra se prévaloir que des garanties attachées à la créance que détient le redevable sur le tiers. Il ne disposera pas du privilège du Trésor sur les biens meubles du dépositaire et il lui appartiendra « lorsque le tiers saisi, mis en demeure par l'avis, refuse de payer la dette fiscale ou ne répond pas, de saisir le juge de l'exécution aux fins de délivrance d'un titre exécutoire contre le tiers saisi »³⁵⁹.

L'obligation qui pèse sur ces tiers ne peut donc en aucun cas être assimilée à une obligation de nature fiscale. Dès lors, ces tiers dépourvus de la qualité de redevables solidaires, ne devraient pas pouvoir, *a priori*, être admis à contester une telle obligation dans le cadre d'un contentieux du recouvrement fiscal. Pourtant, ainsi que le faisait remarquer le commissaire du gouvernement Philippe Martin, « le Trésor ne devient créancier direct du tiers détenteur qu'à raison de la créance fiscale »³⁶⁰. Les tiers ainsi mis en demeure de verser les deniers du redevable à raison de l'imposition restant à acquitter, pourront donc contester leur obligation de payer selon les règles applicables en matière de contentieux du recouvrement.

Cependant, seule une contestation relative à l'obligation fiscale du redevable de l'imposition sera susceptible d'être présentée devant le juge de l'impôt³⁶¹. La contestation de la qualité de tiers détenteur au motif qu'il n'est pas débiteur du redevable légal de l'impôt, relèvera en tout état de cause de la compétence du juge de l'exécution. Cette contestation est en effet fondée sur la remise en cause de l'obligation civile du tiers à l'encontre du redevable, obligation en vertu de laquelle le Trésor a pu mettre en œuvre une mesure de recouvrement à son encontre. Il s'agit donc bien pour le juge de statuer sur le bien-fondé de la mesure mise en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de l'imposition, et non sur l'existence,

³⁵⁷.- Cass. com. 16 juin 1998, n° 95-16 864, *MM. Brunet – Beaumel et Bodiguel* : *Dr. fisc.* 1998, n° 50, comm. 1136. L'avis à tiers détenteur ayant pour effet de subroger le Trésor dans les droits que détenait le contribuable en tant que créancier du tiers saisi, il ne peut modifier la nature de la créance en cause. Ainsi, « dans la mesure où la créance du contribuable avait un caractère chirographaire, elle conserve ce caractère à l'égard du Trésor qui, lorsque le tiers est mis en redressement judiciaire, ne peut inscrire sa créance à titre privilégié ».

³⁵⁸.- Cass. com. 23 novembre 1993, n° 183 P, *Maier* : *RJF* 2/94, n° 206.

³⁵⁹.- Avis Cass. 7 mars 1997, n° 96-15 – 97-20006 P, Receveur principal des impôts de Saint-Jean-de-Maurienne c/ Voillemier : *RJF* 6/97, n° 626.

³⁶⁰.- Concl. sur CE 19 octobre 1992, n° 79.718, *SCI « Mer et Silence »* : *Dr. fisc.* 1993, n° 14, comm. 758.

³⁶¹.- Voir à titre d'illustration CE 21 décembre 1994, n° 126.113, précité, et CE 28 novembre 1997, n° 154.912, *ministre c/ Valle Cadorniga*, précité. Il s'agissait dans ces deux espèces, d'un avis à tiers détenteur émis par le comptable dans l'intention de faire opposition au paiement du prix de cession d'un fonds de commerce. Le Conseil d'État a considéré que, le comptable n'ayant pas fait mention de son intention, la société destinataire de l'avis était fondée à se croire dans l'obligation d'acquitter comme dette fiscale la somme dont le paiement lui était réclamé « en lieu et place » du redevable légal de l'impôt, et à en déduire que pour la contester, elle devait suivre la procédure prévue à cet effet par l'article L. 281-2° du LPF.

la quotité, ou l'exigibilité de la créance fiscale du Trésor sur le redevable légal de la dette ³⁶².

Les tiers non assujettis à l'obligation fiscale peuvent donc être recevables à agir en matière de contentieux du recouvrement, dans la mesure où ils ont été personnellement mis en cause dans le cadre du recouvrement de l'imposition du redevable. Leur qualité à agir ne résulte cependant, contrairement aux redevables solidaires, que de l'usage fait par l'administration de ses propres compétences dans le but d'assurer le recouvrement de l'imposition.

B. LES TIERS TITULAIRES DE LA QUALITÉ DE REDEVABLE SOLIDAIRE

Les contestations relatives au recouvrement peuvent être formulées, aux termes de l'article R*281-1 du LPF, par le redevable lui-même ou la personne solidaire.

L'acception classique du terme de solidarité fait référence à une forme d'entraide et d'assistance au sein d'un groupe ou d'une collectivité, directement lié au principe d'égalité devant unir chacun de ses membres ³⁶³. Elle s'analyse cependant quelque peu différemment en matière fiscale. Cette solidarité semble en effet ne profiter qu'aux intérêts de la puissance publique, en s'exerçant à l'encontre des membres de la collectivité.

Cette situation trouve cependant sa justification dans le but poursuivi par l'administration fiscale lorsqu'elle met en œuvre la responsabilité solidaire des tiers au paiement de la dette. Comme le rappelle le professeur Ancel, « *Pothier estimait déjà qu'il est de l'intérêt de tous et de chacun que le fisc soit le plus riche possible pour soutenir les charges de l'État* » ³⁶⁴. Entendue de la sorte, la solidarité en matière fiscale constitue un instrument indispensable au recouvrement de l'impôt, propre à assurer le respect du principe d'égalité au travers de la lutte contre l'évasion fiscale. La mobilité croissante des acteurs, mais également des activités économiques, ainsi que l'essor des échanges intracommunautaires, ont conduit à développer peu à peu les formes de cette solidarité.

La loi fiscale prévoit ainsi de nombreux cas où une personne sera rendue redevable solidaire, soit du fait de ses liens avec le redevable principal, soit de par sa qualité de partie à un acte ou à une situation (a). Nous verrons en outre que la

³⁶².- Cette solution découle de l'arrêt du Conseil d'État précité du 19 octobre 1992, n° 49.905, *SCI « Mer et Silence »*, au travers duquel la Haute juridiction est revenue sur sa jurisprudence antérieure. Elle retenait en effet la compétence du juge administratif, considérant qu'il s'agissait de statuer sur l'exigibilité des sommes réclamées au tiers détenteur, et décidait de surseoir à statuer lorsque se posait la question de savoir si le tiers était ou non détenteur des deniers du contribuable (CE 29 juillet 1983, n° 34.981 : *Dr. fisc.* 1984, n° 17, comm. 905, concl. J.-F. VERNY et CE 18 novembre 1985, n° 28.514 : *Dr. fisc.* 1986, n° 18, comm. 883, concl. O. FOUQUET). Nous aurons l'occasion, en évoquant le régime juridique du contentieux du recouvrement, de revenir plus avant sur le problème de répartition des compétences juridictionnelles que pose cette jurisprudence.

³⁶³.- G. PERRIN définit ainsi la solidarité comme « la forme la plus ancienne grâce à laquelle les membres d'un groupe constitué bénéficient d'une certaine protection contre les risques communs et à l'égard des besoins essentiels de la vie » (Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, V° Solidarité, op. cit., p. 1434).

³⁶⁴.- P. ANCEL, Privilèges du Trésor, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 580, 2/94, n° 1.

solidarité peut également être prononcée par le juge pénal, ou encore résulter d'accords conventionnels entre le redevable et le tiers solidaire (b).

a. Les tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire par détermination de la loi fiscale

Les tiers susceptibles de se voir attribuer la qualité de redevable par application des dispositions du Code général des impôts ou du Livre des procédures fiscales peuvent l'être soit à raison de leurs liens avec la personne ou les biens du redevable principal (2), soit parce qu'ils sont partie à un acte ou à une situation avec ce dernier (2).

1. Les tiers solidaires à raison de leurs liens avec la personne ou les biens du redevable principal

Le recours aux tiers à raison des liens qu'ils entretiennent avec le redevable principal, est expressément prévu par le Code général des impôts au sein d'une section consacrée aux « *obligations des tiers* ». Cette solidarité fiscale s'applique en matière d'impôts directs, et constitue une des formes les plus anciennes de garantie du Trésor propre à assurer le recouvrement de la dette.

En ce qui concerne les tiers solidaires à raison de leurs liens personnels avec le redevable principal, un décret-loi du 23 frimaire an VII prévoyait déjà de la sorte la responsabilité solidaire des représentants et ayants cause du contribuable. Aujourd'hui repris à l'article 1682 du CGI, ce texte rappelle que « *le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause* »³⁶⁵. Le Trésor bénéficie au terme de ces dispositions d'une garantie de recouvrement d'une portée extrêmement large. Elle s'applique en effet à l'ensemble des impôts recouverts par voie de rôle, et à l'encontre de toute personne ayant la qualité de représentant ou d'ayant cause du défunt. Les représentants du contribuable s'entendent ainsi des administrateurs des biens du mineur³⁶⁶, mais également des tuteurs du mineur ou du majeur en tutelle³⁶⁷, tandis que les ayants cause concernent les héritiers et légataires du contribuable décédé³⁶⁸. Ces derniers pourront pendant

³⁶⁵. - L'article 877 du Code civil dispose d'ailleurs également que « les titres exécutoires contre le défunt sont pareillement exécutoires contre l'héritier personnellement ».

³⁶⁶. - Article 382 du Code civil.

³⁶⁷. - Articles 450 et 492 et s. du Code civil.

³⁶⁸. - Les héritiers et légataires peuvent être poursuivis personnellement en tant que continuateurs de la personne décédée. Cette solution s'applique donc également en cas de fusion de société par apport de la totalité de l'actif et du passif, la société absorbante étant considérée comme ayant cause de l'absorbée. Le Trésor disposera en outre, en vertu de l'article L. 262 du LPF, d'une action réelle à l'encontre des ayants cause, pris en tant que tiers détenteurs des biens du défunt. Voir en dernier lieu CE 25 juin 2003, n° 240.817, *Mlle Correia* : *Dr. fisc.* 2003, n° 49, comm. 885, concl. S. AUSTRY et *RJF* 10/03, n° 1171.

s'exonérer de leur responsabilité solidaire en renonçant au bénéfice de la succession ³⁶⁹.

L'article 1685 du CGI rend également les époux responsables solidaires du paiement de l'impôt sur le revenu³⁷⁰ ainsi que, lorsqu'ils vivent sous le même toit, de la taxe d'habitation ³⁷¹. Ce régime, issu de la loi n° 82-1126 du 29 décembre 1982, est venu rétablir au sein du couple marié une nécessaire égalité devant l'impôt. Seul l'époux était auparavant débiteur de l'impôt, qui était établi au nom du « chef de famille ». La femme mariée ne pouvait être appelée en paiement qu'en tant que tiers solidaire et avait seule la faculté de former une demande en décharge de son obligation de payer. La nouvelle rédaction de l'article 1685 est venue corriger cette situation en instituant une solidarité conjointe à l'encontre de chacun des époux.

Cette évolution n'a pas été dépourvue d'incidence sur le plan contentieux. La femme mariée a ainsi recouvré sa « *pleine capacité fiscale* » ³⁷². Les époux peuvent donc tous deux bénéficier de la faculté de former une demande gracieuse en décharge de solidarité ³⁷³ et sont tous deux recevables à contester l'obligation de payer qui a été mise à leur charge conjointe dans le cadre d'un contentieux du recouvrement.

La qualité de redevable solidaire est également attribuée par la loi à certains tiers à raison de leurs liens avec les biens du contribuable. Le Code général des impôts prévoit ainsi de nombreux cas de solidarité entre le propriétaire et son locataire. L'article 1683 du CGI institue de la sorte les fermiers et locataires responsables solidaires du paiement de la taxe foncière due par le propriétaire, tandis que l'article 1684-3 rend les propriétaires de fonds de commerce solidaires du paiement des impôts établis à l'encontre de l'exploitant. Les propriétaires et principaux locataires seront également responsables solidaires, en vertu des articles 1686 et 1687 du CGI, de la taxe d'habitation et de la taxe professionnelle due par leurs locataires, lorsqu'ils ont omis d'informer le comptable du déménagement de ces derniers. L'article 1688 du même Code prévoit enfin que « *en garantie du paiement des impôts dont elle peut être redevable, toute personne locataire d'un*

³⁶⁹.- CE 3 mars 1905 : *Lebon*, p. 225. Le Trésor pourra cependant engager des poursuites à l'encontre de l'ayant cause, qui supportera les frais inhérents à ces actes s'ils ont été décernés valablement après expiration du délai d'option dont bénéficie le tiers pour renoncer à la succession : CAA Bordeaux 27 juin 1995, n° 94-1269, *Arquey* (*RJF* 10/95, n° 1188).

³⁷⁰.- CE 17 décembre 2003, n° 232.455, *min. c/ Renard-Gosset* : *RJF* 03/04, n° 310, concl. L. VALLEE au *BDCF* 03/04, n° 43.

³⁷¹.- Chacun des époux est également redevable des acomptes d'impôt sur le revenu prévus à l'article 1664 du CGI. Il a par contre été jugé que le fait que la pénalité pour distribution occulte de l'article 1763 du CGI soit recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu, n'a pas pour effet de rendre le conjoint du débiteur redevable solidaire de cette imposition : Cass. com. 26 janv. 1999, n° 300 P, *Royaux* (*RJF* 4/99, n° 490 ; étude B. POUILLAIN, « Peut-on déduire du mode de recouvrement d'un impôt qu'il est dû solidairement par une personne non désignée par le texte qui l'institue ? », p. 252).

³⁷².- *Jurisqueur Procédures fiscales*, Responsabilité solidaire des tiers, Fasc. 588, 8/97, n° 61.

³⁷³.- Un conjoint n'aura *a contrario* aucun intérêt à agir par la voie du recours pour excès de pouvoir, à l'encontre de la décision de décharge de solidarité de son ex-épouse, dans la mesure où il est censé être demeuré redevable des impositions en cause : CAA Paris 25 avril 1995, n° 93-1121, *M. Génin* (*Dr. fisc.* 1995, n° 8, comm. 240, concl. D. BRIN).

bureau meublé est tenue de verser au Trésor, à la fin de chaque mois sous la responsabilité du loueur du bureau et par son entremise, une somme égale à 25% du prix de location ».

Une telle responsabilité est également prévue en cas de cession d'une entreprise appartenant au contribuable. L'article 1684-1 du CGI rend ainsi le cessionnaire d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou minière, responsable solidaire en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de taxe d'apprentissage, tandis que l'article 1684-2 institue un régime similaire de responsabilité solidaire à l'encontre du successeur en cas de cession de charges et offices, entreprises et droit d'exercer une profession non commerciale.

Le Trésor dispose ainsi de nombreuses garanties de recouvrement attachées, selon la nature de l'imposition, à la personne ou aux biens du contribuable. La qualité de redevable solidaire ainsi conférée par ces dispositions, permet à l'administration de mettre l'obligation de payer à la charge du redevable solidaire, et de pouvoir répondre, face aux défaillances du contribuable, à l'impératif de perception de l'impôt. Dans le même sens, la loi prévoit également un lien de solidarité destiné à unir les tiers parties à un acte ou complices d'une situation avec le redevable principal.

2. Les tiers solidaires en tant que partie à un acte ou à une situation avec le redevable principal

En matière de droit d'enregistrement, toutes les parties à l'acte sont tenues solidairement au paiement des droits auquel celui-ci est soumis. L'administration peut à ce titre faire supporter le poids de la dette fiscale à l'un quelconque des redevables solidaires. Le champ d'application de ces dispositions est relativement étendu. Peuvent de la sorte être déclarés redevables solidaires, les co-héritiers pour les droits dus au titre des déclarations de mutation par décès³⁷⁴, les parties devant acquitter les droits simples et pénalités sur les sentences arbitrales et les décisions judiciaires³⁷⁵, ainsi que les notaires, huissiers, greffiers et autorités administratives pour le paiement des droits dus sur les actes qu'ils ont négligé de soumettre à l'enregistrement ou à la formalité fusionnée³⁷⁶. Cette solidarité concerne également les actes sous seing privé ou passés à l'étranger que les parties ont à faire enregistrer, les ordonnances sur requêtes ou mémoires et les certificats délivrés immédiatement par le juge, et les actes et décisions des arbitres que les parties n'ont pas à faire enregistrer³⁷⁷. Il est enfin prévu une solidarité en matière de droits, pénalités et amendes dus notamment par les parties en cas de dissimulation de prix³⁷⁸, ou par les notaires ayant contrevenu aux dispositions relatives aux immeubles et fonds de

³⁷⁴.- Articles 1709 et 1710 du CGI.

³⁷⁵.- Article 1707 du CGI.

³⁷⁶.- Article 1840 C du CGI.

³⁷⁷.- Article 1705-5° du CGI.

³⁷⁸.- Article 1827 du CGI.

commerce situés en France et dépendant d'une succession dévolue à des personnes domiciliées à l'étranger ³⁷⁹.

En matière de droit de timbre, l'article 892 du CGI prévoit un régime général de solidarité similaire. Celui-ci s'applique en effet à tous les signataires pour les actes synallagmatiques, aux prêteurs et emprunteurs pour les obligations et aux officiers ministériels qui ont reçu ou rédigé des actes ou livres non timbrés ³⁸⁰. Un régime de solidarité spécifique s'applique en outre en matière de taxe sur les conventions d'assurance ³⁸¹ et de taxe différentielle sur les véhicules à moteurs ³⁸².

En dehors des cas de mise en jeu de la responsabilité solidaire des parties à un acte, la qualité de redevable solidaire peut également être attribuée du fait de la participation à une opération imposable ou à des agissements frauduleux.

Ainsi, les personnes qui réalisent des opérations imposables au regard de la TVA seront considérées comme redevables solidaires de la taxe, notamment en matière d'acquisitions et de livraisons intracommunautaires ³⁸³ ou d'infraction aux règles de facturation ³⁸⁴. Plus spécifiquement destiné à lutter contre l'évasion fiscale internationale, l'article 155 A du CGI dispose en outre que la personne domiciliée hors de France, qui perçoit la rémunération de services rendus par une ou plusieurs personnes établies en France, est solidairement responsable des impositions dues par ces dernières au titre de ces prestations.

Les liens qui unissent les dirigeants et gérants majoritaires aux sociétés, personnes morales ou groupements qu'ils dirigent, justifient dans un autre domaine qu'ils puissent être déclarés redevables solidaires des impositions et pénalités dues par leur société. Cette responsabilité solidaire s'applique en vertu des articles L. 266 et L. 267 du LPF lorsque le dirigeant a été reconnu responsable de manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales de la

³⁷⁹.- Article 1833 du CGI.

³⁸⁰.- Les articles 1840 H et s. du CGI rendent également les parties redevables solidaires des sanctions fiscales applicables en matière de droit de timbre.

³⁸¹.- Article 1708 du CGI.

³⁸².- Article 1599 E du CGI.

³⁸³.- L'article 283 du CGI concernant les redevables de la taxe, précise en ses paragraphes 2, 2 bis et 2 ter, les différents cas dans lesquels le vendeur ou le prestataire peut être constitué redevable solidaire du paiement de la TVA.

³⁸⁴.- L'article 1786 du CGI rend l'acheteur qui n'a pas représenté de facture régulière, redevable solidaire de la taxe et des pénalités avec le vendeur. Ces dispositions s'appliquent également en cas d'inexécution de la formalité de l'enregistrement prévue à l'article 290-2 du CGI, des mutations immobilières soumises à TVA.

société, ayant rendu impossible le recouvrement de l'imposition³⁸⁵. La solidarité fiscale peut également être prononcée pour infraction aux dispositions du code du travail, par application de l'article 1724 *quater* du CGI. Toute personne ayant été condamnée pour avoir recouru aux services de celui qui exerce un travail dissimulé³⁸⁶ est ainsi tenue solidairement des impôts et taxes dus par celui-ci au Trésor³⁸⁷.

De portée plus générale, l'article 1691 du CGI prévoit enfin la responsabilité solidaire, en matière d'impôts directs, des complices du délit de fraude fiscale et des complices ou coauteurs du délit de défaut de versement à la source au titre de l'impôt sur le revenu³⁸⁸.

b. Les tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire par détermination pénale ou conventionnelle

Outre les cas où l'assujettissement à la qualité de redevable solidaire découle de la mise en œuvre des dispositions de la loi fiscale, certains tiers sont également susceptibles de se voir attribuer une telle qualité en raison de l'application d'un jugement pénal (1) ou encore d'un accord de nature conventionnelle (2).

³⁸⁵. - Voir notamment l'étude de J.-P. LE GALL et G. BLANLUET, « La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise », *Revue des sociétés* 1992, n° 4, p. 669 et s. Les dirigeants sont également solidairement responsables du paiement de la pénalité pour distribution occulte applicable en vertu de l'article 1763 A du CGI. Voir sur ce sujet la note de Patrick SERLOOTEN, « Pénalité fiscale, solidarité, droits de la défense », sous CAA Paris 14 février 1995, n° 94-173, *Cheraki* : *Bull. Joly* 1995, n° 1, p. 565 et s. ; ainsi que les conclusions de M. le commissaire du gouvernement ARRIGHI de CASANOVA, « La pénalité de distribution de l'article 1763 A doit-elle être motivée à l'égard du dirigeant ? », sur CE 6 mai 1996, n° 134.415, *M. Colomer* : *Dr. fisc.* 1996, n° 38, comm. 1130 et « Solidarité du dirigeant au paiement de la pénalité pour distribution occulte », sur CE 28 juin 1996, n° 148.481, *M. Tetevuide* : *BDCF* 1996, n° 4, p. 41 et s. Notons en outre la responsabilité solidaire des associés de sociétés civiles, qui découle de l'article 1857 du Code civil pour le paiement des impôts directs recouverts par les comptables du Trésor. Sur l'ensemble de la question concernant la responsabilité fiscale du dirigeant, se référer à l'ouvrage du professeur Emmanuel KORNPROBST, *Procédures fiscales et patrimoine du dirigeant d'entreprise*, Litec, 2000, p. 201 et s.

³⁸⁶. - La notion de travail dissimulé s'est substituée à celle de travail clandestin depuis la loi n° 97-210 du 11 mars 1997, qui a en outre sensiblement augmenté le champ d'application de la responsabilité solidaire encourue en cas d'infraction aux dispositions des articles L. 324-9 à L. 324-13 du Code du travail. Cf. sur ce point : *FR* 18/97, p. 15.

³⁸⁷. - L'article 1724 *quater* du CGI prévoit également que « toute personne qui ne s'est pas assurée, lors de la conclusion d'un contrat dont l'objet porte sur une obligation d'un montant au moins égal à 20 000 F en vue de l'exécution d'un travail, de la fourniture d'une prestation de services ou de l'accomplissement d'un acte de commerce, que son cocontractant s'acquitte de ses obligations au regard de l'article L. 324-10 du Code du travail, ou de l'une d'entre elles seulement, dans le cas d'un contrat conclu par un particulier pour son usage personnel, celui de son conjoint ou de ses ascendants ou descendants, sera tenue solidairement avec le travailleur clandestin au paiement des impôts et taxes dus par celui-ci au Trésor ».

³⁸⁸. - Voir également les formes de solidarité instituées en matière de sanctions fiscales par les articles 1736, 1767, 1786, 1786 bis, 1840 E et F, et 1929-3 du CGI.

1. Les tiers solidaires en vertu de l'application d'un jugement pénal

L'article 1745 du CGI prévoit expressément que « tous ceux qui ont fait l'objet d'une condamnation définitive, prononcée en application des articles 1741, 1742 ou 1743 peuvent être solidairement tenus, avec le redevable légal de l'impôt fraudé, au paiement de cet impôt ainsi qu'à celui des pénalités fiscales y afférentes ». Cette solidarité ne peut être prononcée que par le juge répressif, seul compétent pour décider si la personne condamnée comme complice d'un délit de fraude fiscale doit être tenue, avec le redevable principal, au paiement de l'impôt fraudé et des pénalités fiscales y afférentes³⁸⁹. Elle se distingue en cela de la solidarité à laquelle sont assujettis, en matière d'impôts directs, les complices du délit de fraude fiscale, ainsi que le coauteurs et complices du délit de défaut de versement de retenue à la source, en vertu de l'article 1691 du CGI. Dans ce cas, la solidarité au paiement des droits et pénalités constitue une conséquence de droit de la condamnation pénale, et n'a pas à être expressément prononcée par le juge répressif.

Le prononcé de la solidarité prévue à l'article 1745 du CGI « a le caractère de sanction civile qui trouve sa source dans une condamnation pénale »³⁹⁰. Ainsi, « le titre exécutoire qui va permettre au Trésor de rechercher en paiement le débiteur solidaire est constitué par la décision de justice — jugement de première instance ou arrêt de la Cour d'appel — qui a décidé de la solidarité »³⁹¹. L'administration fiscale doit donc se porter partie civile sur le fondement de l'article L. 232 du LPF pour être recevable à demander au juge pénal le prononcé de la solidarité³⁹². En tant que sanction complémentaire, elle doit être prononcée en même temps que la décision pénale de condamnation. Elle ne peut en aucun cas précéder la décision de condamnation ou encore s'appliquer à une personne dont la complicité au délit de fraude fiscale n'a pas été établie³⁹³, notamment lorsque le juge a constaté l'absence de droits fraudés³⁹⁴.

Le prononcé de la solidarité ne relevant que de l'appréciation souveraine du juge pénal, sa décision n'a pas à être motivée. La simple démonstration de la culpabilité du prévenu en tant que complice du délit de fraude fiscale suffit à justifier la décision de condamnation du juge répressif, qui pourra alors adjoindre à

³⁸⁹.- CE Sect. 1^{er} février 1974, n° 88.506 : Dupont 4/74, p. 150 et *BODGI* 12-C-31-74 ; 25 avril 1979, n° 7.253 et 7.254 : *RJF* 6/79, n° 398 et *Dr. fisc.* 1980, n° 12, comm. 671, concl. FABRE; 29 septembre 1982, n° 29.839 : *RJF* 11/82, p. 527 ; 8 mars 2004, n° 231.199, *Bergner* : *RJF* 6/04, n° 634, concl. F. SENERS au *BDCF* 6/04, n° 80.

³⁹⁰.- J. BRURON, *Droit pénal fiscal*, LGDJ, Coll. Systèmes, 1993, p. 60.

³⁹¹.- *Ibid.*

³⁹².- L'administration est recevable à demander le prononcé de la solidarité, y compris sur son seul appel devant la juridiction du second degré : Cass. crim. 21 mars 1996, n° 94-85 492 (*Bull. crim.*, n° 399 ; note de P. SERLOOTEN, « Condamnation solidaire du dirigeant pour fraude fiscale », *Bull. Joly* 1996, n° 8-9, p. 724 et s.).

³⁹³.- Cass. crim. 29 février 1996, n° 93-84 616 : *Dr. fisc.* 1996, n° 27, comm. 881 et *Bull. crim.* n° 100.

³⁹⁴.- Cass. crim. 7 novembre 1996, n° 96-80 411 : *Dr. fisc.* 1997, n° 17, comm. 482.

titre de sanction complémentaire la solidarité au paiement des droits et pénalités dus par le redevable principal ³⁹⁵.

Le principe d'indépendance des procédures fiscales et pénales vient en outre renforcer le pouvoir souverain d'appréciation dévolu aux juges des tribunaux répressifs ³⁹⁶. La mise en liquidation judiciaire du prévenu ne s'oppose pas ainsi au prononcé de la solidarité à son encontre ³⁹⁷. De même, le fait qu'un dirigeant n'ait pas été rendu responsable solidaire du paiement des impositions dues par sa société sur le fondement des articles L. 266 et 267 du LPF, ne peut influencer sur la décision du juge pénal. Le prévenu ne saurait de la sorte être fondé à soulever l'exception de chose jugée, au motif que la décision définitive du tribunal de grande instance n'a pas établi la preuve de sa gestion de fait. Comme le relève le professeur di Malta, « *la Cour justifie sa décision par le fait que d'une part l'action introduite par le comptable du Trésor devant le président du Tribunal de grande instance, sur la base des articles L. 266 et L. 267 du LPF, contre les dirigeants de droit ou de fait d'une société et d'autre part l'action intentée devant la juridiction pénale par le directeur des services fiscaux, sur la base de l'article 1745 CGI, n'ont ni le même demandeur, ni la même cause, ni le même objet* » ³⁹⁸.

Cette forme de solidarité, bien que résultant d'une infraction définie par le Code général des impôts, ne peut être prononcée qu'à l'issue d'une procédure propre au contentieux répressif. La solidarité des tiers au paiement de l'imposition du redevable principal, peut ainsi résulter de l'application d'un jugement pénal. Elle peut également, nous allons le voir à présent, découler d'un accord de nature purement conventionnelle.

2. Les tiers solidaires en vertu d'un accord de nature conventionnelle

Si le lien de solidarité s'impose dans la plupart des cas entre le redevable principal et son coobligé par l'application de dispositions de nature fiscale ou pénale, celui-ci peut également résulter d'un engagement unilatéral et délibéré de la part du tiers. Il en est ainsi en matière de cautionnement, dans la mesure où cet acte se définit comme « *le contrat par lequel une personne appelée caution s'engage*

³⁹⁵.- Cass. crim. 19 janvier 1987, n° 86-90195 : *Dr. fisc.* 1987, n° 16, comm. 818 ; 2 mars 1987, n° 85-93947 : *Dr. fisc.* 1987, n° 50, comm. 2260.

³⁹⁶.- Sur le principe d'indépendance des procédures fiscales et répressives, voir G. TIXIER et P. DEROUIN, *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989 ; P. DEROUIN, « Les contentieux de la répression », in « Le contentieux fiscal », *RFFP* n° 17, p. 103 et s. et D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 37 et s.

³⁹⁷.- Cass. crim. 3 octobre 1996, n° 95-84 203, *DGI c/ Koca* : *Dr. fisc.* 1997, n° 5, comm. 109 ; *RJF* 7/97, n° 750 ; *Bull. crim.* n° 399.

³⁹⁸.- P. di MALTA, *Droit fiscal pénal*, PUF, Fiscalité, 1992, p. 201. En ce qui concerne la responsabilité pénale des dirigeants, voir également la note de J.-P. MARCHI, « La responsabilité pénale en matière de fraude fiscale », sous CA Paris, 31 octobre, 14 novembre et 7 décembre 1988, *Gaz. Pal.* 22 janvier 1989, n° 22 à 24, p. 18-26.

*envers un créancier à exécuter l'obligation de son débiteur au cas où celui-ci n'y satisferait pas lui-même »*³⁹⁹.

Le cautionnement, en matière fiscale, constitue un moyen pour les comptables des impôts de se prémunir contre les risques de fraude ou d'insolvabilité du redevable principal. Que son appauvrissement soit involontaire ou encore organisé, le cautionnement permet à l'administration de disposer d'une sûreté personnelle⁴⁰⁰ de nature à assurer le recouvrement de la dette sans rentrer en concours avec l'ensemble des créanciers du débiteur, sans frais ni formalisme excessif. Le cautionnement est ainsi exigé par l'administration fiscale en contrepartie de l'obtention d'un paiement légalement différé, soit par obligations cautionnées⁴⁰¹, soit par paiement fractionné⁴⁰². Il fait également partie des garanties exigibles en matière de sursis de paiement⁴⁰³ ou de remboursement de crédit de TVA⁴⁰⁴. Plus généralement, l'administration considère que « *le cautionnement doit être utilisé lorsque l'action en recouvrement risque d'être mise en échec du fait d'un endettement du contribuable sans commune mesure avec l'importance de son actif, qui constitue le gage du Trésor* »⁴⁰⁵.

L'acte de cautionnement ne crée cependant pas par lui-même un lien de solidarité entre le redevable et le tiers.

La solidarité ne s'impose de plein droit que dans la mesure où il s'agit d'un cautionnement de nature commerciale. La commercialité peut découler de la qualité de la personne signataire. Il en est ainsi lorsque le cautionnement est accordé par un établissement bancaire, les opérations de banque constituant des opérations

³⁹⁹.- Instruction du 7 mai 1999 de la DGI relative au recouvrement : BOI 12-C-2-99 ; *Dr. fisc.* 1999, n° 24, comm. 12 225.

⁴⁰⁰.- La caution peut cependant décider de limiter la garantie de la dette à un ou plusieurs biens lui appartenant. Il s'agira alors d'un cautionnement réel.

⁴⁰¹.- Le paiement par obligations cautionnées est admis sur autorisation du comptable public, principalement en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes et en matière douanière, moyennant un taux d'intérêt de 12,5 %. MM. Grosclaude et Marchessou relèvent sur ce point que « *ce moyen de paiement qui n'est plus très attractif en raison de son coût a été institué pour tenir compte des situations où le redevable, débiteur légal, fait l'avance de l'impôt que le consommateur doit finalement supporter mais que celui-ci ne lui rembourse que passé un certain délai pour lui avoir consenti par exemple un crédit de trente ou quatre-vingt dix jours* » : in *Procédures fiscales, op. cit.*, p. 73.

⁴⁰².- Le paiement fractionné ou différé s'applique en vertu de l'article 1717 du CGI, en matière de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière. L'article 400 Ann. III du même code exige à cet effet que le recouvrement soit garanti notamment par « *un engagement solidaire souscrit par une ou plusieurs personnes physiques ou morales agréées comme caution par le comptable des impôts* ».

⁴⁰³.- Article R. 277-1 du LPF.

⁴⁰⁴.- Depuis la loi n° 97-1269 du 30 décembre 1997, les assujettis à la TVA, ainsi que les personnes morales non assujetties ne bénéficiant pas d'un régime dérogatoire sont également tenus, en cas d'acquisition intracommunautaire de véhicule, de présenter une caution solvable et solidaire nécessaire à l'obtention d'un certificat fiscal, préalablement au dépôt de la déclaration effective de la TVA afférente à l'acquisition (article 82 codifié à l'article 298 sexies V bis du CGI).

⁴⁰⁵.- Instruction du 7 mai 1999 précitée.

commerciales par nature ⁴⁰⁶, ou encore lorsqu'il est souscrit par un commerçant ou une personne morale commerçante à raison de sa forme ⁴⁰⁷. La jurisprudence considère en outre que le caractère commercial du cautionnement est avéré lorsqu'une personne, même non commerçante, y trouve un intérêt personnel d'ordre patrimonial ⁴⁰⁸. Les gérants et administrateurs, dirigeants ou principaux associés qui se portent caution des engagements de leur société seront ainsi réputés avoir accompli un acte de nature commerciale, destiné à éviter toutes poursuites à l'encontre de cette dernière ⁴⁰⁹.

S'il s'agit en revanche d'un cautionnement de nature civile, la solidarité doit être expressément stipulée dans la mesure où conformément à l'article 1202 du Code civil, celle-ci ne se présume point ⁴¹⁰. Une mention manuscrite de la part de la caution n'est cependant pas exigée dans la mesure où l'engagement solidaire peut être établi par la simple signature de l'acte de cautionnement, lorsque celui-ci renvoie au règlement de cautionnement prévoyant expressément la solidarité ⁴¹¹.

Le caractère solidaire du cautionnement renforce, par sa portée, les droits du créancier. La caution solidaire appelée en paiement ne pourra en effet se prévaloir ni du bénéfice de discussion, lui permettant d'enjoindre le créancier de se faire payer en priorité sur les biens du redevable principal, ni du bénéfice de division, lui permettant en cas de pluralité de cautions de demander au créancier de diviser la dette entre chacune d'entre elles.

La validité du cautionnement solidaire est subordonnée aux règles applicables en matière de droit commun des contrats, telles que définies par les articles 1108 et s. du Code civil : bien-fondé du consentement, capacité juridique du signataire, objet certain et cause licite. Les articles 2011 et s. du même Code, qui régissent plus spécifiquement les règles du cautionnement, ont en outre vocation à s'appliquer en matière fiscale. La jurisprudence appréhende cependant ces dispositions avec une

⁴⁰⁶.- Article 632 du Code de commerce.

⁴⁰⁷.- Il s'agit principalement des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée, des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, des sociétés en commandite par actions et des sociétés par action simplifiée, telles qu'énumérées par l'article 1^{er} de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966.

⁴⁰⁸.- Sur l'appréhension par le droit fiscal de la nature et de l'objet du cautionnement, voir l'étude de M. C. BERGERES, « Les aspects fiscaux du cautionnement », *Dr. fisc.* 1998, n° 22, p. 695 et s.

⁴⁰⁹.- Cf. S. NONORGUE, « La situation fiscale du dirigeant, caution de la société », *Dr. fisc.* 2003, n° 25, p. 827 à 833. Voir notamment Cass. civ., 15 juillet 1981 : *Bull. civ.* I, n° 255, p. 211. Plus généralement, sur la commercialité par intérêt, cf. Cass. com. 20 juillet 1981 : *RJC* 1982, p. 59, note MESTRE.

⁴¹⁰.- Alors que la présomption de solidarité joue en matière commerciale dans le silence de l'acte.

⁴¹¹.- C'est notamment le cas en matière fiscale, le règlement de cautionnement remis au tiers prévoyant expressément que la caution s'engage solidairement vis-à-vis du redevable et renonce ainsi au bénéfice de la discussion (Cass. civ. 31 janvier 1989 : *Bull. civ.* I, n° 45, p. 29).

certaine souplesse, notamment en ce qui concerne la preuve du cautionnement ⁴¹², la solvabilité de la caution ⁴¹³ ou encore l'exigence d'une mention manuscrite rédigée par la caution ⁴¹⁴.

Si ces conditions de validité sont respectées, la caution solidaire se trouvera assujettie à une double obligation : une obligation de couverture qui variera selon que l'engagement est indéfini ou accordé pour un montant déterminé, et une obligation de paiement qui devra être exécutée dès lors que les conditions de mise en œuvre de la caution seront réunies⁴¹⁵.

§ 2. UNE PRÉROGATIVE FONDÉE SUR LA QUALITÉ DE REDEVABLE SOLIDAIRE

Si l'identification des tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire a sous certains aspects les traits d'un fastidieux inventaire, son énoncé s'avère pourtant grandement nécessaire. Car de ces différentes formes de solidarité d'apparence fort hétérogène, se dégage une incontestable unité de nature juridique, se trouvant à l'origine du régime juridique applicable à toute personne titulaire de la qualité de redevable solidaire.

L'existence de ces différentes formes de solidarité se trouve justifiée par un même impératif, celui d'assurer le recouvrement de l'impôt. Elles engendrent en outre un lien d'obligation de semblable nature, l'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer la créance fiscale.

⁴¹².- Si aux termes de l'article 2015 du Code civil le cautionnement doit être express et ne se présume point, cet engagement n'est soumis qu'aux exigences de forme minimum établies en la matière par la jurisprudence. Cependant, lorsque le cautionnement est souscrit au profit de la Direction générale des impôts, la caution est tenue de remplir un imprimé prévu à cet effet, lequel s'accompagne d'un règlement de cautionnement destiné à lui permettre de s'informer sur la nature et l'étendue de son engagement. La jurisprudence considère ainsi que « la personne qui s'est constituée caution de la dette fiscale d'une société est débiteur solidaire de cette dette dès lors que l'acte de cautionnement se réfère expressément aux conditions de règlement de cautionnement n° 3751, dont les signatures apposées au bas valent acceptation par les parties sans restrictions ni réserve » et qu'en son article 2, le règlement stipule que « la caution s'oblige solidairement avec le redevable et renonce en conséquence au bénéfice de discussion prévu par les articles 2021 à 2024 du Code civil » (Cass. com. 24 mars 1998, n° 730 D, *Receveur des impôts de Nancy Sud-Est c/ Guerra* : RJF 6/98, n° 724). Cf. Le cautionnement fiscal, *Jurisclasser Procédures fiscales*, Fasc. 584, 11/ 99, imprimés n° 3750 et 3751 annexés.

⁴¹³.- Le créancier a en effet la faculté de renoncer à la condition établie par l'article 2018 du Code civil, relative à l'obtention d'une caution solvable, domiciliée dans le ressort de la Cour d'appel où elle doit être donnée, (Cass. com. 7 février 1984 : *Gaz. Pal.* 1984, 2, pan. jurispr., p. 163, obs. A. P.).

⁴¹⁴.- L'article 1326 du Code civil prévoit qu'en matière d'engagement unilatéral de payer une somme d'argent, le souscripteur doit apposer la mention manuscrite de l'étendue de cet engagement. Cependant, cette exigence ne s'impose pas en matière de cautionnement commercial. La jurisprudence de la Cour de cassation considère en outre que, s'agissant d'un cautionnement civil, elle constitue non pas une condition de validité de l'acte de cautionnement, mais une simple exigence de preuve destinée à la protection des intérêts de la caution (Cass. com. 26 novembre 1990 : *JCP* 1991, II, 21701).

⁴¹⁵.- Voir également en matière de solidarité instituée entre associés d'une société civile en vertu de l'article 1858 du Code civil CAA Paris 31 décembre 2003, n° 99-2669, *Loetscher* : RJF 8-9/04, n° 942.

Or c'est précisément de ce lien d'obligation que découle le pouvoir d'agir du tiers solidaire (A), devenant en conséquence de cet assujettissement, titulaire des droits inhérents à la personne du redevable principal (B).

A. UN POUVOIR D'AGIR
EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT
ISSU DE L'ASSUJETTISSEMENT DU REDEVABLE SOLIDAIRE
À L'OBLIGATION DE PAYER

La qualité de redevable solidaire est à elle seule attributive de la qualité de titulaire de l'action contentieuse en recouvrement de l'impôt. La mise en jeu du lien de solidarité par l'administration fiscale créancière, a pour effet de transférer l'obligation de payer sur la personne du redevable solidaire. Ce dernier pourra donc de ce fait être recevable à contester l'obligation ainsi mise à sa charge, par l'exercice des droits qui lui ont été conférés.

Ce pouvoir d'agir est donc subordonné à l'acquisition de la qualité de redevable solidaire, qu'il convient d'aborder dans la mesure où celle-ci varie nécessairement en fonction de la nature du lien de solidarité en cause (a). Mais il importe également et surtout, de définir les modalités d'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer, préalable indispensable à la recevabilité de l'action en matière de contentieux du recouvrement (b).

a. L'acquisition de la qualité de redevable solidaire

La qualité de redevable solidaire conditionnant le pouvoir d'agir dans le cadre du contentieux du recouvrement, il convient de déterminer les conditions de cet assujettissement (1) et le moment à compter duquel le tiers sera considéré comme ayant acquis cette qualité (2).

1. Les conditions relatives à l'acquisition de la qualité de redevable solidaire

L'acquisition de la qualité de redevable solidaire est en premier lieu subordonnée à la validité du lien de solidarité.

En ce qui concerne les tiers solidaires par détermination de la loi fiscale, le lien de solidarité comme nous l'avons vu, résultera soit de ses relations avec la personne ou les biens du redevable principal, soit de sa participation à un acte ou à une situation avec ce dernier. Un époux pourra donc se prévaloir de l'absence de communauté de vie sous le même toit pour échapper au paiement solidaire de la taxe d'habitation. De même, un héritier ayant renoncé à la succession ne pourra être considéré comme redevable des droits de mutation par décès ou encore des cotisations d'impôt sur le revenu établies au nom du contribuable décédé⁴¹⁶. Si le lien de solidarité a été prononcé par le juge pénal en vertu de l'article 1745 du CGI, le tiers pourra relever son absence de condamnation définitive pour complicité de

⁴¹⁶- Cf. TA Paris 28 novembre 1986, n° 67.149/3 : *RJF* 6/87, n° 713.

fraude fiscale ⁴¹⁷. Si enfin la solidarité résulte d'un engagement de caution, le non-respect d'une des conditions générales de validité du cautionnement envisagées précédemment, suffira à rendre caduc le lien de solidarité.

Il convient d'ajouter que, en vertu de l'article 1202 du Code civil, la solidarité ne se présume point et doit être expressément stipulée. Les comptables en charge du recouvrement ne pourront donc étendre les règles de solidarité au-delà de ce qui a été expressément prévu par la loi. Le Conseil d'État a considéré de la sorte que « *bien que la pénalité pour distribution occulte prévue à l'article 1763 A du CGI soit recouvrée comme en matière d'impôt sur le revenu, le conjoint du débiteur de l'impôt n'est pas solidairement tenu et ses biens personnels ne peuvent être saisis pour assurer le recouvrement de la pénalité* » ⁴¹⁸.

Outre ces conditions relatives à la validité du lien de solidarité, la mise en cause du débiteur solidaire dépendra en outre de la défaillance du redevable principal. Ce n'est qu'en l'absence de paiement à l'échéance que l'action en recouvrement pourra être mise en œuvre à l'encontre du redevable solidaire. L'article 2011 du Code civil prévoit ainsi en matière de cautionnement que « *celui qui se rend caution d'une obligation se soumet envers le créancier à satisfaire à cette obligation, si le débiteur n'y satisfait pas lui-même* ».

La portée de ces conditions se doit cependant d'être nuancée. L'absence de défaillance du débiteur principal ne peut en effet suffire à empêcher la mise en recouvrement de la créance à l'encontre du tiers solidaire. Le Conseil d'État a sur ce point considéré, statuant sur une affaire unissant un propriétaire de fonds de commerce à son exploitant en vertu de l'article 1684-3 du CGI, que cette solidarité devait s'analyser comme une solidarité de nature passive, telle que définie par les articles 1200 et s. du Code civil ⁴¹⁹. Se référant à l'article 1203 du même Code, qui prévoit que « *le créancier d'une obligation contractée solidairement peut s'adresser à celui des débiteurs qu'il veut choisir, sans que celui-ci puisse lui opposer le bénéfice de division* », la Haute juridiction a admis que le comptable pouvait s'adresser indifféremment au propriétaire ou à l'exploitant du fonds de commerce, en vue d'obtenir le règlement de la dette ⁴²⁰.

En présence d'une obligation *in solidum*, l'administration peut donc actionner en paiement l'un quelconque des codébiteurs solidaires, sans se trouver obligée, au préalable, d'en poursuivre le recouvrement forcé à l'encontre du redevable principal.

Ces conditions en outre, si elles affectent la validité du lien de solidarité, ou les modalités de mise en cause du tiers solidaire, ne peuvent suffire à priver ce dernier du pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement. Le non respect de ces

⁴¹⁷.- Cass. crim. 29 février 1996, n° 93-84 616, précité.

⁴¹⁸.- Cass. com. 26 janvier 1999, n° 300 P, *Royaux* : *RJF* 4/99, n° 490. Voir également, sur l'impossibilité d'appliquer la solidarité entre époux en matière de taxe parafiscale, CE 6 juillet 1983, n° 30.796 : *RJF* 10/83, n° 1249.

⁴¹⁹.- CE 10 mai 1952, n° 13640 : *Mémorial des percepteurs* 1952, p. 277.

⁴²⁰.- L'administration recommande néanmoins à ses agents de mettre en premier lieu la créance en recouvrement à l'encontre de l'exploitant du fonds de commerce, en tant qu'il constitue le contribuable inscrit au rôle.

conditions ne peut pas, en soi, empêcher le comptable de poursuivre le recouvrement forcé à l'encontre du tiers solidaire. L'absence de lien de solidarité, ou encore le défaut d'exigibilité de la créance, constitueront alors des moyens invocables dans le cadre d'un litige fondé sur les articles L. 281 et s. du LPF.

La mise en œuvre du recouvrement forcé de la créance, ayant pour effet de constituer la personne mise en cause redevable de la créance, s'analyse donc, là encore, comme le fait générateur de la contestation. La détermination du moment de l'acquisition de la qualité de redevable solidaire, à compter duquel ce dernier sera recevable à agir dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, doit donc nécessairement s'apprécier en fonction de la mise en recouvrement de la créance à l'encontre du tiers solidaire.

2. Le moment de l'acquisition de la qualité de redevable solidaire

Le premier moment de l'acquisition de la qualité de redevable solidaire se situe à la date d'exigibilité des impositions, indépendamment de celle de la mise en recouvrement de la créance fiscale. En cas de litige portant sur la qualité de redevable solidaire du tiers mis en cause dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, c'est en conséquence au moment de l'exigibilité de la créance que se placera le juge pour apprécier la validité du lien de solidarité ⁴²¹.

L'acquisition de la qualité de redevable solidaire se situe donc au même moment que celle de redevable principal de la créance, tout du moins lorsqu'il s'agit d'une solidarité de droit.

Lorsque la solidarité procède d'une décision de justice, le tiers ne sera en effet titulaire de la qualité de redevable solidaire qu'à compter du prononcé de ladite décision. L'acquisition de la qualité de redevable solidaire sera pourtant là encore subordonnée à l'exigibilité de la créance. La solidarité ne pourra effectivement être prononcée que dans la mesure où la créance est exigible, d'autant que l'action de l'administration à l'encontre du tiers ne pourra avoir pour effet d'interrompre la prescription de la créance établie à l'encontre du redevable principal. La Cour de cassation a ainsi considéré que « *le juge ne peut faire application de l'article L. 267 du LPF lorsque la dette fiscale de la société est prescrite au jour où il statue. En effet, la responsabilité solidaire prévue à l'encontre des dirigeants de sociétés n'est pas de droit, mais doit être prononcée par le juge, de sorte que l'interruption de l'action ouverte à l'encontre du dirigeant ne peut interrompre celle ouverte contre la société* » ⁴²².

De la même façon, la solidarité conventionnelle établie en matière de cautionnement suppose également l'exigibilité préalable de la créance. L'instruction du 7 mai 1999 prévoit pourtant qu'« *il résulte de la combinaison des articles 1200 et 2021 du Code civil que dès la signature de l'acte de cautionnement, la caution devient redevable au même titre que le principal obligé, et c'est donc dès ce moment que le créancier peut revendiquer à l'égard de la caution les mêmes privilèges et*

⁴²¹.- Voir en matière de solidarité entre époux, CE 29 juin 1988, n° 61.551 : *RJF* 10/88, n° 1172 ; et en ce qui concerne les associés d'une société civile, CAA Lyon, 27 décembre 1991, n° 349, *Gait* : *RJF* 5/92, n° 749.

⁴²².- Cass. com. 23 février 1993, n° 337 P, *Thevenot* : *RJF* 5/93, n° 732.

*sûretés que ceux qu'il détient à l'encontre du débiteur principal »*⁴²³. Mais si l'on se réfère justement à l'article 2021 du Code civil, celui-ci énonce que « *la caution n'est obligée envers le créancier à le payer qu'à défaut du débiteur* ». Or la défaillance du débiteur ne peut être avérée que dans la mesure où la mise en recouvrement de la créance à son encontre s'est révélée infructueuse, ce qui suppose que l'exigibilité de la créance soit intervenue préalablement à la mise en recouvrement. La jurisprudence considère ainsi que l'administration ne peut poursuivre en paiement le conjoint d'un époux s'étant porté caution des dettes de ce dernier, avant que ne soit intervenue l'exigibilité de la créance fiscale⁴²⁴. L'acquisition de la qualité de redevable solidaire sera donc en l'espèce également subordonnée à l'exigibilité de la dette d'impôt établie au nom du débiteur principal. Cette affirmation se trouve d'ailleurs confirmée par le texte même de l'instruction, qui précise que « *la dette de la caution, qui est accessoire à la dette principale, est soumise aux mêmes conditions d'exigibilité. Il en résulte que la caution ne saurait être recherchée en paiement tant que le débiteur ne peut être contraint de payer la dette garantie* »⁴²⁵.

b. L'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer

Bien qu'ayant acquis la qualité de redevable solidaire, le tiers ne pourra valablement engager un contentieux du recouvrement avant de se trouver effectivement assujetti à l'obligation de payer portant sur les impositions primitivement établies au nom du redevable principal de la créance.

De ce point de vue, l'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer suppose non seulement que l'administration dispose d'un titre exécutoire (1), mais encore qu'elle le notifie valablement à son encontre (2).

1. L'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer suppose l'existence d'un titre exécutoire

Si la naissance de la qualité de redevable solidaire se situe à l'exigibilité de la créance garantie, l'assujettissement du tiers à l'obligation de payer suppose que soit mis en œuvre à son encontre le recouvrement de la dette.

La mise en recouvrement suppose, ainsi que nous l'avons vu, l'obtention de la part de l'administration fiscale d'un titre exécutoire authentifiant une créance liquide et exigible, indispensable à la poursuite de l'exécution forcée de la dette à l'encontre du débiteur⁴²⁶. Or, le titre exécutoire dont dispose le comptable en charge du recouvrement vise la créance fiscale telle qu'elle a été établie à l'encontre du débiteur principal de l'impôt. Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si, en cas de défaillance du redevable principal, la mise en recouvrement de la créance à l'encontre du redevable solidaire nécessite l'émission d'un nouveau titre exécutoire visant expressément ce dernier.

⁴²³.- Instruction précitée, n° 63.

⁴²⁴.- TA Paris 12 juillet 1978 : *D.* 1979, 145.

⁴²⁵.- Instruction précitée, n° 49.

⁴²⁶.- Article 25 du Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique : *JO*, 30 décembre 1962, p. 12828.

Dans une étude consacrée à l'exigence de notification d'un titre exécutoire au redevable de l'impôt, Thierry Gasquet considère sur ce point que « *le comptable ne peut se fonder sur la seule existence d'un lien de solidarité pour le recouvrement de la créance publique, pour s'exonérer de la condition tenant à la notification d'un titre exécutoire visant nominativement la personne qu'il entend poursuivre* »⁴²⁷. L'auteur en veut pour preuve la position des juridictions judiciaires quant aux modalités de recouvrement des créances des sociétés civiles à l'encontre de leurs associés. Le Tribunal de grande instance de Bonneville a en effet considéré, dans un jugement devenu définitif, que « *si les dispositions de l'article L. 211-2 du code de la construction permettent d'engager une action en paiement contre l'associé d'une SCI de construction-vente après mise en demeure restée infructueuse faite à la SCI, elles n'autorisent pas l'exercice de voies d'exécution sans titre, de telles mesures ne pouvant être mises en œuvre qu'après l'obtention d'un titre exécutoire contre l'associé* »⁴²⁸.

Ainsi, selon Thierry Gasquet, « *seul le juge judiciaire tire les conséquences qui découlent naturellement de son raisonnement ; pour lui, l'existence du droit de poursuivre prévue par le texte qui fonde le lien de solidarité doit être distinguée de ses conditions d'exercice : le droit que détient le créancier ne peut lui permettre de s'abstraire des règles relatives aux procédures civiles d'exécution et de poursuivre un redevable solidaire sur le fondement du seul titre qu'il détient à l'encontre de la société* »⁴²⁹.

Si l'on examine pourtant les dispositions qui fondent le droit de poursuite de l'administration à l'égard des associés d'une société civile, celles-ci n'évoquent nullement d'obligation solidaire à leur encontre. Les articles 1857 et 1858 du Code civil, régissant l'engagement des associés de sociétés civiles à l'égard des tiers, prévoient effectivement que ces derniers répondent indéfiniment des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social et qu'ils peuvent être recherchés en paiement dès lors que les créanciers ont préalablement et vainement poursuivi la personne morale. L'article 10 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966, ainsi que l'article 2 de la loi n° 71-579 du 16 juillet 1971 applicable en matière de sociétés civiles immobilières, reprennent également ces mêmes dispositions. Ces textes prévoient donc bien une obligation au paiement, mais à aucun moment il n'est fait mention d'une obligation de nature solidaire. Sachant que la solidarité ne se présume point, les associés de sociétés civiles ne sont donc pas tenus solidairement au paiement des dettes sociales, fussent-elles de nature fiscale. La jurisprudence civile réaffirme d'ailleurs ce principe de façon constante⁴³⁰.

⁴²⁷.- T. GASQUET, « La notification d'un titre exécutoire au redevable de l'impôt constitue-t-elle un obstacle au recouvrement des créances fiscales ? », *Dr. fisc.* 2000, n° 25, p. 901 et s.

⁴²⁸.- TGI de Bonneville 2 avril 1998, n° 98-3, *SCI Le Chalet* : *Dr. fisc.* 1999, n° 26, comm. 536. Voir également CE 25 avril 2003, n° 211.883, *Queval* : *RJF* 7/03, n° 918.

⁴²⁹.- *Ibid.*, p. 906.

⁴³⁰.- Cass. civ. 27 mars 1996 : *Droit des sociétés* 1996/6, n° 122. Il convient cependant de préciser que la responsabilité solidaire s'applique néanmoins aux associés de sociétés civiles professionnelles, en vertu de l'article 15 al. 1 de la loi n° 66-897 du 29 novembre 1966.

Cette solution semble donc justifiée en l'absence de lien de solidarité unissant l'associé à la créance fiscale établie au nom de la société ⁴³¹, mais elle ne peut en aucun cas être transposée s'agissant de tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire.

Considérer que le recouvrement de la créance à l'encontre du tiers solidaire nécessite l'émission d'un nouveau titre exécutoire à son encontre, revient à dénier sa qualité de redevable de la créance. La qualité de redevable solidaire, ainsi que nous l'avons vu, résulte du lien de droit unissant le tiers au redevable principal de la créance. Si la solidarité est de droit, le titre sera exécutoire à l'encontre du tiers dès lors que ce dernier remplira les conditions fixées par la loi pour engager sa responsabilité. S'il s'agit d'une solidarité de nature conventionnelle, l'engagement du tiers en toute connaissance de cause suffira à rendre le titre exécutoire à son encontre. Si enfin le lien de solidarité résulte du prononcé d'une décision de justice, c'est cette décision même qui constituera le titre exécutoire nécessaire au recouvrement de la dette.

Ce n'est donc qu'en l'absence de lien de solidarité, que le comptable devra obtenir un titre exécutoire à l'encontre de la personne qu'il entend désigner comme redevable de la créance. Ce sera notamment le cas s'agissant d'un tiers détenteur refusant de verser au Trésor les sommes qu'il détient pour le compte du redevable ⁴³². Ce dernier n'étant pas titulaire de la qualité de redevable de la créance, seul un titre exécutoire émis et régulièrement notifié à son encontre sera susceptible de l'assujettir à l'obligation de payer.

Le transfert de l'obligation de payer sur la personne du redevable solidaire n'a pas en outre pour conséquence de modifier la créance fiscale, qui se trouve déjà formellement identifiée par le titre exécutoire. L'instruction du 7 mai 1999 applicable en matière de cautionnement précise de la sorte que « *conformément au droit commun des obligations, le créancier ne peut procéder à l'exécution forcée de la caution qu'à la condition de disposer d'un titre exécutoire contre elle, la loi du 9 juillet 1991 ayant précisé les actes qui constituent des titres exécutoires. Or, la dette de la caution est identique à celle mise à la charge du débiteur principal. Dès lors qu'il n'y a pas novation de la créance fiscale, l'obligation accessoire de la caution trouve sa source, en matière fiscale, dans l'avis de mise en recouvrement délivré au redevable, qui constitue un acte visé par la loi précitée. Sa mise en cause, quant à elle, résulte de la notification d'une mise en demeure* » ⁴³³.

Dès lors que l'administration disposera d'un titre exécutoire opposable au tiers solidaire, l'exigibilité de la créance conférera à ce dernier la qualité de redevable de la créance. La mise en œuvre du recouvrement de la dette, consistant dans la notification du titre exécutoire au redevable solidaire, aura alors pour effet de rendre opposable à son encontre l'obligation de payer préalablement émise au nom du redevable primitif.

⁴³¹.- Le Conseil d'État considère cependant que la simple notification d'une mise en demeure valant commandement de payer suffit à constituer l'associé débiteur de la somme restant à acquitter : CE 9 décembre 1985, n° 54.469, *M. Szumeray*, précité.

⁴³².- Avis Cass. 7 mars 1997, n° 96-15, Receveur principal des impôts de Saint Jean de Maurienne, précité.

⁴³³.- Instruction précitée, n° 55 et s.

2. L'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer est subordonné à la notification régulière du titre exécutoire

L'exigence de notification d'une mise en demeure, en matière d'impôts recouvrés par les comptables de la DGI, résulte de la loi du 27 décembre 1963, qui a eu pour effet de dédoubler le titre de perception, en un avis d'imposition suivi d'une mise en demeure. Antérieurement au 1^{er} janvier 1964, date d'entrée en vigueur de la loi, le titre de perception valait à la fois titre exécutoire et notification du titre. De ce fait, « *le tiers mis en cause ne pouvait être, en quelque sorte, constitué redevable que par la délivrance à son encontre d'un nouveau titre de perception* »⁴³⁴. Or, la loi ayant conféré valeur de titre exécutoire à l'avis de mise en recouvrement, cette solution « *ne vaut plus pour la période postérieure au 1^{er} avril 1964 pour laquelle le tiers peut être régulièrement constitué redevable par simple mise en demeure* »⁴³⁵.

En matière d'impôts recouvrés par les comptables du Trésor, le tiers devra de la même façon se voir notifier une lettre de rappel, préalablement à l'engagement des poursuites⁴³⁶.

La mise en cause du tiers solidaire par la notification d'une mise en demeure ou d'une lettre de rappel, a pour effet d'assurer l'opposabilité à son égard de l'obligation de payer, conférant à ce dernier la qualité de redevable de la créance. Ces actes procédant du titre exécutoire dont dispose l'administration à l'encontre du redevable solidaire, celui-ci se trouvera donc valablement notifié. Cette obligation n'est écartée que lorsqu'il s'agit de mettre en jeu la responsabilité solidaire des époux, telle qu'édictée par l'article 1685 du CGI. Une réponse ministérielle a sur ce point précisé que « *depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1983, et notamment l'article 2-VIII, 2^o qui a établi une parité totale entre les deux époux, chacun d'entre eux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt sur le revenu dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer, sans qu'une mise en cause directe du réclamant soit préalablement nécessaire* »⁴³⁷.

Cette exigence de notification, déjà établie par la jurisprudence en matière d'impôts recouvrés par les comptables du Trésor, a d'ailleurs été récemment rappelée en matière d'impôts relevant de la compétence des comptables de la Direction générale des impôts. Le juge a sur ce point considéré que « *lorsque le juge pénal, saisi par l'Administration fiscale, déclare un dirigeant d'entreprise, en raison des manœuvres frauduleuses qui lui sont reprochées, solidaire du paiement de l'impôt dû par cette entreprise, sa décision, dès lors qu'elle se borne à déclarer cette solidarité, ne crée d'obligation de payer que dans la mesure où l'Administration met en œuvre cette solidarité ; par suite, l'intervention d'une telle décision*

⁴³⁴.- Concl. DELMAS-MARSELET sur CE 10 janvier 1973, n° 78.402, *Sieur Scharr Georges*, précité.

⁴³⁵.- *Ibid.*

⁴³⁶.- CE 5 janvier 1994, n° 82.744, *M. Bensoussan* : *Dr. fisc.* 1996, n° 6, comm. 249 ; CAA Paris 14 février 1995, n° 94-173, *M. Cheraki* : *Dr. fisc.* 1995, n° 51, comm. 2379, concl. MENDRAS. Voir sur ce point l'article de Victor HAÏM, « Établissement et recouvrement de la pénalité de l'article 1763 A du CGI à la charge du redevable solidaire », précité.

⁴³⁷.- Réponse du ministre de l'Économie, des Finances et du Budget, n° 17.447 à M. André Diligent : *JO*, Déb. Sénat, 8 novembre 1984, p. 1793.

juridictionnelle ne saurait dispenser l'administration de l'obligation de notifier une mise en demeure à l'intéressé préalablement à tout acte de poursuite »⁴³⁸.

Si donc l'acquisition de la qualité de redevable solidaire suppose la validité du lien de solidarité lorsqu'intervient l'exigibilité de la créance, l'assujettissement de ce dernier à l'obligation de payer suppose que lui soient régulièrement notifiés les actes de recouvrement de la créance procédant du titre exécutoire. Le transfert de l'obligation de payer sur la personne du redevable solidaire s'accompagnera alors du transfert des droits attachés à cette obligation, et constituera le fondement de son pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement.

B. UN POUVOIR D'AGIR EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT RÉSULTANT DE LA NATURE DES DROITS CONFÉRÉS AU REDEVABLE SOLIDAIRE

La question s'était posée, sous l'empire de la loi du 13 juillet 1967⁴³⁹, de savoir si le jugement prononçant la liquidation de biens du débiteur de l'impôt, emportait transfert de la qualité de redevable de la créance sur la masse des créanciers.

En d'autres termes, le dessaisissement du débiteur de l'administration et de la disposition de ses biens, avait-il pour effet de transférer à la masse des créanciers la qualité de redevable des impositions dues à raison des revenus nés de la poursuite de l'activité, dont le fait générateur s'est produit postérieurement au prononcé de la liquidation ?

Après avoir dans un premier temps admis cette solution⁴⁴⁰, le Conseil d'État, par une décision de Plénière du 18 juin 1984, est revenu sur sa position, considérant que l'entrepreneur en état de liquidation de biens était redevable des impositions dues à raison des revenus issus de la poursuite de l'activité⁴⁴¹. La Haute juridiction a suivi en cela les conclusions de son commissaire du gouvernement Philippe Bissara, fondées sur la considération que le dessaisissement du débiteur suite au jugement de liquidation ne pouvait avoir pour conséquence de transférer son patrimoine entre les mains de la masse des créanciers. Celle-ci ne pouvait donc en aucun cas être redevable de l'impôt, même si celui-ci était dû à raison des revenus générés par la continuation de l'activité du failli : « *ni en matière civile ou commerciale ni à fortiori en matière fiscale, il n'est possible de faire abstraction du lien qui existe entre le patrimoine dans lequel se produit le fait générateur d'une*

⁴³⁸.- CAA Marseille 29 mars 1999, n° 96-12 359, *M. Lagrange* : *Dr. fisc.* 2000, n° 7, comm. 112.

⁴³⁹.- La loi n° 67-563 du 13 juillet 1967 sur le règlement judiciaire, la liquidation de biens, la faillite personnelle et les banqueroutes, a depuis lors été remplacée par la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985, applicable aux procédures de redressement et de liquidation judiciaire ouvertes à compter du 1^{er} janvier 1986. Le nouveau régime mis en place a supprimé la notion de masse, simplifiant grandement la procédure applicable. Voir sur la loi de 1985 l'article de Bernard HATOUX, « L'incidence des procédures collectives sur le recouvrement des impôts » : *RJF* 2/95, p. 86 et s.

⁴⁴⁰.- Voir notamment CE Ass. 18 décembre 1974, n° 91.431, *Min. fin. c/ Gabut* : *Lebon* p. 640 ; *RJF* 2/75, p. 72, concl. CABANES p. 54 et Plén. 21 novembre 1979, n° 12.917 : *RJF* 1/80, n° 38 et 11/80, chron. SAUVE p. 439 ; *Dr. fisc.* 1980, n° 8, comm. 363, concl. LOBRY p. 244 ; *D.* 1980.IR., obs. DERRIDA.

⁴⁴¹.- CE Ass. 18 juin 1984, n° 10.584 : *RJF* 8-9/ 84, n° 1005.

*dette et l'identité du débiteur qui est nécessairement le propriétaire de ce patrimoine même si celui-ci est administré par un représentant légal »*⁴⁴².

Or, si l'on en revient à l'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer, c'est par un raisonnement de même nature que se fonde le transfert de la dette. C'est par le lien qui unit le tiers solidaire au débiteur de l'impôt, que la dette née dans le patrimoine de ce dernier se trouvera transférée sur la personne du redevable solidaire.

Le transfert de la dette ayant pour effet d'entraîner le transfert des droits attachés à l'obligation de payer, le redevable solidaire sera de ce fait recevable à agir dans le cadre d'un contentieux du recouvrement (a). L'exercice de ce pouvoir d'agir se fera ainsi en raison et dans la limite des droits conférés au redevable solidaire (b).

a. Des droits attachés à l'obligation de payer transférée

La créance ayant été établie à l'origine au nom du redevable principal et le droit d'agir du redevable solidaire ne découlant que des droits attachés à l'obligation de payer transférée (1), la jurisprudence a déchargé ce dernier d'une partie des contraintes afférentes à l'exercice de ces droits devant le juge (2).

1. Le transfert des droits attachés à l'obligation de payer

L'acquisition de la qualité de redevable n'a pas pour effet de modifier le débiteur légal de l'impôt, qui restera dans tous les cas le redevable principal de la créance. Seule l'obligation de payer sera transférée sur la personne du redevable solidaire, et ce dernier ne sera titulaire que des droits attachés à cette obligation. Il ne pourra donc se prévaloir d'exceptions propres à la personne du débiteur principal, dans la mesure où celles-ci sont étrangères à l'obligation de payer qui lui incombe. Par contre, son obligation au paiement résultant à la fois de la qualité de redevable solidaire qui lui a été attribuée, et de la nature de la dette initialement établie à l'encontre du débiteur principal, il pourra soulever devant le juge des moyens relatifs à sa qualité de redevable solidaire, mais également des moyens afférents à la dette en elle-même. Ainsi la jurisprudence considère-t-elle que « *la personne poursuivie en qualité de débiteur solidaire d'une dette fiscale peut opposer à l'administration des impôts, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation, ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs* »⁴⁴³. Le redevable solidaire est de ce fait titulaire des droits attachés à la dette d'impôt à laquelle il se trouve assujetti, ainsi que des droits attachés à sa qualité de redevable solidaire.

Le transfert des droits attachés à l'obligation de payer s'effectue à compter de la mise en cause du redevable solidaire par la notification à son encontre du titre exécutoire authentifiant la créance. La jurisprudence considère ainsi que la mise en

⁴⁴².- Concl. BISSARA sur CE Ass. 19 juin 1984 précité : *RJF* 8-9/84, p. 473.

⁴⁴³.- Cass. com. 17 décembre 1991, n° 1633 P, *Le Dall* : *RJF* 3/92, n° 407.

demeure du redevable solidaire constitue « l'événement » susceptible de motiver sa réclamation ⁴⁴⁴.

Dès lors, le tiers sera à même de contester l'obligation de payer à laquelle il a été assujéti, par l'exercice des droits qui lui ont été conférés.

2. L'exercice des droits conférés au redevable solidaire

Le transfert des droits s'effectuant à compter de la notification du titre exécutoire, le redevable solidaire pourra dès lors agir en contestation de la créance fiscale ainsi mise à sa charge. Cependant, en l'absence de notification d'actes de poursuites subséquents, il ne pourra le faire que dans le cadre d'un contentieux d'assiette. En effet, l'exigence de l'intervention du recouvrement forcé de la créance comme condition de recevabilité du contentieux du recouvrement s'impose au redevable principal comme au redevable solidaire de la créance. Ainsi, « *le tiers régulièrement mis en demeure dispose des mêmes droits et est soumis aux mêmes obligations que le redevable primitif, notamment celle de ne former opposition que dans les formes et délais prévus aux articles 1846, 1910 et 1917 du CGI* » ⁴⁴⁵.

La jurisprudence admet cependant que le redevable solidaire puisse contester son obligation de payer sans attendre l'intervention contraignante des actes de poursuites. Mais il ne pourra agir dans ce cas que dans le cadre d'un contentieux d'assiette, où il sera admis à présenter des moyens relatifs non seulement au principe de l'imposition, mais également à la validité de l'obligation de payer. Le Conseil d'État a ainsi pu considérer que « *les associés d'une société civile sont recevables à contester devant le directeur des impôts, dans le cadre du contentieux de l'assiette, la fraction au paiement de laquelle ils sont solidairement tenus et qui leur est réclamée, de l'impôt dont la société est redevable, par des moyens contestant non seulement le bien-fondé de l'imposition mais aussi l'exigibilité, en ce qui les concerne, de la somme réclamée et ceci sans attendre l'ouverture d'un contentieux du recouvrement* » ⁴⁴⁶.

Cette dérogation aux principes établis en matière de contentieux du recouvrement, cesse cependant dès lors qu'intervient le recouvrement forcé de la créance. La jurisprudence considère en effet que le redevable solidaire ne peut invoquer de moyens relatifs à l'assiette de l'impôt postérieurement à l'engagement des poursuites ⁴⁴⁷. Ainsi, « *dans cette dernière hypothèse, la rigueur du droit applicable au recouvrement retrouve droit de cité* » ⁴⁴⁸.

⁴⁴⁴.- CE 24 novembre 1971, n° 77.372, *Sieur Ladan* : *Dr. fisc.* 1971, n° 52, comm. 1736 ; *Lebon* p. 711.

⁴⁴⁵.- Concl. DELMAS-MARSELET, sur CE 10 janvier 1973, n° 78.402, *Sieur Scharr Georges*, précité. Voir en dernier lieu Cass. com. 11 mars 2003, n° 472 F-D, *Leomy* : *RJF* 6/03, n° 770.

⁴⁴⁶.- CE 26 juillet 1985, n° 38.585 : *RJF* 10/85, n° 1394.

⁴⁴⁷.- CE 30 mars 1992, n° 72.620 : *Dr. fisc.* 1992, n° 39, comm. 1758, concl. ARRIGHI DE CASANOVA.

⁴⁴⁸.- Concl. BONNET, sur CAA Lyon 9 avril 1997, n° 95-966, *Mlle Pellegrini* : *Dr. fisc.* 1998, n° 7, comm. 111.

Le redevable solidaire formellement mis en cause par la notification à son encontre d'actes de poursuites en recouvrement pourra dès lors former un contentieux du recouvrement conformément aux dispositions des articles L. 281 et s. du LPF. Cette faculté de contester l'obligation de payer ainsi mise à sa charge s'appliquera en outre quelle que soit l'origine du lien de solidarité unissant le tiers au paiement de la dette, que celui-ci résulte de la loi ⁴⁴⁹, d'un jugement pénal ⁴⁵⁰ ou encore d'un accord de nature conventionnelle ⁴⁵¹.

Le redevable solidaire étant titulaire des mêmes droits que le redevable principal de la créance, il devra, hormis cette exception, se conformer aux mêmes exigences concernant les modalités de la réclamation contentieuse. Il disposera des mêmes délais de contestation, à compter de la notification du titre exécutoire s'il entend contester l'assiette de l'imposition ⁴⁵², ou des actes de poursuites s'il désire former un contentieux du recouvrement ⁴⁵³. Il en ira de même en ce qui concerne en outre l'obligation de réclamation préalable ⁴⁵⁴, ou encore les modalités d'obtention du sursis de paiement ⁴⁵⁵.

Le redevable solidaire a enfin la faculté d'exercer les droits qui lui ont été conférés soit seul ⁴⁵⁶, si le redevable légal s'est abstenu de toute contestation, soit conjointement avec ce dernier ⁴⁵⁷.

Le tiers solidaire a en effet dès l'origine la qualité de partie au litige concernant l'impôt dont il se trouve redevable. Cette règle découle de la transposition des règles dégagées par la jurisprudence civile en matière de solidarité passive, concernant d'une part le principe de l'unité et de l'indivisibilité de la dette, et d'autre part le principe de la représentation mutuelle des codébiteurs solidaires ⁴⁵⁸.

⁴⁴⁹.- CE 17 mai 1982, n° 22.972 : *Dr. fisc.* 1982, n° 49, comm. 2346, concl. P. RIVIERE ; CE 19 décembre 1984, n° 42.783 : *Dr. fisc.* 1985, n° 19, comm. 974 et *RJF* 2/85, n° 339 ; CE 9 décembre 1985, n° 54.469 : *RJF* 2/86, n° 228 ; Cass. com. 4 mars 1986, n° 84-12 696 : *Dr. fisc.* 1987, n° 1, comm. 33.

⁴⁵⁰.- CE 25 avril 1979, n° 7253 et 7254 : *RJF* 6/79, n° 398 ; CE 3 juillet 1985, n° 52.011 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2160, concl. LATOURNERIE ; CE 20 mars 1991, n° 76.639, *M. Abiven* : *Dr. fisc.* 1992, n° 14, comm. 734, concl. Ph. MARTIN.

⁴⁵¹.- CE 6 décembre 1967, n° 70.626 : *Recueil Lebon* p. 467 ; CE Ass. 10 avril 1992, n° 93.311, *Gaillard* : *RJF* 6/92, n° 899.

⁴⁵².- CE 24 novembre 1971, n° 77.372, *Sieur Ladan*, précité.

⁴⁵³.- CE 10 janvier 1973, n° 78.402 : *Dr. fisc.* 1974, n° 8, comm. 264, concl. DELMAS-MARSELET.

⁴⁵⁴.- CE 12 octobre 1992, n° 86.514, *Untereiner* : *RJF* 12/92, n° 1731.

⁴⁵⁵.- CE 24 octobre 1980, n° 17.900, *M. Tahar Ben Abbes* : *Dr. fisc.* 1981, n° 5, comm. 215.

⁴⁵⁶.- CE 25 avril 1979, n° 7.253 : *RJF* 6/79, n° 398.

⁴⁵⁷.- CE 23 mai 1980, n° 16.218 : *RJF* 7-8/80, n° 616.

⁴⁵⁸.- Cass. civ. 1^{er} décembre 1885 : *DP* 1886, 1, p. 251 ; CE 8 mars 2004, n° 248.132, *Pinot* : *RJF* 6/04, n° 637, concl. F. SENERS au *BDCF* 6/04, n° 81. Sur la nature juridique de la solidarité passive, voir l'article de J. MESTRE et M.-E. TIAN, « Obligations conjointes et solidaires », *Jurisclasseur civil*, articles 1197 à 1216, fasc. 20.

Le jugement rendu à l'égard de l'un des codébiteurs s'imposera ainsi à l'ensemble des coobligés ⁴⁵⁹. Comme le souligne le commissaire du gouvernement Guillaume Goulard, « *cette autorité de chose jugée à l'égard de personnes qui n'étaient pas personnellement présentes dans l'instance, qui constitue une exception à la règle de l'autorité relative de chose jugée, s'explique par le fait que le débiteur présent dans l'instance est censé représenter l'ensemble des débiteurs, dont la dette est indivisible* » ⁴⁶⁰. Le redevable solidaire ne pourra de ce fait former une tierce opposition à l'encontre de la décision rendue à l'égard du redevable légal de l'impôt. S'il dispose en outre de la faculté d'interjeter appel, et cela même si le débiteur légal s'est abstenu de le faire, il ne pourra agir par la voie de l'intervention, faute de se prévaloir d'un droit distinct de celui de l'appelant. Le Conseil d'État considère ainsi que « *dès lors que le débiteur solidaire de l'impôt a nécessairement la qualité de partie à tout litige concernant cet impôt, le mémoire qu'il produit devant le juge d'appel saisi par le redevable légal d'une contestation de l'impôt a le caractère d'une requête jointe et non d'une intervention qui serait irrecevable* » ⁴⁶¹.

b. Des droits exercés dans la limite de l'obligation de payer transférée

Si le droit d'agir du redevable solidaire est ainsi plus largement entendu que celui du redevable principal, il connaît également un certain nombre de limites affectant d'une part, l'étendue de sa contestation (1) et d'autre part, la protection même de ses droits (2).

1. Les limites tenant à l'étendue de la contestation du redevable solidaire

Les droits et obligations du redevable solidaire se trouvent délimités par l'obligation de payer à laquelle il se trouve assujéti. Celle-ci ne pourra de ce fait être étendue au-delà de l'engagement solidaire tel qu'il a été défini au préalable par la loi, par le jugement pénal, ou encore par la convention en cause. Ainsi, « *lorsqu'un contribuable ayant sollicité le sursis de paiement des impositions contestées a présenté une caution en garantie du paiement de ces impositions, le service du recouvrement, qui a accepté la caution, ne peut ultérieurement mettre en jeu celle-ci au-delà des limites dans lesquelles elle s'est engagée* » ⁴⁶².

Les obligations du redevable solidaire étant de la sorte délimitées par l'étendue de l'obligation de payer qui lui incombe en vertu de son engagement solidaire, les droits qu'il sera susceptible d'exercer le seront également de la même façon.

⁴⁵⁹.- CE 20 avril 1977, n° 96.249 : *RJF* 6/77, n° 373.

⁴⁶⁰.- Concl. sur CE Sect. 10 octobre 1997, n° 117.640, *Chevreaux* : *RJF* 11/97, p. 676.

⁴⁶¹.- CE Sect. 10 octobre 1997, n° 117.640, *Chevreaux* : *RJF* 11/97, n° 1057. Voir également CAA Bordeaux 26 juillet 1994, n° 92-1024, *Lacampagne* : *RJF* 11/94, n° 1254.

⁴⁶².- TA Versailles 24 mai 1994, n° 93-4988 et 93-6582, *SA Midland Bank* : *RJF* 3/95, n° 409.

Comme le souligne justement le professeur Le Berre, « *le pouvoir de réclamation du tiers se situe dans l'exacte limite de l'obligation mise à sa charge* »⁴⁶³.

Sa contestation ne peut donc être fondée que sur des moyens relatifs à son obligation de payer, et susceptibles d'être portés à la connaissance du juge de l'impôt, voire du juge de l'exécution. Ainsi, lorsque le tiers a été condamné comme co-auteur ou complice d'un délit de fraude fiscale, le juge pénal est seul compétent pour décider s'il y a lieu de le déclarer solidairement responsable du paiement de l'impôt fraudé et des pénalités y afférentes. Le principe et l'étendue de la solidarité ne peuvent donc être utilement contestés devant le juge de l'impôt⁴⁶⁴. Le commissaire du gouvernement Fabre concluait sur ce point devant les magistrats de la Haute juridiction administrative, que « *de l'autorité de la chose jugée qui s'attache à la décision rendue par le juge pénal, comme de la compétence exclusive de ce dernier pour décider de l'application de la solidarité prévue à l'article 1745, il résulte seulement que cette solidarité, une fois prononcée, ne saurait être mise en cause devant vous, ni dans son principe, ni quant à la portée que le juge lui a assignée* »⁴⁶⁵.

La personne déclarée redevable solidaire pourra cependant mettre en cause l'application faite par l'administration de la solidarité prononcée par le juge répressif dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, notamment lorsque le service du recouvrement a étendu la solidarité au-delà de celle prononcée au pénal⁴⁶⁶. Dans le même sens, le juge administratif se déclarera compétent « *pour contrôler si le juge pénal a effectivement prononcé une solidarité entre complice et auteur d'une fraude fiscale* »⁴⁶⁷. Ces contestations mettant en cause des moyens relatifs à l'existence et à l'étendue de l'obligation de payer mise à la charge du redevable solidaire, elles seront effectivement recevables dans le cadre d'un litige touchant au recouvrement de l'impôt.

2. Les limites tenant à la protection des droits du redevable solidaire

La nature de l'obligation de payer transférée a pour conséquence, outre de circonscrire l'étendue de la contestation du redevable solidaire, de limiter la protection de ses droits. L'atteinte aux droits conférés au redevable solidaire s'exprime doublement, tant au travers de la mise en cause du tiers, que dans le cadre de l'instance susceptible d'être engagée par ce dernier.

Les modalités de mise en cause du tiers solidaire portent effectivement atteinte, sous certains aspects, au principe du respect des droits de la défense. Nous avons déjà évoqué le problème lié à l'absence d'obligation, pour les services en charge du recouvrement, de notifier un titre exécutoire visant nominativement le redevable

⁴⁶³.- J.-M. LE BERRE, La procédure fiscale contentieuse, op. cit., p. 116.

⁴⁶⁴.- Voir en dernier lieu CAA Lyon, 19 novembre 2002, n° 02-1503, 02-1505, 02-1992, *Mme Mourvillier* : *Dr. fisc.* 2003, n° 22 et 23, concl. A. BONNET.

⁴⁶⁵.- Concl. sur CE 25 avril 1979, n° 7253 et 7254 : *Dr. fisc.* 1980, n° 12, comm. 671.

⁴⁶⁶.- CE 3 juillet 1985, n° 52.011 : *RJF* 10/85, n° 1393 ; *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2160, concl. M. A. LATOURNERIE.

⁴⁶⁷.- CE 30 avril 1986, n° 49639 : *RJF* 6/86, n° 661.

solidaire poursuivi. Certes, la nature du lien de solidarité permet de justifier que le tiers puisse être mis en cause par la simple notification à son encontre d'une mise en demeure ou d'une lettre de rappel. Mais cette solution n'en est pas moins dépourvue de conséquences fâcheuses quant au respect des droits du redevable solidaire, plus particulièrement encore lorsque l'imposition mise à sa charge constitue une pénalité infligée à titre de sanction au redevable principal de la dette. L'article 1763 A du CGI prévoit en effet la soumission des sociétés passibles de l'IS au paiement d'une pénalité en cas de non révélation de l'identité des bénéficiaires des revenus réputés distribués, à laquelle les dirigeants et gestionnaires de la société sont solidairement tenus. La mise en recouvrement de cette pénalité à l'encontre du redevable solidaire suppose effectivement la notification préalable d'une lettre de rappel. Mais comme le relève le professeur Haim, dans un article consacré à l'établissement et au recouvrement de la pénalité de l'article 1763 A du CGI, « *là, semble-t-il, s'arrêtent les garanties auxquelles peut prétendre le redevable solidaire* »⁴⁶⁸. Il ne peut en effet bénéficier ni de la mise en œuvre d'une procédure d'assiette à son égard, ni d'une notification de redressement distincte. La jurisprudence considère en outre que l'administration n'a pas à motiver la pénalité recouvrée à l'encontre du redevable solidaire⁴⁶⁹. Ce dernier se trouve donc privé du bénéfice d'une procédure contradictoire et ne peut bénéficier d'aucune des garanties accordées au redevable principal⁴⁷⁰. Cette solution semble particulièrement regrettable au vu de la nature de la sanction infligée, d'autant que la nouvelle rédaction de l'article 1763 A issue de la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, est venue préciser que les responsables solidaires du paiement de la pénalité étaient les dirigeants « *gestionnaires de la société à la date du versement* ». Cette qualification conduisant à reconnaître implicitement le redevable solidaire comme complice de la fraude commise par la société⁴⁷¹, souhaitons qu'elle incite l'administration à motiver la pénalité établie à l'encontre du tiers⁴⁷².

La protection des droits du redevable solidaire souffre des mêmes atteintes lorsqu'il entend contester l'obligation de payer ainsi mise à sa charge. Comme le relève le professeur Lamarque « *il arrive aussi que le tiers redevable soit dans*

⁴⁶⁸. - V. HAIM, « Établissement et recouvrement de la pénalité de l'article 1763 A du CGI à la charge du redevable solidaire », *Dr. fisc.* 1999, n° 15-16, p. 594 et s.

⁴⁶⁹. - CAA Paris 21 janvier 1992, n° 90-652 : *Dr. fisc.* 1993, n° 16, comm. 881 ; confirmé par CE 6 mai 1996, n° 134.415, *Colomer* : *Dr. fisc.* 1996, n° 38, comm. 1130, concl. ARRIGHI DE CASANOVA au *BDCF* 3/96, p. 72.

⁴⁷⁰. - La Cour administrative d'appel de Paris a en outre considéré que « s'agissant de la mise en œuvre de la solidarité instituée par l'article 1763 A du CGI, le principe général des droits de la défense ne peut être invoqué », 8 octobre 1993, n° 92-922, *Bellet* et n° 92-463, *Bouvier* (RJF 1/94, n° 41).

⁴⁷¹. - Voir sur ce point l'article de S. AUSTRY, « Pénalités pour distributions occultes (CGI article 1763 A) : motivation à l'égard du dirigeant solidaire », *RJF* 1996, n° 6, p. 395 à 398.

⁴⁷². - Un arrêt du Tribunal administratif de Paris a dans ce sens considéré que « pour l'application de ces dispositions, eu égard à la nature du fait générateur de la sanction qu'elles instituent et à l'importance de la pénalité encourue, l'administration ne saurait, en l'absence de dispositions législatives excluant expressément en ce cas toute procédure contradictoire, mettre en recouvrement les sommes dont il s'agit à l'encontre du débiteur solidaire sans, au préalable, avoir mis celui-ci à même de présenter des observations et de prendre connaissance du dossier » (7 mars 1999, n° 58.146/1 et n° 66.503/1, *Pauzerat* : *RJF* 5/90, n° 622).

l'impossibilité de contester utilement l'imposition parce qu'il ne connaît pas la comptabilité du contribuable et qu'il est resté étranger à la procédure de redressement »⁴⁷³. Prenant en considération le cas du propriétaire d'un fonds de commerce, responsable solidaire du paiement des impôts dus par le gérant à qui il a confié l'exploitation du fonds en vertu de l'article 1684-2 du CGI, il ajoute justement que « *l'institution de la solidarité fiscale entre ici en conflit avec le principe des droits de la défense* »⁴⁷⁴. La jurisprudence considère en effet que « *l'administration n'est pas tenue, avant d'engager les poursuites contre le propriétaire du fonds de commerce en vue du paiement des impôts directs dus à raison de l'exploitation de ce fonds et dont il est solidairement responsable avec l'exploitant, de lui adresser les informations sur les impositions en cause lui permettant, le cas échéant, de contester son obligation de payer* »⁴⁷⁵. Pourtant, si le redevable solidaire ne peut apprécier le bien-fondé de l'imposition lorsque celle-ci est mise en recouvrement à son encontre, il pourra obtenir les éléments nécessaires à sa défense dans le cadre d'une réclamation contentieuse. Le Conseil d'État a en effet admis que « *le secret professionnel auquel sont soumis les agents des impôts en vertu de l'article 2006 du CGI, repris à l'article L. 103 du Livre des procédures fiscales, n'est pas, s'agissant du débiteur solidaire de l'impôt, opposable à celui-ci dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à sa défense dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre* »⁴⁷⁶. Les droits du redevable solidaire sont ainsi respectés, dans la mesure où ils s'exercent dans la limite de l'obligation de payer transférée⁴⁷⁷.

⁴⁷³.- J. LAMARQUE, *Contentieux fiscal, op. cit.*, § 200.

⁴⁷⁴.- *Ibid.*

⁴⁷⁵.- CAA Paris 21 février 1997, n° 94-1065, *Sté Padel* : *RJF* 1/98, n° 121.

⁴⁷⁶.- CE 3 juillet 1985, n° 52.011 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2160, concl. M.-A. LATOURNERIE ; 17 février 1988, n° 49.309 et 49.342 : *Dr. fisc.* 1989, n° 22-23, comm. 1078, concl. Ph. MARTIN.

⁴⁷⁷.- La jurisprudence semble en outre évoluer, là encore, vers une plus grande protection des droits du redevable solidaire dans le cadre de l'instance contentieuse, mais également concernant la mise en cause du tiers. Un arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes du 12 mai 1993, prenant acte de l'arrêt du CE du 3 juillet 1985, a ainsi considéré que « *si aucune disposition législative ou réglementaire ne subordonne à des formalités particulières la mise en cause du propriétaire du fonds de commerce, l'administration reste cependant tenue de fournir à celui-ci des éléments d'information suffisants pour lui permettre, le cas échéant, de contester son obligation de payer* » : n° 91-675, *Ravilly* (*RJF* 8-9/93, n° 1224).

CONCLUSION DU TITRE I

L'unité de nature juridique du contentieux du recouvrement apparaît ainsi non seulement au regard des éléments matériels susceptibles de conditionner le déclenchement de la contestation, mais également vis-à-vis des conditions de recevabilité attachées à l'auteur d'une telle contestation.

Ainsi que nous l'avons démontré, cette dernière s'analyse dans tous les cas comme une contestation juridictionnelle spécifique, visant à mettre en cause le recouvrement forcé d'une créance de nature fiscale et ne pouvant être engagée que par le redevable principal ou solidaire de la créance.

Arrivé à ce point de notre étude, elle se révèle donc, si l'on s'en tient à ces seuls critères, comme une action contentieuse de nature fiscale. Comme le résume M. Noël, « *l'objet du procès fiscal c'est naturellement l'impôt ; tandis que ses acteurs opposent ainsi le contribuable à l'Administration fiscale* »⁴⁷⁸. Or, le contentieux du recouvrement met bien en cause une créance fiscale, même s'il s'agit dans ce cas de contester non pas son assiette, mais son recouvrement forcé. Quant aux acteurs de l'action contentieuse, le redevable tire son pouvoir d'agir de ses liens avec l'obligation fiscale individualisée, tout comme le contribuable, et il se trouve opposé à l'Administration fiscale, même si comme nous le verrons par la suite, il s'agira non pas de ses services d'assiette mais de ses services de recouvrement. Il s'agit donc de ce seul point de vue d'une action spécifique, certes, mais d'une action de nature fiscale.

Il convient donc à présent de s'intéresser plus avant au contenu même de l'action contentieuse, l'étude de l'objet et des moyens de la contestation pouvant seule être à même de permettre l'identification, au sein du contentieux du recouvrement, de deux actions contentieuses de nature juridique distincte.

⁴⁷⁸.- In La réclamation préalable devant le service des impôts, op. cit., p. 34.

TITRE II

L'IDENTIFICATION DE DEUX ACTIONS CONTENTIEUSES DE NATURE JURIDIQUE DISTINCTE

Au-delà de l'apparente unité des éléments fondateurs de la contestation, l'analyse du contenu de l'action en matière de contentieux du recouvrement permet d'en identifier l'incontestable dualité de nature juridique.

Nous entendons pour ce faire le terme d'action tel que retenu par la doctrine contemporaine, notamment sous l'impulsion de H. Motulsky⁴⁷⁹. L'action ne sera donc pas en l'espèce confondue avec le droit substantiel lui-même, ainsi que l'envisageait Demolombe⁴⁸⁰. Elle sera plutôt appréhendée par référence aux termes mêmes de l'article 30 du Nouveau code de procédure civile, selon lesquels « *l'action est le droit, pour l'auteur d'une prétention, d'être entendu sur le fond de celle-ci afin que le juge la dise bien ou mal fondée. Pour l'adversaire, l'action est le droit de discuter le bien-fondé de cette prétention* ». Cette définition n'est certes pas exempte de critique, et la notion d'action suscite aujourd'hui encore de nombreuses controverses doctrinales⁴⁸¹. Mais tel n'est pas l'objet de notre propos, et ce n'est que pour mieux définir la nature juridique du contentieux du recouvrement que nous utiliserons cette notion, comme « *détachée de la théorie de l'instance* »⁴⁸². Nous

⁴⁷⁹.- H. MOTULSKY, *Le droit subjectif et l'action en justice*, Archives de philosophie du droit, 1964, p. 215 et s. Voir également les écrits du doyen VIZIOZ, *Études de procédure*, Bordeaux, 1956, qui assimile l'action à un pouvoir légal ; ainsi que G. CORNU et J. FOYER, *Procédure civile*, Thémis, 3^e éd., 1996 ; H. SOLUS et R. PERROT, *Droit judiciaire privé*, t. I, 1961, et enfin J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile*, Dalloz, 25^e éd., 1999, p. 115, n^o 62 et s.

⁴⁸⁰.- DEMOLOMBE considérait en effet que l'action « *c'est le droit lui-même mis en mouvement ; c'est le droit à l'état d'action, au lieu d'être à l'état de repos ; le droit à l'état de guerre, au lieu d'être à l'état de paix* » in *Cours de Code Napoléon*, Paris, 1855-1866, tome IX, n^o 338.

⁴⁸¹.- Certains auteurs relèvent en effet les imperfections de ce texte, pour adopter une position encore différente face aux deux courants doctrinaux que nous venons d'évoquer. Nous citerons en ce sens les positions respectives de G. WIEDERKEHR, « La notion d'action en justice selon l'art. 30 du nouveau Code de procédure civile », *Mélanges offerts à Pierre Hébraud*, Toulouse, 1981, p. 949 ; J. HERON, *Droit judiciaire privé*, Domat droit privé, Montchrestien, 1991, p. 38, n^o 36 et s. ; J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 79 et s.

⁴⁸².- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 145.

n'envisagerons donc pas en l'espèce l'exercice de l'action, mais seulement son contenu.

La distinction de deux actions contentieuses au sein du contentieux du recouvrement ne peut en outre utilement se fonder que sur l'analyse de l'objet et des moyens susceptibles d'être mis en œuvre aux termes de l'article L. 281 du LPF. En effet, « *la recevabilité au fond de la demande s'apprécie par référence, d'une part, à l'objet de cette dernière et, d'autre part, aux moyens invoqués à son appui* »⁴⁸³. L'étude de l'objet et des moyens recevables dans le cadre du contentieux du recouvrement nous permettra ainsi d'identifier deux actions de nature juridique distincte, l'action en contestation de l'obligation de payer et l'action en contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation.

La cause juridique sera en revanche écartée comme impropre à établir cette distinction, cela pour deux raisons. La première procède du caractère fonctionnel de cette notion, utilisée dans le cadre de l'instance pour apprécier la recevabilité des demandes nouvelles, ce que nous évoquerons dans la deuxième partie de notre étude. La seconde tient, ainsi que le démontrent les dernières évolutions de la jurisprudence⁴⁸⁴, « *à la difficulté d'identifier, dans le contentieux du recouvrement, des causes juridiques pertinentes* »⁴⁸⁵. L'incertitude du contenu de cette notion empêche donc de faire de la cause juridique un instrument d'analyse pertinent en matière de contentieux du recouvrement.

La remise en cause de l'unité de nature juridique du contentieux du recouvrement fiscal par l'identification de deux actions contentieuses distinctes, se fondera en conséquence sur la détermination de l'objet de la contestation (Chapitre I) et la qualification des moyens invocables (Chapitre II).

⁴⁸³.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 252.

⁴⁸⁴.- Voir en dernier lieu la position respective de la Cour administrative d'appel de Paris et du Conseil d'État sur l'affaire Gouet : CAA Paris 25 octobre 1994, n° 93-973 (*RJF* 2/95, n° 263 ; concl. J.-F. GIPOULON au *Dr. fisc.* 1995, n° 10, comm. 468) et CE 17 mars 1999, n° 163.929 (*RJF* 5/99, n° 642 ; concl. G. GOULARD au *BDCF* 5/99).

⁴⁸⁵.- E. MIGNON, *Contentieux du recouvrement : un petit pas vers l'équité*, chronique sur CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : *RJF* 5/99, p. 341.

Chapitre I

**LA DÉTERMINATION
DE L'OBJET DE LA CONTESTATION, FONDEMENT
DE LA DISTINCTION
DES ACTIONS CONTENTIEUSES**

Dans le cadre de l'instance, l'objet se trouve classiquement défini comme « *le résultat escompté de la demande* »⁴⁸⁶. L'article 4 du Nouveau code de procédure civile dispose d'ailleurs dans le même sens que « *l'objet du litige est déterminé par les prétentions respectives des parties* ». Ainsi, en matière de contentieux fiscal, « *le contribuable fera valoir un droit à la décharge ou à la réduction de la cotisation mise à sa charge, tandis que l'administration revendiquera un droit au maintien de l'imposition* »⁴⁸⁷. Entendu de la sorte, l'objet de la demande s'analyse de la même façon en matière de contentieux d'assiette ou de recouvrement. Le résultat escompté est dans tous les cas l'obtention d'un droit à la décharge ou à la réduction de l'imposition, que ce droit se fonde sur l'assiette ou le recouvrement de la créance.

Face à l'objet de la demande, l'objet de la contestation constitue plus précisément ce que les parties cherchent à mettre en cause devant l'autorité administrative ou juridictionnelle compétente. L'objet de la contestation fait ainsi directement référence à la matière sur laquelle va porter l'argumentation du requérant et permet de ce fait de fonder utilement la distinction des actions contentieuses⁴⁸⁸.

Il en va de la sorte en ce qui concerne, en tout premier lieu, la distinction entre le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement. L'article L. 190 du LPF fait ainsi référence aux « *réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature...* », alors que l'article L. 281 concerne les « *contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques...* ». L'objet de la contestation en matière de

⁴⁸⁶- AUBY et DRAGO, *Traité de contentieux administratif*, LGDJ, 1984, p. 821, n° 764.

⁴⁸⁷- GOUR, MOLINIER et TOURNIE, *op. cit.*, p. 255.

⁴⁸⁸- Mme le commissaire du gouvernement M.-D. HAGELSTEEN considère de la sorte que « *les dispositions de l'article L. 281 du LPF doivent être interprétées par la seule référence à l'objet de la contestation, et non à la nature des moyens invoqués. En effet, ce qui détermine la ligne de partage entre les deux juridictions de l'ordre administratif et l'ordre judiciaire, c'est bien les conclusions de la requête, c'est-à-dire ce que le contribuable conteste ou veut voir reconnaître. Ceci résulte de la rédaction même des textes dont est issu l'article L. 281 du LPF : « les contestations portant sur... »*, concl. sur CE 10 avril 1992, n° 93.311, M. et Mme Gaillard : *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 167.

contentieux d'assiette se réfère donc à la créance fiscale en elle-même, alors qu'en matière de contentieux du recouvrement il se fonde uniquement sur son recouvrement.

Si le critère de l'objet de la contestation semble de prime abord plaider en faveur de l'unité du contentieux du recouvrement, une analyse plus poussée permet au contraire d'identifier à travers cette approche deux actions contentieuses de nature juridique distincte. Ainsi que nous l'avons déjà observé, affirmer que le contentieux du recouvrement regroupe « *les contestations relatives au recouvrement* »⁴⁸⁹ revient à donner une image erronée de son contenu. Seul le recouvrement forcé de la créance peut en effet être utilement contesté dans le cadre de l'article L. 281 du LPF. Or, en tant qu'objet de la contestation, le recouvrement forcé de la créance peut être envisagé de deux façons. Soit quant au fond, par la mise en cause de l'obligation de payer, soit quant à la forme, par la mise en cause des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer.

Nous verrons qu'il est ainsi possible d'identifier au sein du contentieux du recouvrement deux actions contentieuses de nature juridique distincte, l'une ayant pour objet la contestation de l'obligation de payer (Section 1) et l'autre, la contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer (Section 2).

SECTION 1. LA CONTESTATION DE L'OBLIGATION DE PAYER, OBJET DU CONTENTIEUX FISCAL DU RECOUVREMENT

L'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation regroupe, aux termes de l'article L. 281 du LPF, les moyens relatifs à l'existence de l'obligation, 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 et le calcul de l'impôt. L'objet de la contestation n'est donc pas en l'espèce afférent à la créance fiscale en elle-même, mais seulement à l'obligation de payer établie à l'encontre du redevable à l'issue des opérations de recouvrement. S'agissant d'une obligation de nature fiscale, l'objet même de cette action suffit à attester de son appartenance au contentieux fiscal, ce qui permet ainsi de la distinguer du contentieux des poursuites en recouvrement, ayant quant à lui pour objet de contester les mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer.

Cette situation ressort, en tout état de cause, des dispositions aujourd'hui applicables au contentieux du recouvrement. Le régime de ce contentieux a en effet subi, depuis son origine, de notables évolutions. Résultant d'une construction purement jurisprudentielle, il fut systématisé par le législateur en matière d'impôts directs au travers de la loi du 23 décembre 1946, qui consacra alors l'expression « d'opposition à contrainte ». Dans le cadre de ces dispositions, les contestations avaient pour objet de poursuivre l'annulation de la contrainte administrative servant

⁴⁸⁹.- Article L. 281 du LPF.

de base aux actes de poursuites. La contrainte administrative fut cependant définitivement supprimée des textes régissant le recouvrement forcé des créances fiscales, ce qui conduisit de fait à l'obsolescence des dispositions de la loi de 1946. L'objet de ces contestations n'était plus, dès lors, de poursuivre l'annulation de la contrainte administrative, mais la décharge de l'obligation de payer.

Nous verrons ainsi que l'évolution de l'objet de la contestation dans le cadre de l'opposition à contrainte (§ 1), impose aujourd'hui une redéfinition de ce même objet, dans le cadre, cette fois du contentieux de l'obligation de payer (§ 2).

§ 1. L'ÉVOLUTION DE L'OBJET DE LA CONTESTATION DANS LE CADRE DE L'OPPOSITION À CONTRAINTE

La construction du régime juridique applicable au contentieux du recouvrement de l'impôt s'est effectuée de façon progressive. Elle fut dans un premier temps initiée par la jurisprudence. L'identification de l'objet de la contestation constitua en cela un élément fondamental de la distinction des actions contentieuses nées du recouvrement forcé de l'impôt. De cette analyse s'est ainsi peu à peu dégagé le concept d'opposition à contrainte, entendu en tant qu'objet du contentieux fiscal du recouvrement.

Ces solutions furent consacrées par le législateur au travers de la loi du 23 décembre 1946 applicable aux impôts directs et du décret du 9 décembre 1948 concernant les impôts indirects. Elles constituent aujourd'hui encore le fondement des dispositions régissant le contentieux du recouvrement, telles qu'appliquées par la jurisprudence. L'objet de la contestation n'a pourtant pas cessé d'évoluer, suivant en cela les modifications ayant affecté le régime du recouvrement forcé de l'impôt.

Il importe donc de constater que les solutions progressivement dégagées par la jurisprudence (A), puis consacrées par le législateur (B), se trouvent actuellement dépassées et impropres à rendre compte de l'objet du contentieux fiscal du recouvrement.

A. LES SOLUTIONS PROGRESSIVEMENT DÉGAGÉES PAR LA JURISPRUDENCE

Le règlement des litiges nés du recouvrement forcé de l'impôt a très tôt suscité l'intérêt concordant des juridictions tant administratives que judiciaires. La jurisprudence dut en effet faire face, au lendemain des dispositions confiant aux juridictions administratives le règlement des litiges afférents aux impôts directs ⁴⁹⁰, au problème de la détermination des compétences juridictionnelles s'agissant de l'utilisation par l'État créancier de voies d'exécution de droit commun ⁴⁹¹. Or, la résolution de ces conflits de compétence devait passer nécessairement par l'identification de deux actions distinctes au sein du contentieux du recouvrement.

⁴⁹⁰.- Loi du 28 pluviôse an VIII.

⁴⁹¹.- Cf. C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, 3^e éd., Dalloz, 2000, Thème 67, *Le régime juridique du recouvrement*, p. 913 et s.

Celle-ci était alors fondée sur la nature du droit applicable aux actes de poursuites engagés pour mettre en œuvre le recouvrement forcé de la créance ⁴⁹².

Mais cette distinction s'avéra cependant très tôt source de trop d'incertitudes et fut abandonnée par la jurisprudence au profit d'une analyse fondée sur l'objet de la contestation (a).

C'est ainsi, nous le verrons, qu'apparut le concept « d'opposition à contrainte » en tant qu'objet du contentieux fiscal du recouvrement (b).

a. L'élaboration d'une analyse fondée sur l'objet de la contestation

Préalablement à l'intervention du législateur de 1946, la distinction des actions contentieuses était fondée sur la nature des poursuites mises en œuvre afin d'assurer le recouvrement forcé de la créance. Ainsi, en matière d'impôts directs, intervenaient successivement les poursuites administratives — contrainte, sommation sans frais ⁴⁹³, et sommation avec frais —, puis les poursuites judiciaires — commandement, saisie, vente ⁴⁹⁴,... —.

Il existait donc un contentieux des poursuites administratives dont la compétence était dévolue aux tribunaux administratifs, et un contentieux des poursuites judiciaires dont seuls les tribunaux judiciaires pouvaient connaître.

Cette distinction, relative à la nature des actes attaqués, était néanmoins source de multiples conflits de compétence. Aussi la doctrine, tout comme la jurisprudence, s'est-elle peu à peu prononcée en faveur d'une analyse contentieuse fondée, non pas sur le moment au cours duquel était intervenu l'acte de poursuite, mais sur l'objet même de la contestation. Cette position se retrouve ainsi chez Laferrière dès la fin du XIX^e siècle, dans la partie de son *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux* consacrée aux contestations relatives aux poursuites : « *il ne faut donc pas s'attacher à la date des contestations, mais à leur objet ; or, on peut dire d'une manière générale que la compétence judiciaire ne s'applique qu'aux contestations dirigées contre la validité intrinsèque des actes de poursuites et d'exécution judiciaire, et non à celles qui ont pour objet les causes de ces poursuites, c'est-à-dire l'existence et la quotité de la dette du contribuable envers l'État* » ⁴⁹⁵.

La portée de cette analyse n'était cependant encore que très limitée. La répartition des compétences juridictionnelles s'effectuait toujours en fonction de la nature judiciaire ou administrative de l'acte de poursuite ayant suscité la contestation. L'objet de la contestation n'était alors évoqué que pour déterminer

⁴⁹². - GOUR, MOLINIER et TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence*, Thémis, Droit fiscal, PUF, 1977, p.185.

⁴⁹³. - La sommation sans frais, précédant de trois jours la sommation avec frais, n'était pourtant pas considérée comme un acte de poursuite, et ne pouvait être mise en cause dans le cadre d'un contentieux du recouvrement. Voir notamment CE 29 avril 1932 : *Recueil Lebon* 430.

⁴⁹⁴. - E. LAFFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, 1888, tome 2, p. 266 et s. Voir également les développements de DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, tome 2, p. 177 et s.

⁴⁹⁵. - E. LAFERRIERE, *op. cit.*, p. 267.

l'existence d'éventuelles questions préjudicielles ⁴⁹⁶. Le juge judiciaire retenait ainsi sa compétence en matière de demande en annulation d'un acte de poursuite judiciaire, alors même que celle-ci était fondée sur l'irrégularité de la sommation avec frais ou de la contrainte administrative dont cet acte résultait. L'autorité judiciaire se contentait de surseoir à statuer jusqu'à ce que le juge administratif se soit prononcé sur la validité des « poursuites administratives » ⁴⁹⁷. Le professeur Laferrière lui-même considérait en ce sens que « *si la validité de la saisie ou de tout autre acte d'exécution judiciaire dépend de la régularité des sommations ou de la contrainte, le tribunal doit retenir la contestation, mais surseoir à statuer jusqu'à ce que le conseil de préfecture ait apprécié la régularité de ces actes administratifs* » ⁴⁹⁸. Il estimait en outre que la même solution devait être retenue lorsque la demande était motivée par un événement postérieur à l'édition de la contrainte, tel qu'un paiement effectué par le redevable de la créance : « *dans ce cas, le paiement invoqué ne tend pas à infirmer la contrainte, puisqu'il lui est postérieur ; il tend seulement à infirmer la saisie, et à juste titre, puisque celle-ci ne peut subsister que s'il y a dette, et pour le montant actuel de la dette* » ⁴⁹⁹. Laferrière retenait donc en l'espèce, non plus la cause des poursuites, mais la nature de l'acte attaqué. Cette solution était cependant fort discutable, dans la mesure où les poursuites se trouvaient effectivement dépourvues de cause, puisque le redevable s'était libéré de son obligation de payer.

Un arrêt du Tribunal des conflits du 30 avril 1889 ⁵⁰⁰ mit un terme aux contradictions résultant de la seule prise en compte de la nature de l'acte de poursuite attaqué, en retenant une analyse fondée cette fois sur l'objet de la contestation. S'agissant d'une demande en annulation d'un commandement de payer, le juge des conflits considéra que la contestation devait être portée devant le conseil de préfecture, dans la mesure où le requérant soutenait qu'il n'était pas redevable de l'imposition. Le juge judiciaire devait donc, non plus surseoir à statuer, mais bien se déclarer incompétent dès lors que la contestation avait pour objet l'obligation de payer mise à la charge du redevable de la créance.

b. L'apparition du concept d'opposition à contrainte en tant qu'objet de la contestation

La Cour de cassation parut en premier lieu adopter la position du Tribunal des conflits. Dans l'espèce *Cazier* du 10 décembre 1900, elle censura ainsi un tribunal civil s'étant prononcé sur le fond de la contestation élevée à l'encontre d'un commandement, alors qu'était mise en cause l'existence de l'obligation de payer. Elle considéra sur ce point que « *si, en matière d'impôts directs, il appartient aux*

⁴⁹⁶.- GOUR, MOLINIER et TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence fiscale*, Thémis, PUF, 1977, p.185.

⁴⁹⁷.- Cass. req. 19 mars 1973, *Legoubey c/ Mareille* : S. 1873, I, 381, concl. REVERCHON ; CE 3 décembre 1886, *Léchelle* (5^e esp.) : S. 1888, III, 44.

⁴⁹⁸.- E. LAFERRIERE, *op. cit.*, p. 273.

⁴⁹⁹.- *Ibid.*

⁵⁰⁰.- TC 30 avril 1898, *Préfet du Vaucluse c/ Courtet* : S. 1900.III.46.

*tribunaux d'apprécier si les actes de poursuites ou d'exécutions judiciaires sont réguliers en la forme et susceptibles de produire leurs effets légaux, ils sont compétents pour statuer sur les contestations qui ont pour objet les causes de la poursuite, c'est-à-dire l'existence ou la quotité de la dette du contribuable envers le Trésor ; que la connaissance de ces derniers litiges est expressément réservée par la loi à la juridiction administrative ; d'où il suit qu'en statuant comme il l'a fait le tribunal de Château-Thierry a méconnu les limites de sa propre compétence et le principe de la séparation des pouvoirs... »*⁵⁰¹.

La jurisprudence ne semblait pourtant pas définitivement fixée, et par un arrêt du 20 juillet 1903, la Chambre civile de la Cour de cassation revint sur sa précédente position. Elle se déclara en l'espèce compétente, au motif que la contestation s'élevait à l'encontre d'un acte de poursuite judiciaire, et cela malgré l'existence de questions de fond se rapportant à la validité de l'obligation de payer du redevable, considérées comme devant faire l'objet d'un renvoi préjudiciel devant le conseil de préfecture⁵⁰².

Face à l'existence de solutions contradictoires, le Conseil d'État dut réaffirmer sa position par deux arrêts de principe rendus le même jour, le 6 mars 1908. Réunie en Assemblée, la Haute juridiction considéra dans l'espèce *Dame Dieupart* que, bien que dirigée à l'encontre d'un acte de poursuite judiciaire, la réclamation était en fait relative à la quotité de la dette et devait être portée à la connaissance des tribunaux administratifs. Elle précisa sur ce point que « *si le jugement de cette question était de la compétence du conseil de préfecture, il n'appartenait qu'à l'autorité judiciaire de déduire de l'arrêté rendu par cette juridiction les conséquences qu'il comportait en vue de la validité des poursuites judiciaires exercées contre la requérante ; que dans ces conditions, c'est à bon droit que le conseil de préfecture de la Seine s'est déclaré incompétent en ce qui concerne les conclusions de la réclamation tendant à l'annulation du commandement* »⁵⁰³. Le champ d'application des deux actions susceptibles d'être engagées à l'encontre du recouvrement forcé de l'impôt était ainsi clairement délimité, cela conformément à leur objet respectif.

L'espèce *Dame Batut* permit en outre de régler la question de savoir s'il était possible de contester la contrainte administrative, alors même que la phase judiciaire des poursuites se trouvait être déjà engagée. Se référant là encore à l'objet de la contestation, tel que déduit de la motivation de la demande, le Conseil d'État estima que « *les conclusions de la réclamation tendant à l'annulation de la contrainte,* » le conseil de préfecture « *devait, dès lors, nonobstant la circonstance que l'opposition à cette contrainte aurait été faite postérieurement à l'émission du commandement, statuer sur lesdites conclusions* »⁵⁰⁴. C'est ainsi qu'apparut pour la première fois le concept d'opposition à contrainte. Le sens donné à cette expression traduisait très exactement l'objet de la contestation, ce qui lui assura d'ailleurs la pérennité qu'on

⁵⁰¹.- Cass. civ. 10 décembre 1900, *Cazier* : S. 1907, I, 307.

⁵⁰².- Cass. civ. 20 juillet 1903, *de Fontaines des Logères c/ Michelin* : S. 1907, I, 307.

⁵⁰³.- CE Ass. 6 mars 1908, *Dame Dieupart* : S. 1910.III.70, concl. TARDIEU.

⁵⁰⁴.- CE Ass. 6 mars 1908, *Dame Batut* : S. 1910.III.70, concl. TARDIEU.

lui connaît ⁵⁰⁵. L'emploi du terme d'opposition ne constitua pas en effet un choix purement rhétorique. Il traduisait, bien au contraire, le contenu propre de l'objet du recours qu'il s'appliquait à désigner. Entendue au sens large, l'opposition se définit comme une « *manifestation de volonté destinée à empêcher l'accomplissement d'un acte juridique ou à en neutraliser les effets* » ⁵⁰⁶. Or, le recours ainsi désigné avait bien pour objet de « neutraliser » la contrainte administrative, ainsi que ses effets. La contrainte représentant l'autorisation donnée au comptable de mettre en œuvre, à défaut de paiement de la part du redevable, les actes de poursuites judiciaires, l'opposition ne pouvait en aucun cas atteindre ces derniers. L'annulation des actes de poursuites procédant de la contrainte ne pouvait faire l'objet que d'un autre recours, justement dénommé opposition à poursuite.

Les solutions progressivement dégagées par la jurisprudence permirent ainsi, par la prise en compte de l'objet de la contestation, de distinguer les deux actions contentieuses susceptibles d'être mises en œuvre à l'occasion du recouvrement forcé de la créance, l'une ayant pour objet de faire opposition à la contrainte administrative, et l'autre aux poursuites judiciaires. Consacrées par le législateur dès 1946, nous verrons que ces solutions se trouvent cependant aujourd'hui dépassées.

B. L'INADÉQUATION ACTUELLE DES SOLUTIONS CONSACRÉES PAR LE LÉGISLATEUR

La loi du 23 décembre 1946 ⁵⁰⁷ constitua la première pierre de l'édifice législatif censé clarifier le régime applicable aux contestations du recouvrement des créances fiscales. Jusqu'alors, comme le soulignait le directeur de la Comptabilité publique Allix à l'occasion de l'entrée en vigueur de la loi, « *le jugement des réclamations afférentes aux poursuites en matière de contributions directes donnaient lieu à certaines difficultés. D'une part, les contribuables avaient tendance à saisir les tribunaux de droit commun de toutes les contestations, dont le plus grand nombre relevait cependant de la compétence des tribunaux administratifs ; d'autre part, les juridictions inférieures de droit commun hésitaient trop souvent sur l'étendue de leur compétence et étaient ainsi amenées à statuer sur des questions qui leur échappaient, en vertu du principe de la séparation des pouvoirs* » ⁵⁰⁸.

Cette loi ne fit pourtant que consacrer les solutions dégagées au préalable par la jurisprudence. Les réclamations relatives au recouvrement des impôts directs étaient susceptibles, aux termes de ce texte, de prendre la forme soit d'une opposition à l'acte de poursuite, soit d'une opposition à la contrainte administrative. La

⁵⁰⁵. - Il n'est pas rare aujourd'hui encore de voir employer l'expression d'opposition à contrainte. Voir à titre d'illustration CAA Lyon 15 février 1995, n° 93-979, *SARL Bar du Cours : Dr. fisc.* 1995, n° 37, comm. 1737, concl. P. BONNAUD.

⁵⁰⁶. - G. CORNU, *Vocabulaire juridique, op. cit.*, V° Opposition.

⁵⁰⁷. - Ayant pour objet de réglementer le contentieux du recouvrement des impôts directs, cette loi fut suivie par le décret du 9 décembre 1948, applicable au contentieux du recouvrement des impôts indirects.

⁵⁰⁸. - P. ALLIX, « Recouvrement de l'impôt direct. Application de la loi du 23 décembre 1946 », Circulaire 439-1.465 du 10 mars 1947, *Bulletin des services du Trésor* du 12 mars 1947.

contrainte administrative constituait donc l'objet de la contestation du recouvrement portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité.

Cependant, la dématérialisation progressive de la contrainte administrative, puis sa disparition effective des textes réglementant le recouvrement des créances fiscales, eurent pour effet d'entraîner peu à peu l'obsolescence des dispositions de la loi de 1946 et plus particulièrement de la prise en compte de la contrainte administrative en tant qu'objet de la contestation.

Nous étudierons donc la consécration législative de l'opposition à contrainte (a), avant de constater l'obsolescence du régime mis en place suite à la disparition de la contrainte (b).

a. La consécration législative de l'opposition à contrainte

La consécration des solutions dégagées par la jurisprudence en matière de contentieux du recouvrement s'effectua au travers de l'article 46 de la loi du 23 décembre 1946. S'inspirant des dispositions de l'article 407 du Code général des impôts directs applicable aux demandes en revendication d'objets saisis, ce texte fût codifié à l'article 407 *bis* de ce même Code :

« Les dispositions de l'article 407 sont applicables à toutes les réclamations relatives aux poursuites en matière de contributions directes.

Ces réclamations revêtent la forme soit d'une opposition à l'acte de poursuite, soit d'une opposition à la contrainte administrative [...]

L'opposition à l'acte de poursuite ne peut viser que la validité en la forme de l'acte. Elle est portée devant les tribunaux judiciaires et jugée comme en matière sommaire.

Toute contestation portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité constitue une opposition à contrainte. Elle est portée devant le conseil de préfecture... ».

Les dispositions des articles 407 et 407 *bis* furent par la suite reprises aux articles 1846 et 1910 du Code général des impôts, et demeurèrent applicables jusqu'à l'entrée en vigueur du Livre des procédures fiscales ⁵⁰⁹.

Parallèlement furent mises en place les dispositions régissant le contentieux du recouvrement des impôts indirects. Mais le décret du 9 décembre 1948 ayant supprimé la contrainte administrative de la procédure de recouvrement forcé des taxes sur le chiffre d'affaires, le législateur dut adopter un texte spécifique applicable aux impôts relevant de la compétence des agents de la Direction générale des impôts. Le terme d'opposition à contrainte ne pouvait donc être utilisé et l'article 1917 du CGI fut ainsi rédigé :

« Les dispositions des articles 1908 à 1912 sont applicables à toutes les réclamations relatives aux poursuites en matière de droits, taxes, redevances, impositions et sommes quelconques dont la perception incombe aux agents de la Direction générale des impôts.

L'opposition aux actes de poursuites ne peut être fondée, que, soit sur l'irrégularité de forme de l'acte, soit sur la non-exigibilité de la somme réclamée

⁵⁰⁹ - Le Livre des procédures fiscales entra en vigueur le 1^{er} janvier 1982 et intégra les dispositions relatives aux contentieux du recouvrement aux articles L. 281 et s. Voir sur ce point l'instruction du 2 décembre 1981 : *Dr. fisc.* 1982, n° 7, ID 7187.

résultant du paiement effectué ou de la prescription acquise postérieurement à l'expiration du délai de réclamation prévu à l'article 1932 ou de tout autre motif ne remettant pas en question l'assiette et le calcul même de l'impôt.

Elle est vidée dans les conditions fixées à l'article 1846, le tribunal compétent pour statuer étant, dans le premier cas, le tribunal de grande instance et, dans le second cas, le juge de l'impôt. »

L'article 1917 portait ainsi déjà en germe le régime qui sera par la suite mis en place par l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales, consécutivement à la suppression de la contrainte administrative. Cependant, le contentieux du recouvrement des impôts indirects demeura de fait moins important que celui des impôts directs. Aussi l'opposition à contrainte était-elle mise en avant en tant qu'objet du contentieux fiscal du recouvrement, les commentateurs ne prenant pas toujours la peine de préciser qu'elle ne s'appliquait qu'en matière d'impôts directs ⁵¹⁰.

En tout état de cause, la loi de 1946 eut pour effet, par la systématisation des solutions dégagées par la jurisprudence, de mettre en place un dispositif spécifique au contentieux du recouvrement. Comme le démontre Victor Haïm dans un article consacré à l'évolution de ce régime, le règlement des litiges en matière fiscale était alors organisé autour de trois phases successives : la phase de l'établissement de l'impôt, correspondant sur le plan contentieux aux demandes de décharge ou de réduction ; la phase d'édition de la contrainte, susceptible de faire l'objet d'une opposition à contrainte, recours de plein contentieux portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité ; et enfin la phase de la poursuite, au cours de laquelle la régularité en la forme des actes mis en œuvre pour assurer le recouvrement de la dette pouvait être contestée devant le juge judiciaire ⁵¹¹. Comme le souligne l'auteur, « dans le cadre de ces dispositions, il était donc admis que le contentieux du recouvrement se subdivisait en deux phases nettement distinctes et séparées. Le juge administratif pouvait annuler la contrainte mais, ne pouvant aller au-delà, laissait au juge judiciaire le soin d'en tirer les conséquences sur le sort à réserver aux poursuites » ⁵¹².

L'objet des contestations afférentes à l'existence, la quotité ou l'exigibilité de l'obligation de payer se trouvait donc défini par référence à la contrainte administrative. Aussi la suppression de ladite contrainte des textes régissant le recouvrement des créances fiscales, conduisit-elle inévitablement à l'obsolescence de ce régime.

⁵¹⁰.- Cette situation correspondait le plus souvent à un souci de simplification. Ainsi, CASTAGNEDE précisait-il dans sa thèse que « par commodité, et sous réserve d'observations particulières, on regroupera ici, sous l'appellation générique « d'opposition à contrainte », toutes les actions ressortissant au contentieux du recouvrement et fondées, quelle que soit la nature des impositions en cause, sur l'un des motifs énumérés au 4^e alinéa de l'art. 1846 CGI (contestation de l'existence de l'obligation au paiement, de sa quotité ou de son exigibilité) », in *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, Thèse, Paris I, 1972, vol. 2, p. 374.

⁵¹¹. - V. HAIM, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer. Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? » : *Dr. fisc.* 1995, n° 52, p. 1880.

⁵¹².- *Ibid.*

b. L'obsolescence du régime mis en place suite à la disparition de la contrainte

Ainsi que nous l'avons rappelé précédemment, la contrainte administrative, apparaissant en tête du premier acte de poursuite sans autre forme de motivation, était fort mal perçue par les contribuables. Jugée en outre comme une obligation alourdissant inutilement la procédure, elle fut progressivement supprimée des procédures relatives aux poursuites.

Cette suppression affecta en premier lieu le recouvrement des impôts indirects, le décret du 9 décembre 1948 ayant substitué à la contrainte administrative un « titre de perception » devant être rendu exécutoire par l'autorité administrative. Dans un second temps, le décret du 17 mars 1970⁵¹³ restreignit le champ d'application de la contrainte en matière d'impôts directs, celle-ci n'étant plus exigée que pour les actes de poursuites postérieurs au commandement, puis aux termes du décret du 17 mars 1980⁵¹⁴, pour les actes de poursuites postérieurs à la saisie-exécution. La loi du 30 décembre 1987⁵¹⁵ acheva enfin de faire définitivement disparaître du texte de l'article L. 255 du LPF, le terme de contrainte administrative.

Pourtant, bien avant la loi de 1987, l'existence matérielle de la contrainte était déjà fortement discutée. Considérée comme « *un acte dont on devine la présence plus qu'on ne la constate* »⁵¹⁶, elle consistait en une simple autorisation donnée au comptable poursuivant de procéder au recouvrement forcé de la créance. Comme le relève Victor Haïm, « *elle n'existait comme opération distincte des actes de poursuites qu'en vertu des dispositions précitées de l'art. 46 de la loi du 23 décembre 1946, parce que le mot existait* »⁵¹⁷.

D'ailleurs, sur le plan contentieux, l'importance de la contrainte administrative n'était que toute relative. Les différences existant entre le contentieux du recouvrement des impôts indirects, soumis à l'article 1917 du CGI, et le contentieux du recouvrement des impôts directs, qui seul connaissait des oppositions à contrainte en vertu de l'article 1846 du même Code, étaient là encore minimisées par la doctrine. Les auteurs considéraient notamment que « *ces modalités procédurales distinctes n'entraînent pas de conséquences déterminantes ni quant au déclenchement des poursuites — lesquelles découlent dans tous les cas d'une décision administrative, postérieure à l'édition de l'acte d'imposition, de recourir à l'exécution forcée de l'obligation de payer — ni, surtout, quant au déclenchement*

⁵¹³.- Décret n° 70-223 du 17 mars 1970 : *JO* 18 mars 1970 ; *Dr. fisc.* 1970, n° 13, comm. 369.

⁵¹⁴.- Décret n° 80-216 du 17 mars 1980 : *JO* 25 mars 1980 ; *Dr. fisc.* 1980, n° 16, comm. 912 ; *JCP* 80, III, 60.960.

⁵¹⁵.- Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, article 98-2 : *Dr. fisc.* 1988, n° 1-2, comm. 1. Voir également l'instruction n° 88-10-A3-MO du 1^{er} juin 1988 de la Direction de la Comptabilité publique : *Dr. fisc.* 1991, n° 16-17, ID 10 298.

⁵¹⁶.- CASTAGNEDE, *op. cit.*, p. 374.

⁵¹⁷.- V. HAIM, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? », *op. cit.*, p. 1180.

des oppositions»⁵¹⁸. La jurisprudence avait en effet admis en matière d'impôts directs, dès avant la suppression partielle de la contrainte par les décrets de 1970 et 1980, que le redevable à qui l'on avait décerné un acte de poursuite était susceptible de contester son obligation de payer, alors même que l'administration s'était abstenue d'émettre à son encontre une contrainte administrative. Le Conseil d'État considérait ainsi sur ce point que, « *nonobstant l'absence matérielle de contrainte* »⁵¹⁹, cette contestation était constitutive d'une opposition à contrainte au sens de l'article 1846 du CGI.

La contrainte administrative en tant qu'objet de la contestation n'était donc déjà plus qu'une « *fiction juridique* »⁵²⁰, et sa disparition définitive des textes relatifs au recouvrement forcé des créances fiscales acheva de confirmer l'obsolescence du régime mis en place par la loi de 1946. Il est donc une nouvelle fois nécessaire de prendre en compte l'évolution de l'objet de la contestation relative à l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité. Nous verrons en effet que celle-ci se doit d'être aujourd'hui définie, non plus par référence à la contrainte administrative, mais bien par rapport à l'obligation de payer à laquelle se trouve soumis le redevable de la créance fiscale.

§ 2. LA REDÉFINITION DE L'OBJET DE LA CONTESTATION DANS LE CONTENTIEUX DE L'OBLIGATION DE PAYER

L'obsolescence des dispositions de la loi de 1946, suite à la disparition de la contrainte administrative, impose aujourd'hui de se situer dans un nouveau cadre juridique pour le règlement des litiges afférents au recouvrement forcé de l'impôt. Il importe notamment d'adopter une nouvelle définition de l'objet de la contestation, non plus par référence à la contrainte administrative, mais par référence à l'obligation de payer en elle-même. C'est en effet dans tous les cas l'obligation au paiement de la créance fiscale, telle que mise à la charge du redevable à l'issue des opérations de recouvrement, qui constituera l'objet des contestations relevant de l'alinéa 2 de l'article L. 281 du LPF.

La prise en compte de l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation s'avère aujourd'hui doublement nécessaire. Cette nécessité résulte en premier lieu de la lecture des dispositions actuellement applicables au contentieux du recouvrement. L'obligation de payer y est clairement définie en tant qu'objet de la contestation. Il n'est donc plus possible de continuer à raisonner sur le fondement des dispositions régissant anciennement l'opposition à contrainte. Cette situation ne peut, en second lieu, s'avérer que néfaste au bon déroulement des litiges, dans la phase administrative préalable, comme *a fortiori* devant le juge.

⁵¹⁸.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, *op. cit.*, p. 369. Voir CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Dr. fisc.* 1963, n° 42 bis, p. 134, concl. MARTIN.

⁵¹⁹.- CE 15 novembre 1978, n° 1.961, *Gaudissart* : *RJF* 1/79, n° 51. Voir également CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Dr. fisc.* 1963, n° 42 bis, p. 134, concl. MARTIN.

⁵²⁰.- V. HAIM, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? », *op. cit.*, p. 1181.

Nous nous appliquerons donc à démontrer la nécessité de la prise en compte de l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation, tant au regard des dispositions aujourd'hui applicables (A), qu'au regard de la résolution des litiges qui en découlent (B).

A. LA NÉCESSITÉ DE LA PRISE EN COMPTE DE L'OBLIGATION DE PAYER EN TANT QU'OBJET DE LA CONTESTATION AU REGARD DES DISPOSITIONS APPLICABLES

Le contentieux de l'obligation de payer commence actuellement à devenir l'expression la plus communément employée par la doctrine contemporaine, soucieuse de définir le plus justement possible les contestations autrefois désignées sous le vocable d'opposition à contrainte. L'utilisation de cette formule, loin d'être le fruit d'une simple coïncidence, rend compte précisément de l'objet même de la contestation, tel qu'il doit être aujourd'hui entendu.

Nous constaterons en effet que si l'obligation de payer est ainsi définie en tant qu'objet de la contestation par les dispositions de l'article L. 281 du LPF (b), cette notion préexistait à la mise en place de ce régime, avant même la suppression de la contrainte administrative (a).

a. L'obligation de payer, objet de la contestation préexistant à la suppression de la contrainte

Avant même l'apparition du concept d'opposition à contrainte, la doctrine identifiait déjà au sein du contentieux du recouvrement un contentieux du paiement « *distinct du contentieux de l'assiette mais surtout, opposé, au plan essentiel de la compétence juridictionnelle, à celui des poursuites judiciaires* »⁵²¹. Cette notion était issue de l'arrêt du Conseil d'État du 7 avril 1922, qui avait considéré dans l'espèce de Béarn, que « *toutes les contestations relatives aux paiements faits par les contribuables, aux quittances délivrées par les percepteurs, à l'imputation des paiements sur telle ou telle imposition, et, d'une façon générale, à tout ce qui touche aux règlements de compte entre le percepteur et les contribuables sont du ressort de la juridiction administrative* »⁵²².

L'objet de ces contestations était donc bien en l'espèce l'obligation au paiement de la créance fiscale. Cependant, la prééminence de la nature de l'acte attaqué en tant qu'objet de la contestation donna bientôt naissance à la notion d'opposition à contrainte, et l'expression de « contentieux du paiement » ne fut plus alors utilisée⁵²³.

⁵²¹. - CASTAGNEDE, *op. cit.*, p. 377.

⁵²². - CE 7 avril 1922, *de Béarn* : *Recueil Lebon* p. 342.

⁵²³. - La doctrine n'était pas en outre unanime sur la nature juridique du contentieux du paiement. Ainsi, Georges CHAUDAT considérait-il que « *le contentieux du recouvrement comprend deux parties bien distinctes : le contentieux du paiement, et le contentieux des poursuites.* », (*in Le contentieux des impôts directs dans sa phase administrative*, thèse Nancy, 1938, p. 18). Mais le contentieux des poursuites se divisait également selon lui en deux actions distinctes comprenant d'une part les oppositions à contrainte et d'autre part les oppositions à poursuites. Il considérait donc le contentieux du paiement comme indépendant de l'opposition à contrainte.

Pourtant, derrière ce recours qualifié d'opposition à contrainte, se dissimulait toujours une contestation relative à l'obligation de payer. Les demandes présentées sous l'empire du régime mis en place par la loi de 1946 avaient certes pour objet de poursuivre l'annulation de la contrainte administrative, mais qu'était-ce que la contrainte sinon la manifestation de l'obligation de payer mise à la charge du redevable ? Certes, dans le droit de l'exécution, la contrainte ne se confond pas avec l'obligation juridique en elle-même : « *manifestation de "l'imperium" du juge, plus largement de l'État, à travers les officiers et agents de la force publique, la contrainte est la forme, la formule, qui permet le recours à la force, à l'exécution* »⁵²⁴. Il en va de même en matière fiscale. La contrainte administrative était en effet considérée comme une autorisation du supérieur hiérarchique donnée au comptable poursuivant de procéder à l'exécution forcée de l'obligation de payer. Cependant, l'exécution forcée ne peut être autorisée que s'il existe une obligation susceptible de fonder le recours à la contrainte. La contrainte ne peut donc être véritablement dissociée de l'obligation de payer, qui constitue la cause même de son existence.

L'article 407 *bis* du Code général des impôts directs, repris à l'article 1846 du Code général des impôts, précisait en outre que les réclamations prenaient « la forme » d'une opposition à la contrainte administrative. Il ne signifiait nullement que la contrainte administrative en constituait l'objet. Il précisait par contre que ces contestations portaient sur l'existence, la quotité ou l'exigibilité « de l'obligation ». L'obligation de payer constituait donc déjà, à notre sens, l'objet véritable des contestations présentées sous la forme d'une opposition à contrainte.

La jurisprudence du Conseil d'État vient en outre confirmer cette position puisque, comme nous l'avons précédemment relevé, elle avait su considérer dans l'espèce *Gaudissart* qu'une réclamation dirigée contre une injonction de payer « *soulevait une contestation portant sur l'existence de l'obligation du sieur Gaudissart ; que, dès lors, nonobstant l'absence matérielle de contrainte, elle a constitué une opposition à contrainte au sens des dispositions précitées de l'article 1846, qui lui sont par suite applicables* »⁵²⁵. La contrainte administrative ne pouvait de ce fait constituer le véritable objet de la réclamation, puisqu'en l'espèce elle s'en trouvait dépourvue.

La contrainte administrative n'était déjà plus prise en compte qu'en tant qu'elle représentait l'assujettissement du redevable à l'obligation de payer la créance fiscale. La prise en compte de l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation préexistait donc à la suppression de la contrainte, et le régime mis en place par les articles L. 281 et s. du LPF ne peut que confirmer cette solution.

⁵²⁴ - E. PUTMAN, *La contrainte dans le droit de l'exécution* : RRJ 1994-2, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, p. 341.

⁵²⁵ - CE 15 novembre 1978, n° 1.961, *Gaudissart* : RJF 1/79, n° 51.

b. L'obligation de payer, objet de la contestation découlant du régime mis en place par les articles L. 281 et s. du LPF

Bien qu'antérieur à la suppression de la contrainte administrative, le régime mis en place, à compter du 1^{er} janvier 1982, par les articles L. 281 à L. 283 et R. 281 à R. 283 du LPF, ne fait nullement mention des termes d'opposition à contrainte ou d'opposition à poursuite. Il est vrai que le législateur entendait que ces dispositions s'appliquent à l'ensemble des impôts. Le décret du 9 décembre 1948 ayant supprimé la contrainte administrative de la procédure applicable au recouvrement forcé des impôts indirects, il ne pouvait donc en être fait mention. Mais la rédaction de l'article L. 281 du LPF démontre cependant que l'objet de la contestation, commun aux articles 1846 et 1917 du CGI, constitue bien l'obligation de payer en elle-même, au fond ou en la forme, et non la contrainte administrative qui ne représente que l'une des modalités d'exécution forcée de cette obligation.

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

Les contestations ne peuvent porter que :

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

*2° Soit sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués, sur l'exigibilité de la somme réclamée, ou sur tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt... »*⁵²⁶

Il n'était plus possible, dès lors, de continuer à se fonder sur la contrainte administrative, pour juger des contestations régies par l'article L. 281, 2^e du LPF. La suppression de la contrainte par la loi du 30 décembre 1987 ne fit, là encore, que confirmer cette solution. Prenant acte de la portée de cette modification textuelle, l'administration fiscale précisait elle-même à ses agents que : « *la notion de contrainte administrative n'ayant plus, désormais, de base légale, il est recommandé aux trésoriers-payeurs généraux de veiller à ce que l'expression « opposition à contrainte » ne soit plus mentionnée dans les documents qu'ils sont appelés à signer dans le cadre des réclamations relatives au recouvrement [...]. Chaque contestation doit désormais être définie par son objet, conformément aux dispositions de l'article L. 281 (1^{er} et 2^e) du LPF »*⁵²⁷.

L'objet de la contestation du recouvrement forcé au fond étant aujourd'hui clairement défini par l'article L. 281, 2^e du LPF, comme relatif à l'obligation de payer telle que mise à la charge du redevable de la créance, il importe qu'il soit ainsi pris en compte tant au regard du respect des dispositions applicables, qu'au regard d'une meilleure résolution des litiges soumis à l'appréciation du juge fiscal.

⁵²⁶.- Cf. Instruction de la Direction de la comptabilité publique du 2 décembre 1981 : *Dr. fisc.* 1982, n° 7, ID 7187.

⁵²⁷.- Instruction n° 88-10-A3-MO du 1^{er} juin 1988 de la Direction de la Comptabilité publique relative au recouvrement de l'impôt direct : *Dr. fisc.* 1991, n° 16-17, ID 10.298, p. 9044.

B. LA NÉCESSITÉ DE LA PRISE EN COMPTE DE L'OBLIGATION DE PAYER EN TANT QU'OBJET DE LA CONTESTATION AU REGARD DE LA RÉSOLUTION DES LITIGES

Ainsi que le relève Victor Haïm, « *l'anachronisme qui consiste à continuer de situer le contentieux du recouvrement dans le cadre des dispositions de la loi de 1946 ne peut rester sans incidence sur la solution des litiges* »⁵²⁸. La prise en compte de l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation, tel qu'il résulte de la lecture de l'article L. 281, 2^e du LPF, s'avère en effet sur ce point doublement nécessaire.

Cet objet permet en premier lieu d'identifier la nature juridique propre de la contestation. La contestation de l'obligation de payer constitue en effet la seule action du contentieux du recouvrement susceptible d'appartenir au contentieux fiscal. L'objet de la contestation constitue en second lieu un critère déterminant propre à fonder la classification des recours contentieux en matière fiscale, favorisant ainsi la résolution des litiges soumis à l'appréciation du juge de l'impôt.

Nous démontrerons donc la nécessité de prendre en compte l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation, aussi bien comme critère d'appartenance au contentieux fiscal (a), que comme critère de classification des recours contentieux (b).

a. L'obligation de payer en tant que critère d'appartenance au contentieux fiscal

Le contentieux du recouvrement constitue sous certains aspects le « parent pauvre » de la matière fiscale, à tel point que certains auteurs n'hésitent pas à l'exclure du champ d'application du contentieux fiscal⁵²⁹. Philippe Bern considère de la sorte que le contentieux de l'imposition, s'il inclut le contentieux de l'assiette de l'impôt, ne comprend pas le contentieux du recouvrement « *dans la mesure où le contribuable ne discutera pas le principe ou le montant d'une imposition, mais la régularité d'une poursuite engagée à son encontre pour le contraindre à se mettre en règle avec le Trésor* »⁵³⁰. Autant dire que le recouvrement de l'imposition ne relève pas du processus fiscal, ce dernier se trouvant limité à la détermination du principe et du montant de la dette.

C'est en s'insurgeant contre cette position que le professeur Hertzog juge en sens contraire que « *le contentieux du recouvrement des impositions ne peut légitimement être écarté du contentieux fiscal. Certes il met principalement en rapport un comptable qui dans la majorité des cas n'appartient pas aux services de la DGI. Mais le recouvrement est la phase ultime et décisive du processus de l'imposition ; celui qui agit le fait bien en tant que contribuable, et la procédure mêle, avec une extrême complexité, des règles de procédures spécifiques ou non au*

⁵²⁸. - V. HAIM, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? », *op. cit.*, p. 1180.

⁵²⁹. - Voir notamment G. GEST et G. TIXIER, *Manuel de droit fiscal*, *op. cit.*, p. 343 et s.

⁵³⁰. - Ph. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, LGDJ, 1972, p. 10. Pour une critique de cette position, jugée comme « *une définition très étroite et fort arbitraire du contentieux de l'imposition* », voir l'article de Maxime CHRETIEN, « Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », *Mélanges Waline*, tome 1, 1974, LGDJ.

recouvrement des créances fiscales »⁵³¹. Nous nous trouvons naturellement plus proche de ce dernier point de vue, en précisant cependant que, à notre sens, le contentieux du recouvrement ne peut dans son entièreté se trouver également intégré au sein du contentieux fiscal.

Poser la question de l'appartenance du contentieux du recouvrement au contentieux fiscal revient à se demander si son objet peut engendrer une action de nature fiscale. Selon le professeur Le Berre, « *seule l'obligation fiscale individualisée mise par l'administration à la charge du redevable est susceptible de donner naissance à l'action fiscale exercée dans le respect de formes spécifiques* »⁵³². Il convient donc de déterminer si le contentieux du recouvrement a effectivement pour objet la contestation de l'obligation fiscale individualisée, ou bien s'il s'attache simplement à mettre en cause les modalités d'exécution de cette obligation.

Les composantes de l'obligation fiscale individualisée ne peuvent être utilement identifiées que par référence à la notion d'obligation juridique. Cette notion connaît classiquement deux acceptions. Entendue au sens strict, elle s'analyse comme le lien juridique, le *vinculum iuris*, existant entre le débiteur d'une prestation et son créancier⁵³³.

Gaston Jéze relève en ce sens que « *l'acte administratif qui crée la créance d'impôt fait naître à la charge du contribuable une situation juridique individuelle, celle de débiteur d'une prestation d'argent bien déterminée* »⁵³⁴. Le rapport d'obligation est donc fondé sur la créance en elle-même, telle qu'établie en matière fiscale par l'application de la loi d'impôt à un contribuable donné. La contestation de ce lien de droit donne ainsi naissance au contentieux de l'assiette, avec pour objet la mise en cause du principe et du montant de l'obligation fiscale individualisée.

Entendue au sens large, l'obligation juridique fait référence à la notion de « *devoir* », le « *Sollen* » défini par Kelsen comme « *la signification normative de tout acte qui se rapporte en intention à la conduite d'autrui* »⁵³⁵. L'obligation juridique n'existe que s'il existe une norme juridique destinée à prescrire un certain comportement, et que cette norme se trouve dotée d'une force obligatoire susceptible de réprimer la conduite contraire de l'individu par la sanction. L'obligation juridique se confond en ce sens avec la norme elle-même⁵³⁶. Si l'on en

⁵³¹.- R. HERTZOG, *Le juge fiscal en crise*, op. cit., p. 12 et s.

⁵³².- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 190.

⁵³³.- Il s'agit en l'espèce d'une conception civiliste de l'obligation juridique, qui n'est que rarement retenue en droit public, les prérogatives de puissance publique dont dispose l'État créancier étant susceptibles de fausser ce rapport de droit. Pour de plus amples développements, cf. A. DE LAUBADÈRE, J.-C. VENEZIA, Y. GAUDEMET, *Droit administratif*, LGDJ, tome I, 14^e éd., 1996, n° 3 ; G. VEDEL et P. DELVOLLE, *Droit administratif*, PUF, Thémis, 12^e éd., 1992, p. 35 et s. et en dernier lieu l'article de Jacques CHEVALIER, « L'obligation en droit public », *Archives de philosophie du droit*, Dalloz, tome 44, 2000, p. 179 et s.

⁵³⁴.- G. JEZE, *Nature et régime juridique de la créance d'impôt*, op. cit., p. 199.

⁵³⁵.- H. KELSEN, *Théorie pure de droit*, op. cit., p. 7.

⁵³⁶.- *Ibid.*, p. 157 et s. Voir également J. CARBONNIER, *Droit civil*, tome IV : *Les obligations*, PUF, Thémis, 21^e éd., 1978, p. 25 et s.

revient à l'obligation fiscale individualisée, force est de constater que la norme exprimée en son sein fait directement référence à l'obligation de payer du redevable de la créance, certes exprimée dans des termes plus choisis par l'article 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Or, partant du principe que l'obligation juridique se confond avec la norme, il est alors possible d'affirmer que le contentieux de l'obligation de payer se rattache directement à la contestation de l'obligation fiscale individualisée, et que sa mise en œuvre donne naissance à une action de nature fiscale.

Il n'y a donc pas un contentieux du recouvrement compris dans le champ d'application du contentieux fiscal, mais un contentieux de l'obligation de payer susceptible de donner naissance à une action de nature fiscale.

L'identification de l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation définie par l'article L. 281-2^e du LPF constitue ainsi un critère déterminant propre à attester de l'appartenance de cette action au contentieux fiscal. Nous verrons en dernier lieu qu'elle permet également de clarifier la classification des recours contentieux pouvant être engagés en matière fiscale.

b. L'obligation de payer en tant que critère de classification des recours contentieux en matière fiscale

La problématique de la classification des recours contentieux en matière fiscale soulève des questions d'inégale difficulté. Il semble en effet aisé d'identifier, en raison de la spécificité de ces recours, le contentieux de l'annulation, de la responsabilité ou de la répression de la fraude fiscale. Leur domaine se détache de l'imposition proprement dite et leur exercice révèle leur indépendance face à la procédure fiscale contentieuse⁵³⁷.

Mais il n'en va pas de même en ce qui concerne la distinction à établir entre les « deux branches principales »⁵³⁸ du contentieux fiscal, le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement. De telles contestations présentent dans les deux cas un caractère objectif « relevant par nature du plein contentieux »⁵³⁹. Elles peuvent l'une comme l'autre intervenir postérieurement au paiement de l'imposition, puisque dans le cadre d'une contestation d'assiette « la circonstance que l'imposition ait donné lieu à paiement ne prive pas en elle-même le contribuable du droit de contester la régularité de l'impôt mis à sa charge, le paiement ne constituant pas une reconnaissance implicite du bien-fondé de la créance fiscale de la collectivité »⁵⁴⁰. En outre, elles visent toutes deux à obtenir devant le juge la décharge ou la réduction de l'obligation fiscale individualisée.

Pourtant c'est bien de l'objet même de la contestation que se dégage le principe de distinction de ces deux contentieux. Comme le démontre Victor Haïm, la

⁵³⁷.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 221 et s. ; D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 36 et s.

⁵³⁸.- P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Finances publiques, tome 2 : Fiscalité, op. cit.*, p. 251.

⁵³⁹.- CE Sect. 29 juin 1962, n° 53.090, *Sociétés des aciéries de Pompey* : Recueil Lebon 438 ; C. DAVID, O. FOUQUET, M.-A. LATOURNERIE et B. PLAGNET, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, op. cit.*, Thème 63, p. 670 et s.

⁵⁴⁰.- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 47.

suppression de la contrainte administrative a eu pour conséquence de simplifier le processus fiscal, qui ne se décompose plus qu'en deux phases distinctes, celle de l'établissement et celle du recouvrement de l'imposition. Il n'est donc plus possible aujourd'hui, en matière d'impôts indirects comme en matière d'impôts directs, d'établir une distinction fondée sur la notion d'opposition à contrainte. « *Dès lors, il n'y a plus qu'une alternative qui repose sur la démarche — aussi classique que logique — qui consiste à situer une requête en se référant aux conclusions expresses ou qu'il convient de voir dans la requête pour qu'elle ait un sens utile :*

- soit le contribuable demande la décharge de l'impôt et il s'agit d'un contentieux de l'établissement de l'impôt à l'appui duquel il ne peut soulever un moyen tiré d'une irrégularité commise dans la phase de recouvrement ;

- soit il demande la décharge de l'obligation de payer, cette demande devant s'analyser par référence à l'article L. 281 du LPF tel qu'il existe et non tel qu'il aurait pu être si les dispositions d'où il est issu étaient encore en vigueur. »⁵⁴¹

En d'autres termes, soit la contestation a pour objet l'imposition *stricto sensu*, et il s'agit en ce cas d'un contentieux fiscal d'assiette, soit la contestation a pour objet l'obligation de payer l'imposition, et il s'agit alors d'un contentieux fiscal du recouvrement.

Nous considérons toutefois là encore, pour nuancer en quelque sorte les propos de monsieur Haïm, que l'obligation de payer s'est toujours avérée comme le véritable objet du contentieux fiscal du recouvrement. Le commissaire du gouvernement Fabre, concluant sur un arrêt du Conseil d'État du 21 décembre 1977, indiquait déjà en ce sens que « *le contentieux du recouvrement n'est qu'un contentieux de l'exécution de l'obligation de payer qui sanctionne, ainsi, la constatation d'une dette fiscale dont le principe, le montant et l'attribution ne peuvent plus, à ce stade, être remis en cause* »⁵⁴².

La suppression de la contrainte n'a contribué qu'à simplifier le règlement des litiges, en permettant aux juges de dégager au sein du contentieux du recouvrement une action de nature fiscale distincte du contentieux de l'assiette de l'impôt, et tendant « *à la décharge de l'obligation de payer* »⁵⁴³.

L'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation constitue ainsi non seulement un critère d'appartenance au contentieux fiscal, mais également un critère de classification des recours contentieux permettant d'assurer au sein du contentieux fiscal la distinction entre le contentieux de l'assiette et du recouvrement. Il constitue en outre le fondement de l'identification de deux actions contentieuses de nature juridique distincte au sein même du contentieux du recouvrement, l'une ayant pour objet la contestation de l'obligation de payer et l'autre la contestation de la régularité en la forme de l'acte de poursuite.

⁵⁴¹.- V. HAÏM, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? », *op. cit.*, p. 1181.

⁵⁴².- Concl. sur CE 21 décembre 1977, n° 1.344 : *Dr. fisc.* 1979, n° 15, comm. 723. Voir également les conclusions du commissaire du gouvernement Marcel MARTIN, sur CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Dr. fisc.* 1963, n° 42 bis, comm. 263.

⁵⁴³.- CE 8 septembre 1999, n° 184.966, *Consorts Le Coat de Kerveguen* : *RJF* 11/99, n° 1473.

La contestation de l'existence, de la quotité ou de l'exigibilité de l'obligation de payer étant seule susceptible de donner naissance à une action de nature fiscale, nous la qualifierons dès à présent de contentieux fiscal du recouvrement, par opposition à la contestation de la régularité en la forme de l'acte de poursuite. Nous verrons en effet que la contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer, objet du contentieux des poursuites en recouvrement ne peut en aucun cas engendrer une action de nature fiscale.

SECTION 2. LA CONTESTATION DES MESURES D'EXÉCUTION DE L'OBLIGATION DE PAYER, OBJET DU CONTENTIEUX DES POURSUITES EN RECOUVREMENT

Le contentieux du recouvrement connaît, à côté du contentieux de l'obligation de payer, une deuxième action contentieuse relative, aux termes de l'alinéa premier de l'article L. 281 du LPF, « à la régularité en la forme de l'acte ». Autrefois dénommées « oppositions à l'acte de poursuites » dans le cadre du régime mis en place par la loi du 23 décembre 1946⁵⁴⁴, ces contestations se distinguent notamment du contentieux de l'obligation de payer par la nature de leur objet. Il ne s'agit pas en l'espèce de mettre en cause l'obligation au paiement de la dette fiscale, mais seulement la régularité des actes de poursuites mis en œuvre par le comptable compétent pour assurer l'exécution forcée de cette obligation. L'objet de l'action se limite donc à la contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer. Elle ne peut en outre se référer qu'à la « validité intrinsèque » de ces actes. Toute contestation dirigée à l'encontre d'un acte de poursuite, fondée sur un motif afférent à l'existence, la quotité ou l'exigibilité de la créance fiscale, s'analyse dans tous les cas comme relevant du contentieux de l'obligation de payer⁵⁴⁵.

L'étude de l'objet du contentieux des poursuites en recouvrement impose une attention toute particulière quant à la détermination même de son contenu. Le caractère laconique des termes de l'article L. 281 du LPF ne peuvent en effet suffire à traduire l'étendue des contestations aujourd'hui susceptibles d'en découler.

Si l'on s'en réfère aux textes régissant le contentieux du recouvrement, l'objet du contentieux des poursuites ne semble pas avoir notablement évolué. Alors que l'article 1846 du CGI disposait que « l'opposition à l'acte de poursuite ne peut viser que la validité en la forme de l'acte », l'article L. 281 du LPF définit ces contestations comme ne pouvant porter que « sur la régularité en la forme de l'acte ». La disparition du terme « opposition » ne constitue en l'espèce que la résultante des modifications ayant affecté le régime du contentieux de l'obligation de payer. La suppression de la notion de contrainte administrative ayant conduit à l'abandon de l'expression d'opposition à contrainte, il n'était plus possible de

⁵⁴⁴.- L'article 407 bis du Code général des impôts directs, repris aux articles 1846 et 1910 du CGI.

⁵⁴⁵.- Il en sera ainsi d'une demande en annulation d'un avis à tiers détenteur, fondé sur le fait qu'il aurait été notifié préalablement à la mise en recouvrement des impositions au titre desquelles il a été délivré (CAA Lyon 2 avril 1992, n° 89-1388, *Lopatin* : *Dr. fisc.* 1993, n° 6, comm. 270, concl. HAELVOET), ou que lesdites impositions seraient prescrites (CE 30 décembre 1998, n° 181.697, *M. et Mme Girault* : *Dr. fisc.* 1999, n° 49, comm. 905).

qualifier par référence, d'opposition à poursuite, la contestation de la régularité des actes de poursuites.

L'élargissement de l'objet de la contestation ne résulte donc pas d'une modification des textes régissant le contentieux des poursuites en recouvrement, mais plutôt de l'interprétation jurisprudentielle de ces dispositions. Limité dans un premier temps à la régularité des actes de poursuites proprement dits, l'objet de la contestation s'est peu à peu développé sous l'impulsion concordante du juge et de la doctrine, conduisant d'une part à une appréhension extensive de la notion d'acte de poursuite, et d'autre part à l'élargissement du domaine de compétence du juge judiciaire en la matière.

Ainsi, si les actes de poursuites constituent l'objet premier de la contestation (§ 1), telle que définie par la lettre de l'article L. 281 du LPF, nous verrons qu'elle s'étend aujourd'hui plus largement aux mesures mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de l'imposition (§ 2).

§ 1. LES ACTES DE POURSUITES EN TANT QU'OBJET PREMIER DE LA CONTESTATION

Les actes de poursuites susceptibles de voir leur régularité contestée dans le cadre d'un contentieux des poursuites en recouvrement, sont décernés par le comptable public compétent, en l'absence de paiement de la part du redevable de la créance⁵⁴⁶, à l'expiration d'un délai de vingt jours suivant le lettre de rappel ou la mise en demeure. L'article L. 258 du LPF dispose à cet effet que « *sous réserve des dispositions des articles L. 259 à L. 261, ces poursuites sont effectuées dans les formes prévues par le Nouveau code de procédure civile pour le recouvrement des créances* ». Bien que ces dispositions n'aient pas encore fait l'objet d'une codification en son sein, ce renvoi doit, comme le souligne le conseiller d'État honoraire Groux, « *être interprété comme désormais fait aux formes prévues par la loi du 9 juillet 1991 et le décret du 31 juillet 1992* »⁵⁴⁷.

L'administration fiscale dispose donc pour assurer le recouvrement forcé de la dette d'impôt, des voies d'exécution de droit commun. Cependant, « *si la mise en œuvre des voies d'exécution de droit commun est soumise aux principes du droit judiciaire, la qualité du créancier en cause — le Trésor public — imprime au recouvrement forcé de la créance fiscale une originalité certaine* »⁵⁴⁸. Car au-delà des dérogations accordées par la loi à l'administration fiscale dans le cadre de la procédure d'exécution forcée de droit commun⁵⁴⁹ — prérogative d'exécution d'office, caractère privilégié de la créance, ... — cette dernière dispose également

⁵⁴⁶. - Si toutefois ce dernier n'a pas expressément formulé une demande de sursis de paiement conformément à l'article L. 277 du LPF.

⁵⁴⁷. - J. GROUX, « Recouvrement des impôts : conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun », *BF* 3/02, p. 142, n° 10.

⁵⁴⁸. - C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 346.

⁵⁴⁹. - Voir notamment sur ce point la thèse de J. SARDA, *Le pouvoir d'exécution en droit fiscal*, Toulouse, 1955, dactyl.

de la faculté de recourir à des actes de poursuites de nature purement fiscale, dont le caractère contraignant s'exprime à son paroxysme au travers de l'exécution sur la personne, dans le cadre de l'utilisation de la contrainte par corps. La faculté accordée au redevable poursuivi de pouvoir contester les modalités d'exercice de ces prérogatives exorbitantes de droit commun, s'avère donc en l'espèce particulièrement fondamentale.

Chacun de ces actes étant susceptible de voir sa régularité mise en cause dans le cadre d'un contentieux des poursuites, nous aborderons successivement les actes de poursuites de droit commun (A), puis les actes de poursuites de nature fiscale (B).

A. LES ACTES DE POURSUITES DE DROIT COMMUN

Le régime des procédures civiles d'exécution, auquel se trouvent soumis les actes de poursuites de droit commun susceptibles d'être décernés en matière fiscale, a été profondément modifié par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 relative aux principes généraux de l'exécution et aux dispositions applicables aux diverses procédures en matière de saisie mobilière⁵⁵⁰. Mise en place par le décret n° 92-755 du 31 juillet 1992⁵⁵¹ à compter du 1^{er} janvier 1993⁵⁵², cette réforme, tout en conservant « *plusieurs grandes lignes de force du droit antérieur* »⁵⁵³, n'est pas restée sans incidence sur le régime du recouvrement forcé de l'imposition. Rendue nécessaire par la péremption des dispositions applicables, pour bon nombre d'entre elles, depuis l'entrée en vigueur du code de procédure civile en 1806, elle eut notamment pour effet d'unifier les règles de compétences juridictionnelles par l'institution d'un Juge de l'exécution et de modifier sensiblement le régime de certaines procédures d'exécution applicables en matière de saisie mobilière⁵⁵⁴. La procédure de la saisie immobilière s'est par contre trouvée exclue du champ d'application de la réforme, et son régime demeure soumis aux dispositions de l'Ancien code de procédure civile.

Nous nous intéresserons en premier lieu au commandement de payer (1), avant d'aborder successivement les procédures de saisie mobilière (2) et immobilière (3).

⁵⁵⁰.- *JO* 14 juillet 1991 ; JCP 91, III, 64.891.

⁵⁵¹.- *JO* 5 août 1992.

⁵⁵².- Loi n° 92-644 du 13 juillet 1992 : *JO* 14 juillet 1992.

⁵⁵³.- M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec, 5^e éd., 1999, p. 11.

⁵⁵⁴.- Cette loi eut également pour effet de procéder à la revalorisation du titre exécutoire détenu par le créancier, aboutissant ainsi à une « déjudiciarisation » partielle de la procédure par la limitation des cas de recours au juge (cf. Ph. THERY, « La déjudiciarisation des procédures civiles d'exécution » : *LPA*, 6 janvier 1993, p. 12 et s.). Elle a contribué enfin à améliorer la situation des créanciers, tout en accordant des garanties supplémentaires destinées à assurer la protection des débiteurs (sur la gestion de ces intérêts par définition contradictoires, cf. Y. LOBIN, « La protection des créanciers et l'aménagement des voies d'exécution », *Mélanges Jauffret*, p. 469 et s.).

a. Le commandement de payer

Parmi l'arsenal des voies d'exécution dont dispose l'administration pour procéder au recouvrement forcé de l'impôt, le commandement constitue le premier acte de poursuite susceptible d'être décerné à l'encontre du redevable défaillant, à l'expiration d'un délai de vingt jours suivant la notification de la lettre de rappel ou de la mise en demeure⁵⁵⁵. L'article L. 261 du LPF précise cependant que lorsque les poursuites sont effectuées par les comptables de la DGI ou de la DGDDI dans le cadre d'une saisie mobilière, « la notification de la mise en demeure prévue à l'article L. 257 tient lieu du commandement prescrit par le code de procédure civile. »⁵⁵⁶

Il mentionne la désignation du titre en vertu duquel les poursuites sont exercées⁵⁵⁷, le montant de l'imposition restant à acquitter, ainsi que la sommation de payer sous peine d'y être contraint par les voies de droit⁵⁵⁸. Ainsi, « le commandement de payer constitue non pas un acte d'exécution, mais simplement un acte préparatoire »⁵⁵⁹. Il se doit en effet d'être le préalable obligatoire à la mise en œuvre des opérations de saisie⁵⁶⁰, qui ne peuvent débiter qu'à l'expiration d'un délai de huit jours suivant sa notification⁵⁶¹.

⁵⁵⁵.- Rappelons cependant que l'article L. 260 du LPF dispense le comptable du Trésor de l'obligation de notification préalable d'une lettre de rappel dans le cas où une majoration de droit ou des intérêts de retard ont été appliqués au contribuable pour non déclaration ou déclaration tardive ou insuffisante des revenus et bénéfices imposables. Le commandement peut alors être signifié dès l'exigibilité de la créance et la saisie peut être pratiquée un jour seulement après sa notification (sur les conditions d'application de l'article L. 260, cf. CE 16 février 2000, n° 181 448, *Sté nouvelle des couleurs zinciques* : *Dr. fisc.* 2000, n° 37, comm. 664, concl. BACHELIER). L'article L. 261 du LPF prévoit en outre que « lorsque les poursuites exercées par le comptable public compétent ont lieu par voie de saisie mobilière, la notification de la mise en demeure prévue à l'article L. 257 tient lieu de commandement prescrit par le code de procédure civile. La saisie peut être pratiquée, sans autre formalité, à l'expiration du délai fixé à l'article L. 258 ».

⁵⁵⁶.- La mise en demeure valant commandement constituera dans ce cas le premier acte de poursuite ouvrant le délai de réclamation de l'article L. 281 du LPF. Cette solution ne vaut cependant que lorsque les poursuites ont lieu par voie de saisie mobilière. Dans le cadre d'une saisie immobilière, la mise en demeure s'analysera comme une simple mesure préalable aux poursuites. Cf. CE 2 juin 1993, n° 67.942, *SA Fidevry* : *Dr. fisc.* 1993, n° 45, comm. 2166 ; *RJF* 7/93, n° 1063.

⁵⁵⁷.- Cass. com. 24 avril 1990 : *RJF* 1990, p. 551 ; Cass. com. 4 février 1997, n° 278 D, *Receveur principal de Paris 5°* : *RJF* 5/97, n° 490 ; CA Versailles 26 mars 1987, *T.-P.G. des Hauts-de-Seine et autres c/ Mlle Pucci* : *D.* 1988, J., p. 529, note PREVAULT.

⁵⁵⁸.- Il doit en outre être signé, sous peine d'être dépourvu de toute valeur procédurale : Cass. com. 26 novembre 1996, n° 1758 P, *Montagnac* (*RJF* 3/97, n° 268).

⁵⁵⁹.- R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, Dalloz, 2000, p. 516.

⁵⁶⁰.- Les commandements sont le plus souvent notifiés par les agents de l'administration en charge du recouvrement ou par voie postale, auquel cas ils échappent, en vertu de l'article L. 259 du LPF, aux conditions générales de validité des actes des huissiers de justice. Sur le contenu et les modalités de notification du commandement, cf. Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 223 et s.

⁵⁶¹.- Si toutefois il s'agit d'une saisie mobilière exercée par les comptables de la DGI, celle-ci ne pourra être pratiquée que vingt jours après la notification de la mise en demeure valant commandement.

Cependant, malgré ce caractère préparatoire des opérations de saisie, il n'en demeure pas moins qu'il s'analyse comme un véritable acte de poursuite, susceptible en cela de faire l'objet d'une contestation dans le cadre de l'article L. 281 du LPF ⁵⁶².

b. Les saisies mobilières

En l'absence de paiement de la part du redevable au terme du délai fixé par le commandement, l'administration peut recourir aux voies d'exécution de droit commun afin de procéder au recouvrement forcé de la créance. Elle dispose ainsi de la saisie-vente, instituée par les articles 50 et suivants de la loi du 9 juillet 1991 ⁵⁶³ en remplacement de la saisie-exécution, lui permettant de procéder à la vente des biens mobiliers corporels appartenant à son débiteur, et cela même s'ils sont détenus par un tiers. Considérée comme « *la forme la plus dure d'exécution forcée* » ⁵⁶⁴, notamment lorsque la saisie s'effectue dans les locaux d'habitation du débiteur, elle ne peut être utilisée pour des créances inférieures à 535 € que sur autorisation du juge de l'exécution, et seulement si le recouvrement n'est pas possible par voie de saisie d'un compte de dépôt ou des rémunérations du travail ⁵⁶⁵. L'autorisation du juge est en tout état de cause requise lorsque la saisie est pratiquée dans le local d'habitation d'un tiers ⁵⁶⁶. Le redevable dispose d'un délai d'un mois pour tenter de procéder à la vente amiable de ses biens, à la suite de quoi la vente aura lieu aux enchères publiques.

Cette forme de saisie présente l'avantage, en cas de pluralité de créances, de régler ces dernières suivant « les causes légitimes de préférence ». L'administration fiscale pourra ainsi faire jouer le privilège attaché à sa créance. Il en va de même en

⁵⁶².- CE 24 octobre 1980, n° 17.900, *M. Tahar Ben Abbes* et n° 17.901, *Sté d'Exploitation du café-restaurant franco-marocain* : *Dr. fisc.* 1980, n° 5, comm. 215 et *RJF* 12/80, n° 1017 ; CE 29 octobre 1980, n° 15.871 : *RJF* 1/81, n° 98 ; CE 24 avril 1981, n° 16.130, *SARL Tranchant frères* : *Dr. fisc.* 1981, n° 31-32, comm. 1585 et *RJF* 7-8/81, n° 724.

⁵⁶³.- Articles 81 et suivants du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992. Voir notamment Cass. com. 22 octobre 2002, n° 1679 F-D, *Garcia* (décision non reproduite) : *RJF* 2/03, n° 235 ; 25 février 2003, n° 353 F-D, *Trésorier public de Loir-et-Cher c/ Devin* : *RJF* 6/03, n° 772 et CAA 21 novembre 2003, *Kerangueven* : *RJF* 4/04, n° 412.

⁵⁶⁴.- Hervé CROZE, « La loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution : les règles spécifiques aux différentes mesures d'exécution forcée et mesures conservatoires » : *JCP* 1992, I, 3595, p. 377.

⁵⁶⁵.- Le commandement préalablement décerné au redevable indique à cet effet que si sa dette est inférieure à 535 € au principal, il doit communiquer dans un délai de huit jours les nom et adresse de son employeur, les références de ses comptes bancaires ou postaux, ou l'un seulement de ces deux éléments. L'utilisation abusive de la procédure de saisie-vente pour des créances inférieures à ce montant constitue un abus de droit (CA Paris 7 février 1995 : *Dalloz* 1996, p. 203, note PREVAULT). Le non respect du principe de subsidiarité entraîne en outre la nullité de la saisie-vente. Sur l'ensemble de la question, voir l'étude de Stéphane REZEK, « Saisie-vente et recouvrement fiscal », *Dr. fisc.* 2002, n° 5, p. 253 et s.

⁵⁶⁶.- Article 50 alinéa 3 de la loi du 9 juillet 1991.

matière de saisie des rémunérations du travail, conformément à l'article L. 145-7 du code du travail ⁵⁶⁷.

À l'inverse, la saisie-attribution ⁵⁶⁸ place l'ensemble des créanciers sur un même pied d'égalité. Instituée par les articles 42 et suivants de la loi de 1991 ⁵⁶⁹ en remplacement de la saisie-arrêt, elle permet à tout créancier muni d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible, de saisir, entre les mains d'un tiers ⁵⁷⁰, les créances de son débiteur portant sur une somme d'argent ⁵⁷¹.

Fortement inspirée de la procédure de l'avis à tiers détenteur, elle emporte effet d'attribution immédiate de la créance au profit du créancier saisissant. Comme le remarque le professeur Croze, « *l'innovation essentielle consiste évidemment dans cet effet attributif qui transfère immédiatement la propriété de la créance du patrimoine du saisi à celui du saisissant où elle demeure cependant indisponible et qui exclut donc logiquement toute possibilité de concours avec les créanciers agissant postérieurement* » ⁵⁷².

La loi de 1991 a eu également pour effet de mettre en place une procédure propre, d'une part, à la saisie des véhicules terrestres à moteur ⁵⁷³, d'autre part, à la

⁵⁶⁷.- Actuellement régie par les articles 48 et 49 de la loi du 9 juillet 1991, et par l'article 80 du décret du 31 juillet 1992, la saisie des rémunérations s'effectue selon les règles décrites aux articles L. 145-1 à L. 145-13 du code du travail. La loi de 1991 n'a que faiblement modifié cette procédure, d'une part en renforçant les droits des débiteurs par l'instauration d'une fraction de rémunération insaisissable et incessible, et d'autre part en permettant à l'administration la saisie de ces rémunérations par voie d'avis à tiers détenteur, pour le recouvrement de créances fiscales bénéficiant du privilège du Trésor.

⁵⁶⁸.- Article 42 et suivants de la loi du 9 juillet 1991 ; article 81 et suivants du décret du 31 juillet 1992.

⁵⁶⁹.- Articles 55 et suivants du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992.

⁵⁷⁰.- Sur l'obligation de renseignement pesant sur le tiers saisi, cf. R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 373 et s. Notons que la saisie-attribution peut également s'effectuer sur un compte de dépôt de fonds, entre les mains d'un établissement bancaire ou assimilé, *ibid.* p. 412.

⁵⁷¹.- La saisie-attribution n'a pas à être précédée d'un commandement de payer, et peut débiter à l'expiration du délai de vingt jours suivant la notification de la mise en demeure ou de la lettre de rappel au redevable de la créance fiscale. Elle s'effectue au moyen d'un acte d'huissier de justice signifié au tiers. Elle doit en outre, sous peine de nullité, être notifiée au débiteur dans un délai de huit jours à compter de la saisie.

⁵⁷².- Hervé CROZE, « La loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution : les règles spécifiques aux différentes mesures d'exécution forcée et mesures conservatoires », op. cit., p. 371. La loi de 1991 indique cependant que les actes de saisie signifiés le même jour sont réputés effectués simultanément (article 43, alinéa 3). Le concours entre créanciers doit alors se régler au prorata de leurs créances respectives, sans tenir compte de l'existence d'éventuels privilèges (Avis Cass. 24 mai 1996 : *Bull. civ.* mai 1996, n° 5, p. 3).

⁵⁷³.- Articles 164 à 177 du décret du 31 juillet 1992. Voir sur ce point BOURDILLAT, « Les mesures d'exécution sur les véhicules terrestres à moteur », *Rev. huissiers* 1993, p. 279 et s. ; J.-Cl. BELOT, « L'exécution sur les véhicules terrestres à moteur : une nouvelle législation qui s'adapte à une société moderne », *LPA*, 6 janvier 1993, p. 89 et s.

saisie des droits d'associé et des valeurs mobilières ⁵⁷⁴, et enfin à la saisie des biens placés dans un coffre-fort ⁵⁷⁵.

c. La saisie immobilière

L'administration fiscale dispose enfin, pour assurer le recouvrement de ses créances impayées, de la faculté de recourir à la procédure de la saisie immobilière. Cette mesure d'exécution forcée de droit commun, considérée comme « *lourde, lente et complexe, parsemée d'obstacles et de possibilités d'incidents* » ⁵⁷⁶, demeure cependant rarement utilisée. Yves Sainte-Aure relève ainsi qu'« *en 1997, pour le compte de la Direction générale des impôts, 19 150 inscriptions hypothécaires ont été réalisées et seulement 84 ventes immobilières suite à saisie ont été engagées* » ⁵⁷⁷. Les projets de réforme successifs n'ayant jamais réellement abouti ⁵⁷⁸, la procédure de saisie immobilière demeure régie par les textes de l'Ancien code de procédure civile ⁵⁷⁹. Elle permet au comptable public, sur autorisation préalable de son supérieur hiérarchique et après signification par exploit d'huissier d'un commandement de payer, de faire procéder à la saisie puis à la vente de l'immeuble par adjudication, devant le tribunal de grande instance du lieu de situation de l'immeuble ⁵⁸⁰.

⁵⁷⁴.- Articles 59 et 60 de la loi du 9 juillet 1991 ; articles 178 à 193 du décret du 31 juillet 1992. P. LE CANNU, « Les saisies portant sur les droits d'associé et les valeurs mobilières », *LPA* 6 janvier 1993, p. 78 et s. ; E. PUTMAN, *La saisie des droits d'associés et des valeurs mobilières*, *JCP E*, 1993, I, 3689. Voir en dernier lieu Cass. com. 11 février 2003, n° 273 F-D, *Bries Vve Montier* : *RJF* 6/03, n° 773.

⁵⁷⁵.- Articles 266 à 282 du décret du 31 juillet 1992. Cf. DE BALANDA, « La saisie des objets contenus dans un coffre-fort », *LPA* 1977, p. 34 et s. ; J.-P. FAGET, « La saisie des objets placés dans les coffres-forts », *LPA* 6 janvier 1993, p. 82 et s.

⁵⁷⁶.- M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, *op. cit.*, p. 8.

⁵⁷⁷.- Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 283.

⁵⁷⁸.- La dernière commission de réforme, mise en place au début des années soixante, a effectivement donné naissance à un décret en date du 1^{er} mars 1967. Mais ce dernier ne fut jamais appliqué, ni même publié... Certaines dispositions législatives isolées ont cependant contribué à l'évolution du régime de la saisie immobilière, telle la loi n° 98-46 du 23 janvier 1998 sur le surendettement des particuliers. Pour de plus amples développements, cf. M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, *op. cit.*, p. 387 et s. ; Ph. GOICHOT, *Voies d'exécution*, Les cours de droit, Litec, 1994, p. 199 et s. et J. VINCENT et J. PREVAULT, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, DALLOZ, 18^e éd., 1995, p. 237 et s.

⁵⁷⁹.- Articles 673 à 748 du Code de procédure civile, principalement issus d'un décret-loi du 17 juin 1938.

⁵⁸⁰.- Voir en dernier lieu Cass. com. 18 février 2004, n° 348 F-D, *Receveur percepteur de Layrac c/ Marrigues* : *RJF* 6/04, n° 653. Voir également les articles suivants : COTTEREAU, « Des particularités de la phase préparatoire de la saisie immobilière », *Droit et pratique judiciaires*, 1982, p. 707 et s., p. 780 et s. ; J.-M. LESGUILLER, « La saisie immobilière, une procédure qui fonctionne bien », *JCP G*, 1978, I, 2901 ; H. SOLUS, « La réforme de la saisie immobilière », *DH* 1938, chron., p. 69 et s. ; VIATTE, « Les voies de recours en matière d'incidents de la saisie immobilière », *Gaz. Pal.* 1980, I, doct. p. 104.

B. LES ACTES DE POURSUITES DE NATURE FISCALE

Outre ces actes de poursuites de droit commun, l'administration fiscale dispose également de la faculté de recourir à des procédures d'exécution spécifiques au droit fiscal.

Il s'agit plus précisément de l'avis à tiers détenteur (1), de la vente globale de fonds de commerce (2) et de la contrainte par corps (3).

a. L'avis à tiers détenteur

L'avis à tiers détenteur constitue une mesure d'exécution forcée⁵⁸¹ permettant à l'administration fiscale d'obtenir des « *depositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement est garanti par le privilège du Trésor* »⁵⁸², le versement des sommes qu'ils détiennent en l'acquit des impositions dues par ces redevables⁵⁸³.

Mis en place par une loi du 12 novembre 1808⁵⁸⁴, l'avis à tiers détenteur « *est une institution de l'Empire qui n'a pas été décantée par la troisième — ni la quatrième — République, sans doute en raison de l'idée, longtemps tenue pour réaliste, que la nécessité de faire rentrer les impôts peut s'accommoder de quelques libertés avec les garanties données aux citoyens contre les abus possibles des agents de l'État* »⁵⁸⁵. Ces considérations, tirées de la plume du conseiller Poullain, illustrent le manque de formalisme et l'insuffisance de garanties accordées au redevable par la loi, face à une procédure exorbitante de droit commun. La jurisprudence de la Cour de cassation tend cependant aujourd'hui à pallier les insuffisances du législateur dans le déroulement de la procédure, « *pour la mettre en*

⁵⁸¹.- Cass. com. 16 juin 1998, n° 1303 P, *Receveur principal des impôts du Havre Bassins*: R/JF 8-9/98, n° 1023 ; D. 1998.IR.216.

⁵⁸².- Article L. 262 du LPF. L'avis à tiers détenteur ne peut donc pas s'appliquer aux autres produits recouvrés par les comptables du Trésor, même s'ils sont assortis d'un privilège spécial et recouvrés comme en matière de contributions directes. Pour une illustration en matière de taxes en faveur d'associations syndicales autorisées, voir Cass. com. 22 octobre 2002, n° 1699 FS-P, *Trésorerie de Nègrepelisse* : R/JF 3/03, n° 375.

⁵⁸³.- Ainsi que le relève Y. SAINTE-AURE, « *cette procédure extrajudiciaire ..., très simple, rapide et sans frais, est la plus utilisée par les comptables publics. En 1997 : 611 260 avis à tiers détenteur ont été délivrés par les comptables de la DGI, dont 188 995 suivis de paiement* », in *Paiement et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 309.

⁵⁸⁴.- Cette loi disposait à cet effet en son article 12, que « *tous fermiers, locataires receveurs, économes et autres depositaires et débiteurs de deniers provenant du chef des redevables et affectés au privilège du Trésor public, sont tenus, sur la demande qui leur en est faite, de payer en l'acquit des redevables et sur le montant des fonds qu'ils doivent ou qui sont entre leurs mains jusqu'à concurrence de tout ou partie des contributions dues par ces derniers. Les quittances des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur sont allouées en compte* ».

⁵⁸⁵.- B. POUILLAIN, « *Avis à tiers détenteur, Un acte mettant en œuvre une voie d'exécution, non signée par son auteur est ... inexistant* », étude sur Cass. com. 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard* : R/JF 4/98, p. 254.

conformité avec quelques exigences minimales tenant aux droits de la défense »⁵⁸⁶. L'intervention de la réforme de 1991 ayant en outre conduit à aligner les effets d'attribution immédiate de l'avis à tiers détenteur sur ceux de la saisie-attribution⁵⁸⁷, le Trésor ne bénéficie plus de sa position de créancier privilégié et se trouve placé dans la situation de « *concurrent ordinaire* »⁵⁸⁸ face à l'ensemble des créanciers saisissants⁵⁸⁹.

Actuellement régie par les articles L. 262 et L. 263 du LPF, cette procédure de recouvrement forcé dispose d'un champ d'application extrêmement large. Elle peut être utilisée pour le recouvrement de toute catégorie d'impôts⁵⁹⁰, pourvu qu'ils soient exigibles⁵⁹¹ et garantis par le privilège général du Trésor⁵⁹², et s'applique

⁵⁸⁶.- R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 442. La Cour de cassation est de la sorte allée jusqu'à prononcer la nullité d'un avis à tiers détenteur désignant la personne redevable de l'imposition par son nom d'épouse, en violation de l'article 4 de la loi du 6 fructidor an II interdisant expressément à tous fonctionnaires publics de désigner les « citoyens » autrement que par leurs nom et prénoms de naissance... (Cass. civ. 6 février 2001, n° 98-22 895, *Mme Lassauzet, épouse Guillot* : *Dr. fisc.* 2001, n° 16, p. 662).

⁵⁸⁷.- L'article 86 de la loi du 9 juillet 1991, relatif à la procédure de l'avis à tiers détenteur renvoie en effet aux dispositions de l'article 43 concernant la saisie-attribution.

⁵⁸⁸.- M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, op. cit., p. 329. Voir notamment P. ANCEL, « Les incidences de la réforme des procédures d'exécution sur l'avis à tiers détenteur », *LPA* 1993, n° 3, p. 36 et s.

⁵⁸⁹.- Pour une illustration en matière de procédures collectives, voir en dernier lieu Cass. com. 13 mai 2003, n° 98-22 741, *Mme Katz Sulzer* : *Dr. fisc.* 2004, n° 24, comm. 554 (qualité de tiers détenteur du liquidateur) ; 8 juillet 2003, n° 1146 FS-PB, *Savenier es q.* : *RJF* 12/03, n° 1450 (effet d'un avis à tiers détenteur notifié avant le jugement d'ouverture sur une créance à exécution successive).

⁵⁹⁰.- L'article L. 262 du LPF n'était auparavant applicable qu'aux redevables d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires. Depuis la loi n° 81-1179 du 31 décembre 1981, article 8-III, ces dispositions s'appliquent aux majorations, pénalités et frais accessoires relatifs aux infractions constatées à partir du 1^{er} janvier 1982. Elles sont en outre applicables, en ce qui concerne les droits d'enregistrement, la taxe de publicité foncière, les droits de timbre et les contributions indirectes, aux impositions mises en recouvrement à partir du 1^{er} janvier 1982.

⁵⁹¹.- Cette condition prive le comptable de la faculté de recourir à la procédure d'avis à tiers détenteur dès lors que le redevable a formulé une demande de sursis de paiement conformément à l'article L. 277 du LPF. Cette demande suspend en effet l'exigibilité de la créance tant que le sursis n'a pas été définitivement refusé. L'avis à tiers détenteur ayant depuis la loi de 1991 un effet d'attribution immédiate lui conférant un caractère exécutoire et non conservatoire, il ne pourra y recourir dans le cadre de l'application des dispositions de l'article L. 277 alinéa 3, aux termes duquel « *à défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés, jusqu'à la saisie inclusivement* ». Cf. J. BUISSON, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement », *LPA* 12 juin 1991, n° 70, p. 10 et s. ; S. REZEK, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : une cohabitation difficile », *JCP N* 1999, n° 9-10, p. 438 et s. et *Dr. fisc.* 1999, n° 11, p. 466 et s. ; J. LAMARQUE, « L'avis à tiers détenteur », *RGDP* 1998, n° 3, p. 481 et s. ; S. VERCLYTTE, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : un combat inégal ? », *RJF* 11/97, p. 667.

⁵⁹².- La Cour de cassation considère que les avis à tiers détenteur délivrés avant toute procédure collective bénéficient du privilège du Trésor même si celui-ci n'a pas été publié (Cass. com. 5 novembre 2002, n° 99-19 262, *Époux Fabbro et Gomis ès qualité* : *Dr. fisc.* 2003, n° 5, comm. 76 ; *RJF* 2/03, n° 234). L'effet d'attribution immédiate des sommes au Trésor n'est pas en outre remis en cause par l'existence de créances salariales bénéficiant du « superprivilège » (Cass. com. 13 novembre 2002, n° 00-11 200, *Mme Penet-Weiller ès qualité et UNEDIC délégation AGS Ile de France* : *Dr. fisc.* 2003, n° 5, comm. 78).

aux créances de deniers de toutes natures appartenant au redevable ⁵⁹³, même s'il s'agit de créances à terme ou encore conditionnelles ⁵⁹⁴.

L'avis à tiers détenteur n'est soumis à aucune condition de forme particulière ⁵⁹⁵ et peut être notifié par voie postale, sous pli recommandé avec accusé de réception, voire même par lettre simple ⁵⁹⁶. Les comptables du Trésor peuvent en outre en user sans même avoir à notifier au redevable de lettre de rappel, cette formalité n'étant rendue obligatoire par l'article L. 255 du LPF que pour les actes de poursuites donnant lieu à des frais⁵⁹⁷.

Depuis un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 13 novembre 1973, la notification au redevable de la créance constitue, pour sa part, une condition de validité de l'avis à tiers détenteur ⁵⁹⁸. Cette notification interrompt le délai de prescription des créances en cause et fait courir le délai de contestation de deux mois ouvert au redevable de la créance en vertu de l'article L. 281 du LPF.

⁵⁹³. - Sur l'impossibilité d'appréhender par voie d'avis à tiers détenteur, le solde provisoire d'un contrat d'assurance-vie, cf. Cass. civ. 28 avril 1998, n° 733 PBR, *Receveur des impôts de la Tour du Pin c/ AGF-Vie* : *RJF* 6/98, n° 725.

⁵⁹⁴. - La créance doit cependant être existante, au moins en germe, à la date de réception de l'avis par le tiers détenteur (CE 4 mai 1988, n° 28.514 : *Dr. fisc.* 1990, n° 22, comm. 1101). Sur la notification d'un avis à tiers détenteur en cas de redressement ou de liquidation judiciaire, cf. J.-L. COURTIER, « Prédominance d'un avis à tiers détenteur face à un jugement d'ouverture », note sous Cass. com. 24 octobre 1995, *LPA* 1996, n° 130, p. 8 et s. ; A. MARTIN-SERF, « L'avis à tiers détenteur du Trésor Public créancier de l'article 40 », *Rev. des proc. coll.*, 2000, n° 5, p. 172 et s.

Les sommes dont le versement est prévu au terme d'un contrat d'assurance-vie ne peuvent cependant être saisies par voie d'avis à tiers détenteur (Cass. civ. 28 avril 1998, n° 96-10 333 : *Dr. fisc.* 1998, n° 29, comm. 693 ; 2 juillet 2002, n° 99-14 819, *SA Cardiff Sté Vie* : *Dr. fisc.* 2003, n° 14, comm. 287).

Dans le même sens les créances éventuelles ne pourront être saisies par voie d'avis à tiers détenteur (Cass. com. 13 mars 2001, n° 98-12 700, *Selafa Béluard et Gomis* : *Dr. fisc.* 2001, n° 29, comm. 714 ; 17 décembre 2002, n° 99-14 397 et n° 99-14 450, *M. Laurent et associés* : *Dr. fisc.* 2003, n° 24, comm. 459 et *RJF* 4/03, n° 506.

⁵⁹⁵. - Lorsque l'avis à tiers détenteur concerne les rémunérations dues par les employeurs, le comptable doit cependant indiquer que la demande ne doit être exécutée qu'à concurrence de la portion saisissable de la rémunération. En outre, lorsque l'avis porte sur le prix de vente d'un fonds de commerce, l'administration doit faire éléction de domicile dans le ressort du tribunal de commerce du lieu de situation du fonds.

⁵⁹⁶. - Rép. GOASGUEN, AN 1^{er} juin 1998, p. 3031, n° 10335.

⁵⁹⁷. - Cass. com. 28 janvier 2003, n° 00-18 911, *M. et Mme Attie et a.* : *Dr. fisc.* 2004, n° 24, comm. 553 et *RJF* 5/03, n° 642 ; 3 mars 2004, n° 451 F-D, *Saber* : *RJF* 7/04, n° 794.

⁵⁹⁸. - Cass. com. 13 novembre 1973 : *BODGI* 12-C-4-74 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 11, ID et CA ; *Bull. civ.* IV, n° 325. La DGI a tiré les conséquences de cet arrêt dans une instruction du 4 mars 1974 : *BODGI* 12-C-5-74 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 13, ID et CA 4435. Voir en dernier lieu Cass. com. 22 octobre 2002, n° 00-11 545, *M. Mouchot* : *Dr. fisc.* 2003, n° 5, comm. 77.

La jurisprudence a en outre considéré que l'avis devait être signé, dans la mesure où « un document dépourvu de signature ne constitue pas la notification d'un avis à tiers détenteur au redevable de l'impôt » (Cass. com. 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard* : *RJF* 4/98, n° 467 ; étude B. POUILLAIN, « Avis à tiers détenteur, Un acte mettant en œuvre une voie d'exécution, non signé par son auteur, est... inexistant », précité).

Ajoutons que depuis la loi du 9 juillet 1991, l'avis à tiers détenteur emporte effet d'attribution immédiate dès réception par le tiers destinataire ⁵⁹⁹. L'administration fiscale ne pourra cependant obtenir paiement de sa créance qu'à l'expiration du délai de contestation ⁶⁰⁰.

b. La vente globale de fonds de commerce

Le fonds de commerce, dans la mesure où il « *représente, souvent, presque tout l'actif du commerçant* » ⁶⁰¹, constitue, au regard de ses créanciers, le plus important des gages mobiliers dont ils sont susceptibles de pouvoir disposer.

Ils bénéficient à cet égard, de la faculté de procéder au nantissement conservatoire du fonds de commerce ⁶⁰² ou de faire opposition au prix de vente de ce fonds ⁶⁰³.

Mais ils peuvent également, de façon plus radicale, faire procéder à la vente globale du fonds de commerce. Celle-ci peut s'effectuer selon la procédure de droit commun, telle que définie aux articles 15 à 21 de la loi du 17 mars 1909. Elle permet aux créanciers inscrits de convertir une saisie-vente portant sur des éléments corporels séparés du fonds, en une vente aux enchères publiques de la globalité du

⁵⁹⁹.- Peu importe que l'avis n'ait pas encore été notifié au redevable de la créance (CE 15 octobre 1997, n° 175.722 et 175.798, *SARL EICOM* : *RJF* 11/97, n° 1060 et *Dr. fisc.* 1998, n° 9, comm. 151, concl. LOLOUM). L'ouverture d'une procédure collective pendant le délai d'opposition ne prive pas en outre l'avis à tiers détenteur de son effet attributif (article 43, alinéa 2, de la loi du 9 juillet 1991 ; Cass. com. 11 février 1997, n° 652 PB, *Brenac ès qualités* : *RJF* 6/97, n° 627). Cet effet ne peut en outre être remis en cause du seul fait de l'existence de créances garanties par le privilège établi en cas de redressement ou de liquidation judiciaire (Cass. com. 13 novembre 2002, n° 1854 FS-P, *Trésorier principal de Metz-République c/ Penet-Weiller es qualités et a.* : *RJF* 3/03, n° 376).

⁶⁰⁰.- Si auparavant l'avis à tiers détenteur emportait les mêmes effets qu'un jugement de validité de saisie-arrêt passée en force de chose jugée, la chambre commerciale de la Cour de cassation avait déjà considéré qu'il ne pouvait avoir d'effet d'attribution qu'à l'expiration du délai d'opposition (Cass. com. 5 mai 1981, n° 80-10344, *SA Lecoq et autres* : *Bull. civ.* IV, n° 207 ; JCP CI n° 2-1982, p. 29). Sur l'effet de l'avis en ce qui concerne le tiers détenteur, cf. E. BONNET, « Le recours du « tiers détenteur » contre un ATD », *Dr. et patrimoine* 1997, n° 51, p. 36 et s. ; J.-P. BOURDILLAT, « L'avis à tiers détenteur : une procédure civile d'exécution », *Gaz. Pal.*, 1^{er} février 1998, p. 2 et s.

⁶⁰¹.- A. JAUFFRET, *Droit commercial*, LGDJ, 22^e éd. par J. MESTRE, 1995, p. 389.

⁶⁰².- Mise en place par une loi du 12 novembre 1955 et codifiée à l'article 53 de l'Ancien Code de procédure civile, sur le modèle du nantissement du fonds de commerce régi par la loi du 17 mars 1909, cette procédure a été intégrée dans le champ d'application des sûretés judiciaires par l'article 77 de la loi du 9 juillet 1991. Voir sur ce point M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, op. cit., p. 197 et s.

⁶⁰³.- Les comptables publics peuvent ainsi utiliser la procédure d'opposition de droit commun prévue à l'article 3 de la loi du 17 mars 1909, auquel cas ils pourront faire jouer le privilège attaché à leur créance. Mais ils disposent également de la possibilité d'appréhender le prix de cession du fonds de commerce par voie d'avis à tiers détenteur (Rép. DILIGENT, Sén. 8 novembre 1984, p. 1793, n° 17448 ; Rép. GAUDIN, AN 12 novembre 1984, p. 4942, n° 53028 ; Cass. com. 12 mai 1987, n° 85-18874 : *Dr. fisc.* 1988, n° 43, comm. 1989 ; *Bull. civ.* IV, n° 115, p. 88). Cette procédure semble cependant quelque peu contradictoire avec le caractère exécutoire de l'avis à tiers détenteur, résultant de l'effet d'attribution immédiate conféré à cette procédure par l'article 86 de la loi de 1991. Voir en dernier lieu Cass. com. 6 mai 2002, n° 00-14 655, *Époux Hébert et associés* : *Dr. fisc.* 2003, n° 6, p. 107.

fonds de commerce ⁶⁰⁴. Elle s'effectue par voie d'assignation devant le tribunal de commerce dans le ressort duquel le fonds est exploité, selon une procédure parfois longue et complexe.

C'est pourquoi l'administration fiscale bénéficie, parallèlement à la procédure de droit commun, de la faculté de faire procéder à la vente globale du fonds de commerce selon les dispositions spécifiques de l'article L. 268 du LPF. Aux termes de cet article, « *lorsqu'il envisage de faire procéder à la vente d'un fonds de commerce, le comptable public compétent peut, par dérogation de l'article 15 de la loi du 17 mars 1909 relative à la vente et au nantissement du fonds de commerce, faire ordonner par le président du tribunal de grande instance que cette vente soit effectuée dans les formes prévues pour les ventes de biens appartenant à des mineurs. Le président exerce, à cet égard, toutes les attributions confiées au tribunal par les articles 1272 et suivants du Nouveau code de procédure civile* » ⁶⁰⁵.

Cette procédure présente l'avantage d'une plus grande rapidité d'exécution, le juge ⁶⁰⁶ statuant par ordonnance ⁶⁰⁷ et cette dernière ne pouvant être attaquée que par la voie de l'appel, formé dans un délai de quinze jours suivant la signification de la décision. Néanmoins, il convient de préciser que l'administration conserve toujours la liberté de recourir, si elle le désire, à la procédure de droit commun ⁶⁰⁸.

Ajoutons en dernier lieu que l'administration fiscale disposait, lorsque le prix fixé dans l'acte de vente était considéré comme très insuffisant au regard de la valeur vénale du bien ⁶⁰⁹, d'un droit de préemption prévu à l'article L. 18 du LPF. Mais les conditions d'exercice de cette procédure ayant été dénoncées par la Cour

⁶⁰⁴.- La loi du 17 mars 1909 prévoit également, en son article 16, la vente globale du fonds au bénéfice du créancier nanti. L'article 18 permet enfin au juge de prononcer la vente du fonds à la demande du titulaire d'une créance se rattachant à son exploitation.

⁶⁰⁵.- Doc. adm. 12 C-2233

⁶⁰⁶.- L'autorité judiciaire peut éventuellement fixer un délai pour parvenir à la réalisation de la vente (Cass. com. 4 novembre 1976 : *Bull. civ.* IV, p. 233, n° 277) mais, conformément au principe de séparation des pouvoirs, il ne peut en aucun cas accorder des délais de paiement au redevable de la créance fiscale (CA Orléans 21 octobre 1981 : BO 12 C- 5-84 ; CA Bordeaux 23 décembre 1983 : BO 12 C-6-84). Dans le même sens, il ne peut se faire juge de l'opportunité des poursuites, ou plus généralement, d'une contestation visant la créance fiscale (CA Reims 16 mars 1972 : *Mémorial des percepteurs*, 1972, p. 86).

⁶⁰⁷.- La vente ne peut être ordonnée qu'à l'issue d'un débat contradictoire (Cass. com. 23 novembre 1955 : *Bull. civ.* III, n° 336, p. 285). La procédure doit donc s'effectuer par voie d'assignation avec constitution d'avocat.

⁶⁰⁸.- Si le tribunal de commerce a déjà été saisi d'une demande en vente globale de fonds de commerce, l'administration conserve la faculté d'exercer cette procédure selon les formes prescrites par l'article L. 268 du LPF. Le tribunal de commerce se trouvera alors dessaisi au profit du président du tribunal de grande instance (Cass. com. 11 juin 1956 : *Bull. civ.* III, n° 172, p. 144 ; JCP 1957, éd. CI, 59870).

⁶⁰⁹.- Ce droit était susceptible de s'exercer pendant les six mois suivant la date de l'enregistrement de l'acte ou de la formalité relative aux fonds de commerce, mais également aux immeubles, droits immobiliers, droits au bail ou promesses de bail.

européenne des droits de l'homme, ces dispositions ont été abrogées à compter du 1^{er} janvier 1997⁶¹⁰.

c. De la contrainte par corps à la contrainte judiciaire

Ainsi que nous l'avons précédemment relevé, la contrainte par corps n'est ni une peine, ni « *un complément de répression* »⁶¹¹, ni « *un mode de libération de la dette* »⁶¹². La doctrine comme la jurisprudence s'accordent depuis longtemps sur ce point⁶¹³. Elle constitue, bien au contraire, « *une épreuve de solvabilité, un moyen de coaction, de pression, c'est-à-dire une voie d'exécution* »⁶¹⁴. Elle sera donc, en ce sens, susceptible de voir sa régularité en la forme contestée dans le cadre des dispositions de l'article L. 281, 1^{er} du LPF.

La contrainte par corps constitue un des derniers vestiges de l'exécution sur la personne⁶¹⁵. Supprimée en matière civile et commerciale depuis une loi du 22 juillet 1867, elle ne s'applique plus que de façon restreinte en matière pénale⁶¹⁶ et

⁶¹⁰.- Loi n° 96-1181 du 30 décembre 1986. CEDH 22 septembre 1994, aff. *Hentrich* : chron. LE GALL et L. GERARD, *Dr. fisc.* 1994, n° 50 ; note D. FIORINA, *D.* 1995, p. 465 ; chron. J.-F. FLAUSS, *AJDA* 1995, p. 220.

⁶¹¹.- J. FABRE, *De la contrainte par corps*, thèse Toulouse, 1933, p. 17.

⁶¹².- Y. SAINTE-AURE, *op. cit.*, p. 349.

⁶¹³.- CE Sect. 24 mars 1972, n° 75.104 : *Dr. fisc.* 1973, n° 12, comm. 481, concl. MEHL ; Cass. com. 13 octobre 1981 : *Bull. civ.* IV, p. 281, n° 354 ; Cass. crim. 26 juin 1989 : *Bull. crim.*, p. 672, n° 271.

⁶¹⁴.- L. DEYMES, *L'évolution de la nature juridique de la contrainte par corps*, thèse Toulouse, 1942, p. 7.

⁶¹⁵.- Parmi les nombreux exemples où la personne du débiteur était considérée comme le gage des créanciers, Marc DONNIER relève en droit romain la « *manus injectio* », qui constituait « *une vraie saisie de la personne pouvant durer soixante jours après lesquels, si la dette n'était pas payée par les parents ou amis du prisonnier, celui-ci était réduit en esclavage et adjugé à son créancier. S'il y avait plusieurs créanciers ils pouvaient mettre à mort le débiteur et se partager les lambeaux de son corps...* », *op. cit.*, p. 4. Pour une vision plus générale de l'évolution historique de l'exécution sur la personne, se référer à la première partie de la thèse de L. DEYMES, *op. cit.*, p. 11 et s.

⁶¹⁶.- Une ordonnance du 23 décembre 1958 a modifié le régime mis en place par la loi du 22 juillet 1867, le remplaçant par les dispositions codifiées aux articles 749 et s. du Code de procédure pénale, remaniées en dernier lieu par l'article 76 de la loi n° 85-1407 du 30 décembre 1985. L'article 749 du Code de procédure pénale prévoit ainsi que « *lorsqu'une condamnation à l'amende, ou aux frais ou à tout autre paiement au profit du Trésor public, est prononcée pour une infraction n'ayant pas un caractère politique et n'emportant pas peine perpétuelle, par une juridiction répressive, celle-ci fixe, pour le cas où la condamnation demeurerait inexécutée, la durée de la contrainte par corps [...]* ».

fiscale ⁶¹⁷. Elle se trouve régie par les articles 749 à 762 du code de procédure pénale, sous réserve de l'application des dispositions spécifiques prévues en matière fiscale, « *au demeurant peu homogènes et relevant d'une diversité d'inspiration* » ⁶¹⁸. L'article L. 271 du LPF prévoit ainsi son application en cas de défaut de paiement des impositions recouvrées par voie de taxation d'office, à l'encontre de redevables changeant fréquemment de domicile ⁶¹⁹. La décision du recours et de la durée de la contrainte par corps dépend de l'appréciation discrétionnaire du président du tribunal de grande instance, saisi sur requête de l'administration fiscale. L'article L. 272 s'applique, quant à lui, en cas de condamnation pénale pour fraude fiscale, « *pour le recouvrement des impôts directs dont l'assiette ou le recouvrement a motivé les poursuites et, le cas échéant, des majorations et amendes fiscales qui ont sanctionné les infractions, à l'encontre des personnes condamnées à titre d'auteurs principaux ou de complices* » ⁶²⁰. Dès lors que la juridiction répressive condamne un redevable pour délit de fraude fiscale ⁶²¹, elle a l'obligation de prononcer la contrainte par corps si l'administration lui en fait la demande ⁶²².

⁶¹⁷.- L'application de la contrainte par corps en matière fiscale découle, en ce qui concerne les dispositions codifiées à l'article L. 272 du LPF d'une loi du 31 janvier 1944 et, en ce qui concerne les dispositions reprises aux articles L. 270 et L. 271, d'une loi n° 53-79 du 7 février 1953. L'ensemble de ce régime a en outre été réaménagé par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987 portant modification des procédures fiscales et douanières (Instr. n° 87-136-A 3 du 16 novembre 1987, de la DCP relative à l'exercice de la contrainte par corps : *Dr. fisc.* 1988.II.9426 et instr. du 10 juillet 2000 de la DGI relative au recouvrement : *BOI* 12-C-3-00, *Dr. fisc.* 2000.II.1250 ; cf. J. LAMARQUE, « L'aménagement de la contrainte par corps », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, *op. cit.*, p. 201 et s.).

⁶¹⁸.- M.-C. BERGERES et A. du CHERON, « La contrainte par corps de l'article L. 271 du Livre des procédures fiscales » : *Dr. fisc.* 1983, n° 51, p. 1152 et s.

⁶¹⁹.- Cf. J. BRANDEAU, « Le contentieux de la contrainte par corps pour défaut de paiement d'impôt (article L. 271 du LPF) », *LPA* 1998, n° 65, p. 4 et s.

⁶²⁰.- L'article L. 272 du LPF ne s'applique pas en matière de fraude fiscale portant sur l'établissement ou le paiement total ou partiel de droits indirects ou de TVA. En revanche, l'article L. 240 prévoit l'application de la contrainte par corps en matière d'infraction à la législation sur les contributions indirectes, pour le recouvrement des amendes, confiscations et pénalités fiscales encourues et prononcées. Voir en dernier lieu Cass. crim. 11 juin 1990, n° 89-84234 D, *Rumeau* : *RJF* 1991, n° 406 et Cass. crim. 3 octobre 1994, n° 94-81305 PF, *Magère* : *RJF* 1995, n° 913.

⁶²¹.- Sur la condition préalable de condamnation pénale pour fraude fiscale, cf. Cass. crim. 29 février 1996, n° V 93-84.616 PF, *Zinck* et n° D 93-84.692 PF, *Fernandez, Neuser* : *RJF* 6/96, n° 827.

⁶²².- Cass. crim. 11 juillet 1990, n° 89-84234 D : *RJF* 5/91, n° 693 ; Cass. crim. 14 février 1994, n° Z 93-82826 D, *Administration des impôts* : *RJF* 5/94, n° 649.

Face à cette procédure exorbitante de droit commun, largement dénoncée par la doctrine ⁶²³, le redevable ne dispose que de garanties « lacunaires » ⁶²⁴, la réforme opérée par la loi du 8 juillet 1987 n'ayant sur ce point modifié le régime que de façon « dérisoire » ⁶²⁵. La contrainte par corps ne peut ainsi être mise en œuvre que lorsque les impositions réclamées atteignent un certain seuil, fixé modestement à 80.000 francs ⁶²⁶. En cas de recours formé par le redevable de la créance, l'article L. 277 du LPF dispose également qu'elle ne peut être exercée avant « *qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent* ». Mais cette disposition n'empêche pas son exécution en cas d'appel ou de pourvoi en cassation. En conséquence, et ainsi que le déplore le professeur Lamarque, « *comme sous le régime antérieur, la contrainte par corps peut donc non seulement être prononcée, mais exercée, avant que la décision du tribunal administratif soit définitive, c'est-à-dire à un moment où la dette fiscale peut n'être pas certaine dans son principe, ni, à tout le moins, fixée dans son montant* » ⁶²⁷. Le code de procédure pénale prévoit en outre un certain nombre de conditions tenant à la situation personnelle du débiteur, limitant notamment l'application de la contrainte par corps en fonction de l'âge de la personne ⁶²⁸ ou de sa situation d'insolvabilité ⁶²⁹.

Quant aux conditions de mise en œuvre de la contrainte par corps, elles procèdent d'un formalisme nécessairement restreint par l'impératif d'exécution forcée auquel obéit cette mesure : « *l'urgence... va peser sur l'économie de la procédure* » ⁶³⁰. Le redevable poursuivi bénéficiera néanmoins de la garantie accordée par l'article L. 272 A du LPF, prévoyant l'autorisation préalable à l'exécution de la contrainte du trésorier-payeur général ou du directeur des services fiscaux ⁶³¹. Elle ne pourra en outre être décernée que cinq jours au moins après la

⁶²³.- Les propositions de loi et autres tentatives tendant à la suppression de la contrainte par corps, menées notamment par le professeur Martinez, M. G. Duclon ou M. P. Bas, n'ont jamais réellement abouti. Voir sur ce point les annotations du professeur LAMARQUE sous l'article L. 272, *Code de procédure fiscale*, Dalloz, 2^e éd., 2001, p. 723.

⁶²⁴.- M.-C. BERGERES et A. du CHERON, *La contrainte par corps de l'article L. 271 du Livre des procédures fiscales*, *op. cit.*, p. 1554.

⁶²⁵.- J. LAMARQUE, *L'aménagement de la contrainte par corps*, *op. cit.*, p. 203.

⁶²⁶.- Article 272 A du LPF. Seuil fixé au 6^o de l'article 750 du code de procédure pénale.

⁶²⁷.- J. LAMARQUE, *L'aménagement de la contrainte par corps*, *op. cit.*, p. 208.

⁶²⁸.- Article 751 du code de procédure pénale (*cf.* Cass. crim. 21 mai 1984 : *Bull. crim.*, p. 475, n^o 184).

⁶²⁹.- Article 752 du Code de procédure pénale (*cf.* Cass. crim. 23 février 1972 : *Bull. crim.*, n^o 72, p. 170).

⁶³⁰.- M.-C. BERGERES et A. du CHERON, *La contrainte par corps de l'article L. 271 du Livre des procédures fiscales*, *op. cit.*, p. 1554.

⁶³¹.- Selon que le recouvrement des impositions en cause incombe aux comptables du Trésor ou de la Direction générale des impôts.

signification régulière d'un commandement à l'encontre du redevable ⁶³², qui disposera alors de la faculté de contester la validité de cet acte de poursuite conformément aux dispositions de l'article L. 281 du LPF ⁶³³.

Cette procédure ne pourra cependant plus être utilisée à compter du 1^{er} janvier 2005, date d'entrée en vigueur de la loi du 9 mars 2004 portant adaptation de la justice aux évolutions de la criminalité⁶³⁴.

Cette loi a en effet supprimé la contrainte par corps pour la remplacer par une contrainte judiciaire plus conforme, notamment, aux exigences de la Cour européenne des droits de l'homme, celle-ci ayant considéré que s'agissant d'une peine, elle ne pouvait être ordonnée que par un juge⁶³⁵. La contrainte judiciaire ne pourra donc découler que d'un mandat d'amener ou d'un mandat d'arrêt délivré par le juge de l'application des peines, sa décision étant exécutoire par provision et susceptible d'appel, conformément aux dispositions de l'article 712-11 du code de procédure pénale.

Cette réforme n'est pas dénuée d'incidences en matière fiscale, puisqu'elle abroge purement et simplement les articles L. 271, L. 272 et L. 272 A du LPF. La contrainte judiciaire ne demeure donc applicable qu'en cas d'emprisonnement pour inexécution volontaire d'une condamnation à des amendes fiscales ou douanières. Le comptable en charge du recouvrement forcé devra dans ce cas adresser une demande au procureur de la République qui pourra lui-même requérir le juge de l'application des peines pour que soit prononcé, à l'issue d'un débat contradictoire, la contrainte judiciaire. La durée de la contrainte sera limitée par le montant de l'amende fiscale ou douanière - soit un maximum de trois mois pour une amende d'un montant supérieur à 15.000 euros - et le juge de l'application des peines pourra ajourner sa décision pour une durée pouvant aller jusqu'à six mois en décidant d'accorder au redevable des délais de paiement.

La contrainte par corps n'étant déjà ces dernières années que fort rarement utilisée, autant dire que les contestations de la régularité en la forme d'une contrainte judiciaire ne devraient pas trop, à l'avenir, encombrer le prétoire du juge de l'exécution...

⁶³².- CE 19 décembre 1979, n° 381 : *Dr. fisc.* 1980, comm. 1406, concl. MARTIN-LAPRADE ; Cass. com. 4 mai 1999, n° 863 D, *DGDDI c/ X...* : *RJF* 8-9/99, n° 1088.

⁶³³.- En l'absence de tout recours, ou si ce dernier se trouve définitivement rejeté, le comptable en charge du recouvrement devra former une demande d'incarcération auprès du procureur de la République (Cass. com. 24 janvier 1995, n° 189 P : *RJF* 4/95, n° 546). Le redevable pourra néanmoins faire échec à l'exécution de la contrainte par l'apurement de sa dette ou la preuve de son insolvabilité. Il disposera également de la faculté de saisir le juge des référés (Cass. ass. plén. 5 avril 1996, n° 400 P, *Botey c/ TPG Paris* : *RJF* 8-9/96, n° 1082), conformément à l'article 756 du code de procédure pénale. Voir sur ce point l'article de J.-P. DOUCET, « Le contrôle par le juge des référés de l'exercice de la contrainte par corps », *Gaz. Pal.* 1994.1., Doctrine, p. 395 et s. Voir également, sur les différents recours dont dispose le redevable poursuivi, l'article précité de Joseph BRANDEAU, « Le contentieux de la contrainte par corps pour défaut de paiement d'impôt ».

⁶³⁴.- Loi n° 2004-204, articles 198 et 207 : JO du 10 mars 2004, p. 4567.

⁶³⁵.- CEDH 8 juin 1995, *Jamil* : *JCP G* 1996, II, 22677.

**§ 2. L'EXTENSION JURISPRUDENTIELLE
DE L'OBJET DE LA CONTESTATION AUX MESURES D'EXÉCUTION FORCÉE
DE L'OBLIGATION DE PAYER**

L'ensemble des actes de poursuites que nous venons d'évoquer, qu'ils soient de droit commun comme de nature fiscale, seront susceptibles de voir leur régularité en la forme contestée dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, tel que défini à l'article L. 281-1^o du LPF. Mais l'objet de l'action auparavant désignée sous l'appellation d'opposition à poursuites, ne se limite plus aux seuls actes pourvus de cette qualification.

La jurisprudence a en effet étendu plus largement l'objet de la contestation, aux mesures mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance fiscale, quand bien même celles-ci n'auraient pas pour effet d'entraîner, de fait, le paiement de la dette. Nous verrons que cette évolution, fondée dans son principe sur le dépassement de la notion d'acte de poursuites en tant qu'objet de la contestation (A), s'exprime plus particulièrement au travers du rattachement des contestations de la régularité en la forme des privilèges et sûretés dont dispose l'administration pour garantir le paiement de ses créances (B).

**A. LE DÉPASSEMENT DE LA NOTION D'ACTE DE POURSUITES
EN TANT QU'OBJET DE LA CONTESTATION**

L'objet du contentieux de l'article L. 281-1^{er} du LPF dépasse aujourd'hui largement le domaine des actes de poursuites *stricto sensu*. Cette évolution résulte d'un double facteur, dégagé dans les deux cas par la jurisprudence.

Le premier résulte, ainsi que nous l'avons précédemment évoqué, de l'élargissement de la notion d'acte de poursuites comme condition de recevabilité du contentieux du recouvrement (a). Lorsque la mesure de recouvrement forcé constitue à la fois le support conditionnant la recevabilité de la réclamation et l'objet même de la contestation, l'élargissement des conditions de recevabilité de la contestation entraîne corrélativement l'élargissement de son objet. En revanche, lorsque la contestation est dirigée à l'encontre d'un acte autre que celui qui a conditionné sa recevabilité, l'élargissement de l'objet de la contestation résulte d'un deuxième facteur, tiré cette fois de la prise en compte en son sein de mesures non détachables de la procédure des poursuites (b). Nous aborderons donc successivement ces deux points.

a. L'élargissement de la notion d'acte de poursuites issu des règles applicables en matière de recevabilité de la contestation

L'élargissement de la notion de poursuites en recouvrement s'est effectué de façon progressive. La jurisprudence a en effet, dans un premier temps, admis que certaines mesures de recouvrement forcé, telle qu'une injonction de payer⁶³⁶ ou que la production par l'administration de ses créances au passif du règlement

⁶³⁶.- CE 15 novembre 1978, n° 1.961, *Gaudissart* : *RJF* 1/79, n° 51.

judiciaire ⁶³⁷, puissent faire l'objet d'une contestation dans le cadre de l'article L. 281 du LPF. Elle a pour ce faire dûment qualifié ces mesures d'actes de poursuites. L'objet de la contestation n'était pas en cela modifié.

Puis dans un second temps, la jurisprudence n'a plus subordonné la recevabilité de la contestation à l'existence d'un acte de poursuite *stricto sensu*. Une mesure de recouvrement forcé, révélatrice de la mise en œuvre des poursuites par l'administration fiscale, suffit donc à ouvrir au redevable la faculté de réclamer conformément à l'article L. 281 du LPF. Ainsi que nous l'avons précédemment relevé, seront de la sorte susceptibles de faire l'objet d'une telle contestation, un avis d'imputation d'un acompte provisionnel ⁶³⁸, un acte de compensation ⁶³⁹ ou encore un dernier avis avant ouverture des portes ⁶⁴⁰. La notion de poursuites en recouvrement se substitue donc à celle, plus restrictive, d'acte de poursuite. Cependant, le caractère injonctif et contraignant de ces mesures demeure conforme aux éléments constitutifs de la notion d'acte de poursuite. Elles s'analysent en effet comme des voies d'exécution du recouvrement forcé de l'impôt, engagées par l'administration en vertu d'un titre exécutoire et destinées à contraindre le redevable défaillant à exécuter son obligation de payer.

Au regard de cette définition, un arrêt du Conseil d'État en date du 8 septembre 1999, *Consorts La Coat de Kerveguen* ⁶⁴¹, semble marquer une nouvelle étape dans l'évolution de l'objet de la contestation. La Haute juridiction a en effet admis, dans cette espèce, la recevabilité d'une requête dirigée contre une opposition à partage, ne rejetant les conclusions tendant à l'annulation de cet acte que parce qu'elles étaient portées devant une juridiction incompétente pour en connaître. Or, l'opposition à partage « *n'est pas un acte de poursuite, mais un mécanisme de protection des créanciers qui leur est ouvert par l'article 882 du Code civil* » ⁶⁴². Au terme de cet article, « *les créanciers d'un copartageant, pour éviter que le partage ne soit fait en fraude de leurs droits, peuvent s'opposer à ce qu'il y soit procédé hors de leur présence...* ». Cet acte est donc dépourvu de tout caractère injonctif ou contraignant,

⁶³⁷.- CE 20 mars 1991, n° 76.959, *Texier* : *RJF* 5/ 91, n° 684 ; Cass. com. 2 mars 1993, n° 387 P : *RJF* 6/93, n° 941 ; Cass. com. 8 mars 1994, n° 695 P, *Florent* : *RJF* 1/ 95, n° 109.

⁶³⁸.- CAA Bordeaux 2 mai 1995, n° 94-889, *Carrère* : *Dr. fisc.* 1995, n° 45-46, comm. 2125, concl. R. BOUSQUET.

⁶³⁹.- CE 3 mars 1976, n° 82.557 : *Dupont* 1976, p. 150, chron. MARTIN-LAPRADE, p. 121 ; CE 9 février 1977, n° 1231 : *Dupont* 1977, p. 158 ; CE 19 avril 1984, n° 44.590, *SARL Roudez* : *RJF* 6/89, n° 762.

⁶⁴⁰.- TA Paris 25 février 1999, n° 94-16.449, Plén. : *RJF* 8-9/99, n° 1087, concl. F. MAGNARD au BDCF 8-9/99, n° 88. La Cour Administrative d'Appel de Paris est néanmoins revenue sur cette dernière solution en considérant que « *quelles que soient les mentions qu'il comporte et en dépit de sa signature et de son envoi par un agent huissier du Trésor, un tel document constitue, non pas un acte de poursuite, mais un simple rappel de l'obligation de payer ne pouvant faire l'objet des contestations prévues à l'article L. 281 du LPF* » (CAA Paris 5 juin 2003, n° 02-634, *Sté Exocat* : *RJF* 03/04, n° 315).

⁶⁴¹.- CE 8 septembre 1999, n° 184.966, *Consorts Le Coat de Kerveguen* : *RJF* 11/99, n° 1473.

⁶⁴².- Observations anonymes sous CE 8 septembre 1999, n° 184.966, *Consorts Le Coat de Kerveguen*, précité.

et n'a pas pour effet d'entraîner conséquemment le paiement de la dette, puisqu'il intervient en amont du déclenchement des poursuites. L'opposition à partage ne correspond pas, en tout état de cause, à la notion d'acte de poursuites telle qu'entendue en tant que condition de recevabilité de la contestation. Il faut donc en convenir, le rattachement d'un tel acte à l'objet du contentieux des poursuites procède d'une autre logique, notamment lorsque l'acte conditionnant la recevabilité de la demande n'est pas celui qui fait l'objet de la contestation. Dans ce cas, l'élargissement de l'objet de la contestation procédera de la connaissance des actes non détachables de la procédure de poursuites.

b. L'élargissement de l'objet de la contestation par la connaissance de mesures de recouvrement non détachables de la procédure de poursuites

Dans l'espèce *Consorts Le Coat de Kerveguen*, la demande présentée par les requérants tendait effectivement à l'annulation de l'opposition à partage délivrée au notaire chargé du règlement de la succession. Cependant, l'arrêt prend soin de préciser que celle-ci était dirigée contre un avis à tiers détenteur délivré le même jour. C'est donc cet acte de poursuite, dont la nature juridique n'est point discutable, qui a pu valablement assurer la recevabilité de la contestation dirigée à son encontre. Dès lors que la contestation était valablement formée à l'encontre de l'avis à tiers détenteur, son objet pouvait s'étendre aux mesures accessoirement mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance.

De nombreux arrêts attestent d'ailleurs de cette faculté. MM. Gour, Molinier et Tournié relèvent à cet effet que « *l'opposition à poursuites est susceptible d'aboutir à l'annulation non seulement d'actes de poursuites proprement dits mais aussi d'actes non détachables de la procédure de poursuites* »⁶⁴³.

Sont de la sorte considérés comme non détachables, les actes dépourvus de caractère réglementaire « *qui s'insèrent dans l'accomplissement concret d'une opération relative à l'assiette ou au recouvrement d'une imposition* »⁶⁴⁴. Or, la procédure de poursuite suppose la mise en œuvre d'un certain nombre de mesures nécessaires à son accomplissement. Le comptable en charge du recouvrement doit au préalable procéder au recouvrement amiable de la créance par la notification d'un avis d'imposition ou d'un avis de mise en recouvrement. S'ensuivent alors, en cas de non paiement à l'échéance par le redevable de la créance, les mesures préalables aux poursuites que constituent la lettre de rappel ou la mise en demeure. Ces mesures constituant en ce sens des actes non détachables de la procédure de poursuites, ils seront susceptibles de voir leur régularité en la forme contestée dans le cadre des dispositions des articles L. 281 et suivants du LPF, à la condition bien entendue que le recouvrement forcé de la créance ait été engagé au préalable⁶⁴⁵.

Il en sera de même en ce qui concerne les mesures destinées à protéger l'administration fiscale d'un éventuel appauvrissement du patrimoine de son

⁶⁴³.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 368.

⁶⁴⁴.- R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif, op. cit.*, p. 578 et 579, n° 613.

⁶⁴⁵.- CE 14 avril 1970, n° 69.088 : *Dupont* 1970, p. 293. ; CE 6 juillet 1979, n° 99.012 : *Dr. fisc.* 1980, n° 24, comm. 1323, concl. RIVIERE et *RJF* 10/79, n° 558 ; CE 1^o décembre 1982, n° 28.082 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011, concl. SCHRICKE ; CAA Lyon 12 décembre 1991, n° 90-232 : *Dr. fisc.* 1992, n° 45, comm. 2122.

débiteur. La contestation de la validité d'une opposition à partage, mesure destinée à éviter que le partage de la succession ne s'effectue hors la présence de l'administration fiscale, peut donc bien s'effectuer dans le cadre d'un contentieux du recouvrement dirigé à l'encontre d'un acte de poursuite notifié par la suite⁶⁴⁶. Enfin, les mesures directement liées à l'exécution des actes de poursuites pourront de la même façon, en tant qu'actes non détachables de la procédure des poursuites, être rattachées à l'objet d'une telle contestation. Le conseil d'État a déjà pu statuer en faveur d'un tel rattachement, concernant notamment la validité d'une signification de vente⁶⁴⁷, d'un récolement de saisie⁶⁴⁸, d'une autorisation préfectorale de vente de meubles saisis⁶⁴⁹ ou des clauses d'un cahier des charges établi en matière de saisie immobilière⁶⁵⁰.

Bien entendu, l'objet de la contestation devra se limiter à l'examen de la régularité en la forme de la mesure de recouvrement, sans atteindre pour autant la remise en cause de l'obligation de payer du redevable de la créance. Un même acte étant susceptible de constituer à la fois le point de départ et l'objet de la contestation, il conviendra d'analyser avec justesse les conclusions des parties. Monsieur le commissaire du gouvernement Mehl précisait d'ailleurs en ce sens, sous l'empire des dispositions de la loi de 1946, « *que la distinction fondamentale entre l'opposition à la contrainte administrative et l'opposition aux poursuites a une portée générale et qu'elle s'applique quelles que soient les voies d'exécution ou les mesures prises en vue du recouvrement* »⁶⁵¹.

La notion d'acte de poursuites, en tant qu'objet de la contestation, se trouve donc largement dépassée par celle, plus extensive, de mesures mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance. Cette construction jurisprudentielle ne peut qu'être que pleinement approuvée, dans la mesure où elle assure une meilleure protection du redevable poursuivi. Elle offre à ce dernier la faculté de pouvoir contester l'ensemble des mesures prises en vue du recouvrement de la créance, tout en entraînant un assouplissement nécessaire des conditions de recevabilité du contentieux du recouvrement. Le rattachement des contestations relatives aux privilèges et sûretés du Trésor en constitue d'ailleurs une parfaite illustration.

⁶⁴⁶.- CE 8 septembre 1999, précité.

⁶⁴⁷.- CE 28 janvier 1935, *Sieur X* : *Recueil Lebon* p. 116 ; CE 24 novembre 1971, *Dame Alexandrovitch*, n° 76.617 : *Dr. fisc.* 1972, n° 41, comm. 1448, concl. SCHMELTZ.

⁶⁴⁸.- Le récolement de saisie, autrefois applicable en matière de saisie-exécution, consistait à établir par voie de procès-verbal, un inventaire des meubles immédiatement avant la vente auquel il était procédé consécutivement à la saisie. Cf. CE 6 mai 1935, *Sieur X* : *Recueil Lebon* p. 531 ; CE Sect. 5 février 1964, *Jacquemot* : *Recueil Lebon* p. 856 et *AJDA* 1964, p. 484, note MOREAU.

⁶⁴⁹.- CE 8 mars 1948, n° 90.307, *Salzes* : *RSLF* 1948, p. 354, chron. CHRETIEN.

⁶⁵⁰.- TC 17 décembre 1962, n° 1.778 : *Dr. fisc.* 1963, comm. 149.

⁶⁵¹.- Concl. sur CE 24 mars 1972, n° 75.104 : *Dr. fisc.* 1973, n° 12, comm. 123.

B. L'EXEMPLE TIRÉ DU RATTACHEMENT DES CONTESTATIONS RELATIVES AUX SÛRETÉS ET PRIVILÈGES DU TRÉSOR

Les voies d'exécution de droit commun ne pouvant suffire à garantir de façon certaine le paiement des créances fiscales, le législateur a très tôt conféré au créancier public un certain nombre de sûretés et privilèges destinés à assurer le recouvrement de l'impôt. M. Jaubert, dans son exposé des motifs de la loi du 12 novembre 1808, instituant le privilège du Trésor en matière de contributions directes, justifiait, comme une évidence, l'existence de telles prérogatives. « *Les contributions directes sont destinées aux dépenses fixes : elles deviennent dès lors une dette sacrée ; rien ne doit en arrêter le recouvrement* »⁶⁵². L'importance des droits ainsi conférés, de même que les inégalités qu'elles introduisent notamment lors de partages d'actif résultant de procédures collectives, ne manquent cependant pas de susciter les plus vives critiques⁶⁵³. L'encadrement contentieux de l'usage que fait l'administration de ses privilèges constitue, en ce sens, un contrepoids nécessaire au respect des intérêts des créanciers, mais également, bien entendu, de celui des débiteurs.

La jurisprudence a donc à cet effet étendu l'objet du contentieux des poursuites aux privilèges et sûretés du Trésor. Certes, ces mesures ne constituent pas des actes de poursuites, puisqu'elles interviennent par principe en amont du recouvrement forcé de la créance.

Mais nous verrons que, tant par leur caractère de mesures de recouvrement mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance (a), que par les conditions de rattachement de ces mesures à l'objet de la contestation (b), elles s'inscrivent parfaitement dans le courant jurisprudentiel précédemment décrit.

a. Le caractère de mesures mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance

L'appréhension du domaine des garanties dont bénéficie l'administration fiscale en matière de recouvrement n'est pas chose aisée. La diversité de ses composantes, l'enchevêtrement des textes qui régissent la matière, aussi bien que sa soumission à un vocabulaire souvent détourné de son sens premier par le langage courant, en sont les principaux responsables. Le terme de sûreté, que nous entendrons comme une « *disposition destinée à garantir le paiement d'une dette à l'échéance, malgré l'insolvabilité du débiteur* »⁶⁵⁴, permet néanmoins une juste traduction de l'ensemble des prérogatives confiées à l'administration pour préserver le recouvrement de ses créances. Nous avons précédemment évoqué les sûretés personnelles dont bénéficie l'administration aux fins de transférer le paiement de la

⁶⁵².- Cf. E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, 1^{ère} éd., 1838, t. 1, p. 150.

⁶⁵³. - Voir notamment P. ANCEL, *Les privilèges du Trésor*, RFFP, n° 7, 1984, p. 5 et s. ; C. MOULY, « Procédures collectives : assainir le régime des sûretés », *Études Roblot*, 1984, p. 530 et s. ; P. SERLOOTEN, « L'entreprise en difficulté, le Trésor, la sécurité sociale et les autres », *Mélanges Weill*, 1983, p. 495.

⁶⁵⁴. G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, op. cit., V^o Sûreté.

dette sur la personne d'un tiers. Il s'agit des différentes formes de solidarité légale, pénale et conventionnelle. Aux côtés de ces sûretés personnelles, les sûretés réelles permettent d'affecter un ou plusieurs biens, meubles ou immeubles, appartenant au redevable principal ou solidaire, en garantie du paiement de la créance.

Parmi l'ensemble de ces sûretés réelles, les plus importantes constituent sans nul doute les privilèges mobiliers du Trésor. En effet, « *les privilèges mobiliers du Trésor ont une importance considérable, que connaissent bien les praticiens : leur nombre est élevé, leur rang prioritaire, le montant des sommes qu'ils garantissent considérable. Aussi, ces privilèges sont-ils fréquemment en procès dans la doctrine française...* »⁶⁵⁵ Cette forme de sûreté, définie par le Code civil comme « *un droit que la qualité de la créance donne à un créancier d'être préféré aux autres créanciers, même hypothécaires* »⁶⁵⁶, s'applique en matière fiscale à raison de l'article 2098 du même code, selon les formes prévues aux articles 1920 et suivants du CGI, et 379-1 du code des douanes. Ces dispositions régissent ainsi, par ordre de priorité, le privilège des impôts directs⁶⁵⁷, le privilège des taxes sur le chiffre d'affaires⁶⁵⁸, le privilège des contributions indirectes⁶⁵⁹, le privilège des droits d'enregistrement et de timbre⁶⁶⁰, ainsi que celui des droits de douane⁶⁶¹. Malgré l'usage consistant à dénommer cette forme de sûreté comme « le » Privilège du

⁶⁵⁵.- P. ANCEL, « Privilèges du Trésor », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 580, 2/94, n° 2.

⁶⁵⁶.- Article 2095 du Code civil.

⁶⁵⁷.- Article 1920 du CGI : « *Le privilège du Trésor en matière de contributions directes et de taxes assimilées s'exerce avant toute autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent ...* ».

⁶⁵⁸.- Article 1926 du CGI : « *Pour le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes assimilées, le Trésor a, sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent, un privilège qui a le même rang que celui de l'article 1920 et s'exerce concurremment avec ce dernier...* ».

⁶⁵⁹.- Article 1927 du CGI : « *Pour le recouvrement des droits, taxes, redevances, soultes et autres impositions dont la perception lui est confiée, l'Administration a, sur les meubles et effets mobiliers des redevables, privilège et préférence à tous les créanciers, à l'exception des frais de justice, de ce qui est dû pour six mois de loyers seulement et sauf aussi la revendication dûment formée par le propriétaire des marchandises en nature qui sont encore sous balle ou sous corde* ».

⁶⁶⁰.- Article 1929-1 du CGI : « *Pour les recouvrements confiés au service des impôts en vertu de la présente codification, l'État a, lorsque les dispositions prévues aux articles 1920, 1923 à 1928 ne leur sont pas applicables, un privilège sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables. Ce privilège s'exerce immédiatement après celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires et des taxes instituées en remplacement de cet impôt* ».

⁶⁶¹.- Article 379-1 du Code des douanes : « *L'administration des douanes a, pour les droits, confiscation, amende et restitution, privilège et préférence à tous créanciers pour les meubles et effets mobiliers des redevables, à l'exception des frais de justice et autres frais privilégiés, de ce qui est dû pour six mois de loyer seulement, et sauf aussi la revendication dûment formée par les propriétaires des marchandises en nature qui sont encore emballées* ».

Trésor, il existe donc en fait autant de privilèges distincts que de créances garanties ⁶⁶².

Ces privilèges portent sur les droits en principal, mais également sur les accessoires de la créance, que constituent les frais de poursuites et d'expertise nécessaires au recouvrement, ainsi que les majorations et pénalités de retard ⁶⁶³. Ils confèrent en outre à l'administration en charge du recouvrement un droit de préférence ⁶⁶⁴ sur l'ensemble des biens meubles appartenant aux redevables, primant, à quelques rares exceptions près, la plupart des autres créanciers ⁶⁶⁵. Au terme de l'article 1929 *quater*, seuls doivent faire l'objet d'une publicité « *les sommes restant dues à titre privilégié par des commerçants et personnes morales de droit privé, même non commerçantes* » ⁶⁶⁶. Les conséquences du défaut de publicité sont de plus limitées puisque la perte du privilège n'advient qu'en cas de mise en redressement judiciaire du redevable principal ou solidaire. Les contraintes liées à l'exercice de ces privilèges sont donc extrêmement limitées, comparées à l'étendue des garanties qu'ils sont susceptibles de conférer au Trésor.

Aux côtés de ces sûretés mobilières, l'hypothèque légale du Trésor vient compléter le dispositif de garanties prévues par le CGI. L'article 1929 *ter* prévoit à cet effet que « *pour le recouvrement des impositions de toutes natures et amendes fiscales confié aux comptables mentionnés à l'article L. 252 du Livre des procédures fiscales, le Trésor a une hypothèque légale sur tous les biens des redevables. Elle prend rang à la date de son inscription au bureau des hypothèques. Elle ne peut être inscrite qu'à partir de la date de mise en recouvrement des impositions et des pénalités y afférentes lorsque celles-ci résultent d'une procédure de redressement ou d'imposition d'office ou à partir de la date à laquelle le contribuable a encouru une majoration ou pénalité pour défaut de paiement* » ⁶⁶⁷. Elle a l'avantage de conférer à

⁶⁶².- Outre ces privilèges généraux, le Trésor dispose du privilège spécial de la taxe foncière figurant à l'article 1920-2 du CGI. Ajoutons également que de nombreux autres privilèges garantissent le recouvrement de créances non fiscales, tels que le privilège général sur les frais de justice et amendes pénales ou les privilèges spéciaux prévus en faveur du fonds forestier national ou du fonds de développement de l'industrie cinématographique.

⁶⁶³.- Le privilège garantissant les taxes sur le chiffre d'affaires, les droits d'enregistrement, les taxes de publicité foncière, les droits de timbre et les contributions indirectes a été étendu aux majorations et pénalités de recouvrement par la loi n° 81.1179 du 31 décembre 1981 (*Dr. fisc.* 1982, n° 2-3, comm. 88).

⁶⁶⁴.- Ils ne comportent cependant pas de droit de suite, et ne pourront s'exercer que tant que la créance garantie demeure dans le patrimoine du redevable de l'imposition (Cass. com. 10 juin 1960 : *JCP* 1960, éd. G., IV, p. 115 ; *RTD com.* 1960, p. 650, obs. HOUIN).

⁶⁶⁵.- Les privilèges généraux du Trésor sont notamment primés par le privilège des frais de justice, le superprivilège des salaires, le privilège de l'article 40 de la loi du 25 janvier 1985, ainsi que par certains privilèges spéciaux. Cf. P. ANCEL, « Privilèges du Trésor », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 96 et s.

⁶⁶⁶.- La publicité n'est néanmoins obligatoire que lorsque les sommes dues atteignent un montant de 100.000 F (fixée par un arrêté du 18 mars 1985), au dernier jour d'un trimestre civil (Loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984).

⁶⁶⁷.- Cette disposition est issue de l'article 8 de l'ordonnance n° 58-1372 du 29 décembre 1958, modifié en dernier lieu par l'article 134-IV de la loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984.

l'administration fiscale, non seulement un droit de préférence vis-à-vis des autres créanciers ⁶⁶⁸, mais également un droit de suite à l'encontre du tiers détenteur.

L'administration fiscale bénéficie en dernier lieu de la possibilité de recourir aux mesures conservatoires de droit commun, qui constituent « *des mesures destinées à conserver un droit ou un bien afin de protéger le créancier en évitant que son débiteur n'en dispose ou ne s'en dessaisisse* » ⁶⁶⁹. Largement remanié dans le cadre de la réforme des procédures civiles d'exécution, le dispositif mis en place par la loi du 9 juillet 1991 prévoit en son article 67 alinéa 1^{er} que « *toute personne dont la créance paraît fondée en son principe peut solliciter du juge l'autorisation de pratiquer une mesure conservatoire sur les biens de son débiteur, sans commandement préalable...* » ⁶⁷⁰. Cette autorisation, en cela réside la principale innovation de la loi de 1991, n'est cependant pas nécessaire, notamment lorsque le créancier dispose d'un titre exécutoire. Le comptable poursuivant pourra donc y recourir lorsque des circonstances seront susceptibles de menacer le recouvrement, alors même qu'il ne se trouve pas encore en mesure de procéder à des voies d'exécution ⁶⁷¹. Il aura alors le choix entre deux formes de mesures conservatoires : la saisie conservatoire et la sûreté judiciaire. La première rendra indisponibles les biens meubles corporels ou les créances saisies, tandis que la seconde attribuera au saisissant un droit de préférence, ainsi qu'un droit de suite ⁶⁷².

L'ensemble de ces privilèges et sûretés se distinguent donc, tant par leur nature que par leur régime juridique, des actes de poursuites. Cependant, si ces mesures ne peuvent être assimilées à des voies d'exécution, elle n'en sont pas moins étroitement liées. Les professeurs Perrot et Théry attestent de la sorte des rapports qu'entretiennent le droit de l'exécution avec le droit des sûretés, « *ne serait-ce qu'en raison d'une finalité commune qui est d'assurer l'exécution de l'obligation* » ⁶⁷³. Ils observent, en outre, que « *le plus souvent, c'est parce que le créancier bénéficie d'une situation privilégiée que la loi met à sa disposition une procédure d'exécution*

⁶⁶⁸.- L'hypothèque sera cependant primée par celles qui ont été inscrites à une date antérieure, ainsi que par les privilèges généraux de rang supérieur, tels que le privilège des frais de justice ou celui des salariés, et par les privilèges immobiliers spéciaux régis par l'article 2013 du Code civil.

⁶⁶⁹.- M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, op. cit., p. 133. Voir en dernier lieu la chronique du conseiller d'État honoraire Jean GROUX, « Recouvrement des impôts : conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun », *BF* 3/02, p. 139 et s.

⁶⁷⁰.- Les mesures conservatoires sont actuellement régies par les articles 67 à 73 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991, ainsi que par les articles 210 à 219 du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992.

⁶⁷¹.- L. du 9 juillet 1991, article 67 *in fine*.

⁶⁷².- Pour de plus amples développements sur la question, se référer aux ouvrages de M. DAGOT, *Les sûretés judiciaires provisoires*, Litec, 1994 ; M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, op. cit., p. 133 et s. ; R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 670 et s. ; Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 201 et s. Voir également les articles de A. CROSIO, « Les mesures conservatoires » : *LPA* 2 et 9 mai 1994 ; D. LEGAIS, « Les mesures conservatoires » : *LPA* 6 janvier 1993, p. 63 et s. ; WOOG et LUCET, « Mesures d'exécution et mesures conservatoires » : *Gaz. Pal.* 1993, I, doct., p. 270.

⁶⁷³.- R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 7.

appropriée »⁶⁷⁴. Or la situation n'est point différente en matière fiscale. L'article L. 262 du LPF subordonne ainsi le recours à la procédure de l'avis à tiers détenteur au fait que la créance se trouve garantie par le privilège du Trésor.

Ces mesures concourent donc de façon indéniable au recouvrement forcé de la créance. Elles possèdent en ce sens le caractère d'actes inséparables des poursuites, susceptibles de voir leur régularité contestée, sous certaines conditions, dans le cadre d'un contentieux des poursuites.

b. Les conditions de rattachement de ces mesures à l'objet de la contestation

Le rattachement des contestations relatives aux sûretés et privilèges du Trésor au contentieux des poursuites en recouvrement peut sembler de prime abord surprenant. Ces mesures ne constituent pas, à proprement parler, des actes de poursuites. Cependant, ainsi que nous l'avons vu précédemment, l'objet du contentieux des poursuites ne se limite pas aux seuls actes pourvus de cette qualification et comprend plus largement l'ensemble des poursuites engagées pour le recouvrement de la dette. Il convient donc de confronter les sûretés et privilèges du Trésor à la notion de poursuites en recouvrement, entendue comme comprenant toute mesure mise en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la dette, possédant le caractère d'une véritable décision et ne constituant pas un acte préalable aux poursuites.

Les sûretés et privilèges du Trésor répondent sans conteste aux deux premiers termes de cette définition. Ils constituent bien, en effet, de véritables décisions, prises par les comptables en vue de protéger le recouvrement de la créance. Reste donc à examiner le caractère d'acte préalable aux poursuites. Si ces mesures interviennent bien en amont du déclenchement des actes de poursuites, il n'est pas possible d'affirmer qu'elles sont un simple élément de la procédure d'élaboration de ces actes, n'ayant pas d'autre effet juridique que de rendre possible leur édicton. La prise de mesures conservatoires, tout comme l'inscription d'une hypothèque au profit de l'administration poursuivante, ne constituent en aucun cas une condition de validité préalable à la notification des actes de poursuites. Elles présentent tout au plus le caractère de garanties attachées au recouvrement de la créance, destinées à faciliter la mise en œuvre éventuelle des poursuites. Quant aux privilèges du Trésor, si l'article L. 262 du LPF prévoit l'utilisation de la procédure de l'avis à tiers détenteur pour les créances dont le recouvrement se trouve garanti par ces derniers, ils n'ont pas la nature d'une véritable décision, mais s'analysent plutôt comme un attribut de la créance à laquelle ils se trouvent attachés. Il découle de cette constatation que l'ensemble de ces mesures constituent, en ce sens, des actes inséparables des poursuites engagées par l'administration pour procéder au recouvrement forcé de la créance. Rien ne s'oppose donc à ce qu'elles fassent l'objet d'un contentieux des poursuites, selon les formes prescrites aux articles L. 281 et suivants du LPF.

Les solutions jurisprudentielles se rapportant au rattachement des contestations relatives à la validité en la forme des sûretés et privilèges du Trésor, procèdent d'une même logique. La compétence des juridictions judiciaires en la matière a très tôt été affirmée par la jurisprudence concordante des deux ordres de juridictions, sans pour

⁶⁷⁴.- *Ibid.*

autant faire directement référence aux dispositions applicables au contentieux du recouvrement ⁶⁷⁵.

Le Conseil d'État a néanmoins été amené ces dernières années à préciser les conditions de rattachement de ces contestations, complétant ainsi les solutions apportées par la Cour de cassation, fondées exclusivement sur le terrain de la compétence juridictionnelle ⁶⁷⁶. Dans un arrêt d'Assemblée en date du 13 juin 1980, la Haute juridiction, statuant notamment sur une demande de mainlevée d'une sûreté fondée sur la décharge de responsabilité dont la requérante avait pu bénéficier, a considéré que « *la validité de l'acte par lequel cette sûreté a été prise de même que l'obligation qui incomberait à l'administration d'y mettre fin sont inséparables de l'ensemble des actes de poursuites dont [la requérante] a été l'objet, cette demande relève de la compétence de l'autorité judiciaire, en vertu de l'article 1846 du CGI* » ⁶⁷⁷.

Après avoir affirmé la caractère inséparable des sûretés et privilèges de l'ensemble des actes de poursuites, solution d'ailleurs confirmée par plusieurs arrêts selon les mêmes termes ⁶⁷⁸, le Conseil d'État a parachevé sa jurisprudence par la détermination des modalités de rattachement contentieux de ces actes. Dans une espèce mettant en cause la validité du privilège du Trésor, considéré comme périmé par le requérant par l'effet des dispositions de l'article 1929 *quater* 8 du CGI ⁶⁷⁹, le Conseil d'État a estimé que « *les contestations relatives aux sûretés dont dispose le Trésor pour garantir le recouvrement des créances fiscales et, en particulier, celles qui portent sur l'existence et la portée du privilège du Trésor, se rattachent à la contestation de la forme des poursuites* » ⁶⁸⁰. Les sûretés et privilèges du Trésor font donc partie intégrante, aux termes de cette jurisprudence, de l'objet du contentieux des poursuites en recouvrement.

Cela ne signifie pas pour autant que cette assimilation autorise le rattachement de toutes les contestations relatives à ces mesures. Celles-ci devront en effet répondre au préalable aux conditions de recevabilité applicables en matière de contentieux du recouvrement. C'est pourquoi, ainsi que le relevait déjà le professeur

⁶⁷⁵.- TC 13 janvier 1936, *Remplier* : *Recueil Lebon*, p. 571 ; CE 4 mai 1936 : *Mémorial des percepteurs* 1937, p. 146 ; 9 novembre 1966 : *Dupont* 1967, p. 43 ; Cass. com. 14 mars 1984 : *Bull. civ.* IV, n° 104. Cf. E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, op. cit., p. 417.

⁶⁷⁶.- Cf. *supra*, dans le cadre des développements consacrés à la répartition des compétences juridictionnelles entre les deux ordres de juridictions.

⁶⁷⁷.- CE 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497, Plén., *Mme X...* : *Recueil Lebon*, p. 270 ; *RJF* 9/80, n° 736 ; *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495, concl. FABRE.

⁶⁷⁸.- Voir notamment en ce sens CE 17 mai 1982, n° 22.972 : *RJF* 7/82, n° 738 et *Dr. fisc.* 1982, n° 49, comm. 2346, concl. P. RIVIERE ; CE 6 juin 1984, n° 34.943 : *RJF* 8-9/84, n° 1058.

⁶⁷⁹.- Aux termes de cet article, régissant les conditions de publicité des sommes restant dues à titre privilégié par des commerçants et personnes morales de droit privé, « *les inscriptions prises en application des 1 à 5 se prescrivent par quatre ans, sauf renouvellement* ».

⁶⁸⁰.- CE 27 juillet 1990, n°85.963, *Begué* : *RJF* 10/90, n° 1258. Voir également CE 5 mars 1993, n° 95.780 : *RJF* 5/93, n° 740 ; CE 17 mars 1993, n° 78.885, *Me Dolley* : *RJF* 5/93, n° 739 ; CE 5 avril 1993, n° 88.530, *Miquel* : *RJF* 5/93, n° 727 ; CAA Paris, 23 décembre 1994, n° 93-568, *M. Maille* : *Dr. fisc.* 1995, n° 29, comm. 1554 ; CAA Paris 28 mars 1995, n° 93-457, *M. Cohen* : *Dr. fisc.* 1995, n° 49, comm. 2299.

Castagnède, les solutions jurisprudentielles rendues en matière de litiges relatifs au privilège du Trésor « *ne font pas appel, d'ordinaire, aux dispositions des articles 1846 et 1917* »⁶⁸¹. En effet, « *un litige relatif au privilège du Trésor peut intéresser un tiers à l'obligation fiscale ; dans ce cas il ne donne aucune prise à un conflit entre les deux types d'oppositions (contrainte / acte de poursuites) visées à l'article 1846* »⁶⁸². Un créancier entrant en concurrence avec l'administration fiscale, ne pourra de ce fait contester l'exercice et la portée du privilège du Trésor sur le fondement de l'article L. 281 du LPF.

La contestation devra, en tout état de cause, émaner du redevable principal ou solidaire de la créance, ou encore d'un tiers mis en demeure de s'acquitter de la dette. Elle ne pourra en outre être formée, dans les délais prescrits par l'article L. 281, qu'à l'encontre d'une mesure de poursuite, celle-ci n'intervenant pas en l'espèce en tant qu'objet de la contestation, mais simplement en tant que condition de recevabilité de l'action. Il convient en dernier lieu de préciser, là encore, que l'objet de la contestation ne devra pas atteindre la créance fiscale en elle-même, mais se limiter à porter sur les sûretés et privilèges du Trésor mis en œuvre pour assurer son recouvrement⁶⁸³. En effet, dans une espèce mettant en cause l'application de l'article 1926 du CGI relatif aux sûretés et privilèges applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, la Cour administrative d'appel de Lyon a ainsi pu considérer que « *bien que les textes applicables concernent l'étendue du privilège du Trésor, une contestation portant sur l'exigibilité des pénalités qui peuvent être mises à la charge du contribuable en règlement judiciaire ou liquidation des biens constitue une opposition à contrainte* »⁶⁸⁴. Ces conditions respectées, les sûretés et privilèges du Trésor pourront légitimement faire l'objet d'une contestation de leur régularité en la forme, conformément aux dispositions de l'article L. 281-1° du LPF.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

L'objet du contentieux des poursuites a donc notablement évolué, et dépasse aujourd'hui largement le cadre restrictif des seuls actes de poursuites dénommés comme tels par les textes ou la jurisprudence. Il s'entend de l'ensemble des mesures d'exécution forcée mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance, à la condition que celles-ci soient émises

⁶⁸¹.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, thèse Paris I, 1972, vol. 2, p. 387.

⁶⁸².- *Ibid.*

⁶⁸³.- La contestation ne doit en effet mettre en cause « *ni l'assiette de l'imposition, ni l'existence de l'obligation de payer, la quotité ou l'exigibilité de l'impôt* » : CAA Paris 9 décembre 1997, n° 96-1598, *SARL Fabienne David Confection les Fadas (Dr. fisc. 1998, n° 42, comm. 921)*.

⁶⁸⁴.- CAA Lyon 28 février 1991, n° 1 709 *Escallier* et n° 811 *Vollaire Production* : *RJF* 5/91, n° 688. Voir également TA Lille 30 janvier 1997, n° 96-314, *SARL La Péniche* : *RJF* 10/97, n° 991.

postérieurement aux actes préalables aux poursuites ⁶⁸⁵, ainsi que des actes qui leur sont directement attachés. Le caractère de voie d'exécution, en tant qu'elles constituent des « *voies de droit qui sont mises à la disposition des créanciers pour leur permettre d'obtenir ce qui leur est dû, au besoin par la coercition* » ⁶⁸⁶, s'adapte ainsi parfaitement à la nature juridique de ces mesures.

Le caractère spécifique de cet objet, dégagé de tout lien direct avec l'obligation fiscale individualisée, n'est pas dénué d'incidence quant à la détermination de la nature juridique de l'action. Le professeur Le Berre relève ainsi que « *l'illégalité en la forme des poursuites, si elle est admise, a seulement pour effet de paralyser les conséquences de l'obligation fiscale dans l'exercice de la coercition, mais ne lui porte pas atteinte* » ⁶⁸⁷.

La détermination de l'objet de la contestation permet ainsi de fonder l'identification, au sein du contentieux du recouvrement, de deux actions de nature juridique distincte, la contestation de l'obligation de payer s'analysant comme l'objet du contentieux fiscal du recouvrement et la contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer, comme l'objet du contentieux des poursuites en recouvrement.

Seule la contestation de l'obligation de payer sera en ce sens susceptible de donner naissance à une action de nature fiscale, la contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer s'apparentant en tout état de cause au contentieux de droit commun de la validité formelle des voies d'exécution. La qualification des moyens invocables, en tant qu'elle révèle la mise en œuvre d'actions contentieuses distinctes, ne peut en outre que renforcer cette première analyse.

⁶⁸⁵.- Avis d'imposition et lettre de rappel pour les impôts recouvrés par les comptables du Trésor, avis de mise en recouvrement et mise en demeure pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts.

⁶⁸⁶.- R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 3.

⁶⁸⁷.- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 208.

Chapitre II

LA QUALIFICATION DES MOYENS INVOCABLES, RÉVÉLATEUR DE LA MISE EN ŒUVRE D' ACTIONS CONTENTIEUSES DISTINCTES

De l'analyse de l'objet du contentieux du recouvrement découle tout naturellement celle des moyens susceptibles d'y être invoqués. En effet, « *il y a liaison et interdépendance entre les moyens et l'objet. C'est parce que le requérant estime avoir raison sur un point de droit qu'il forme un recours en justice. Les moyens alors engendrent l'objet. Mais inversement, c'est parce que le requérant désire que sa prétention soit satisfaite qu'il recherche tous les arguments possibles pour l'appuyer. Dans ce cas, les moyens procèdent de l'objet* »⁶⁸⁸. L'identification des moyens pouvant être invoqués dans le cadre d'une contestation, permet ainsi d'apprécier la nature et l'étendue des motifs de droit ou de fait susceptibles de fonder la recevabilité de la demande⁶⁸⁹. Ils constituent « *l'argumentation juridique développée à l'appui des conclusions, les raisons qui justifient le bien-fondé des prétentions de la requête* »⁶⁹⁰.

Si l'on rattache les arguments de fait aux moyens de droit pouvant être invoqués, l'identification de leur contenu permet en outre de révéler, dans une perspective dépassant le strict cadre de l'instance, la nature juridique de l'action contentieuse à laquelle ils appartiennent. Pour reprendre les termes du professeur Le Berre, « *l'action étant le pouvoir de soumettre une prétention juridique au juge, l'existence de moyens de droit y est substantiellement liée* »⁶⁹¹. Le professeur

⁶⁸⁸- L. TALLINEAU, « Le particularisme de la cause de la demande dans le contentieux de l'imposition », *RSF* 1976, p. 539 et s.

⁶⁸⁹- La notion de moyen est le plus souvent définie par la doctrine par référence à la notion de cause. Les moyens tendent en effet à soutenir la cause, à démontrer son bien-fondé (Cf. J.-M. AUBY et R. DRAGO, *Traité de contentieux administratif*, LGDJ 1984, p. 891 et s. ; C. DEBBASCH, *Procédure administrative contentieuse et procédure civile. Contribution à l'étude de l'instance*, thèse LGDJ 1961, p. 94 et s. ; J.-P. GILLI, *La cause de la demande en Justice. Essai de définition*, thèse LGDJ 1962, p. 24 et s. ; J. MOURY, *Le moyen de droit à travers les articles 12 et 16 du Nouveau code de procédure civile*, thèse dactyl. Paris II, 1986, p. 33 et s. ; J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 454 et s.). Une telle analyse ne saurait cependant être utilisée dans le cadre du contentieux du recouvrement. Ainsi que nous l'avons précédemment relevé, le caractère incertain des causes juridiques applicables en la matière ne saurait constituer un fondement utile à l'identification des moyens susceptibles de s'y trouver attachés.

⁶⁹⁰- ODENT, *Cours de contentieux administratif*, Les cours de droit, 1970-1971, p. 856.

⁶⁹¹- J.-M. LE BERRE, *Procédure fiscale contentieuse, op. cit.*, p. 192.

Castagnède fondait déjà de la sorte la distinction entre les actions ressortissant au contentieux de l'assiette et les oppositions à l'acte de poursuites : « *les premières s'attachent à la décision d'imposition proprement dite ; les secondes concernent les actes de poursuites en tant qu'ils sont détachables de l'obligation envers le Trésor. Dans les deux cas, la nature des moyens invoqués par le requérant fournit le critère permettant de qualifier l'action contentieuse engagée* »⁶⁹².

L'identification d'actions contentieuses distinctes au sein du contentieux du recouvrement passe donc nécessairement par l'analyse des différents moyens qui leur sont attachés. Ces derniers occupent de surcroît une place prépondérante au sein des dispositions de l'article L. 281 du LPF. Les moyens pouvant être entendus y sont expressément énoncés, conduisant ainsi à distinguer le contentieux de l'obligation de payer de celui de la régularité de son exécution forcée en fonction, non pas de l'objet de l'action intentée, mais des moyens susceptibles d'y être invoqués⁶⁹³.

Cet article précise ainsi que « *les contestations ne peuvent porter que :*

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

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

Il résulte ainsi de la seule lecture de l'article L. 281 du LPF, que de la nature des moyens invoqués dépendra la qualification de l'action contentieuse mise en œuvre. Nous distinguerons à cet effet, en fonction de l'objet auquel ils se trouvent rattachés, les moyens relatifs à la contestation de la validité de l'obligation de payer (Section 1), des moyens relatifs à la contestation de la régularité des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer (Section 2).

SECTION 1. LES MOYENS RELATIFS À LA VALIDITÉ DE L'OBLIGATION DE PAYER

L'invocation par le redevable de la créance, de moyens relatifs à la contestation de l'obligation de payer, traduisent la mise en œuvre d'une action de nature fiscale. Selon les dispositions de l'article L. 281-2° du LPF, ils ne peuvent porter que 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* ». Il ne s'agit donc pas en l'espèce de contester la créance fiscale en elle-même, mais seulement l'obligation de payer à laquelle se trouve assujéti le redevable de la créance. Pour reprendre les termes du professeur Le Berre, « *en définitive, l'admissibilité des moyens d'une*

⁶⁹².- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, op. cit., vol. 2, p. 397.

⁶⁹³.- L'article L. 190 du LPF fait au contraire référence, en matière de contentieux de l'assiette, à l'objet de la contestation. Il prévoit en effet en son alinéa premier que « *les réclamations relatives aux impôts, contributions, droits, taxes, redevances, soultes et pénalités de toute nature, établis ou recouvrés par les agents de l'administration, relèvent de la juridiction contentieuse lorsqu'elles tendent à obtenir soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire* ».

demande dans le cadre de l'opposition à contrainte repose sur le fait qu'ils doivent atteindre la créance fiscale dans son exigibilité lato sensu sans qu'il soit possible de mettre en cause l'application du droit fiscal à la situation du contribuable, cette application ayant abouti à l'apparition de la créance et à la détermination de son montant »⁶⁹⁴.

L'obligation de payer mise en cause constituant une obligation de nature fiscale, les moyens invoqués se rattacheront nécessairement au domaine du contentieux fiscal. Ils permettront ainsi de distinguer le contentieux fiscal du recouvrement auquel ils se rattachent, d'une part, du contentieux de la régularité formelle des voies d'exécution de l'obligation de payer, et d'autre part, du contentieux fiscal de l'assiette de l'impôt.

Le principe de la nature fiscale de ces moyens, du simple fait de l'objet auquel ils se trouvent rattachés, semble, à ce point de l'étude, pour le moins établi. Tout autre est, en comparaison, le problème de la détermination de l'étendue des moyens invocables.

Si les moyens relatifs à l'existence, l'exigibilité et la quotité de l'obligation de payer se retrouvent depuis l'origine au centre des textes et des décisions portant sur la contestation du recouvrement de l'impôt, il n'en reste pas moins que l'ensemble des arguments pouvant être avancés à l'appui de ces derniers méritent d'être précisément identifiés. Quant aux dispositions de l'article L. 281-2^e in fine, prévoyant que puisse être invoqué « tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt », leur interprétation suscite de nombreuses controverses. Longtemps considéré comme une simple limite entre les moyens relevant du contentieux du recouvrement et ceux relevant du contentieux de l'assiette, ces dispositions sont aujourd'hui prises en compte de façon positive, permettant ainsi d'élargir, au bénéfice du redevable poursuivi, le nombre des moyens recevables dans le cadre de l'article L. 281 du LPF.

La recevabilité initiale des seuls moyens relatifs à l'existence, l'exigibilité et la quotité de l'obligation de payer (§ 1) évolue ainsi à présent vers l'admission de tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt (§ 2).

§ 1. L'ADMISSION INITIALE DES SEULS MOYENS RELATIFS À L'EXISTENCE, L'EXIGIBILITÉ ET LA QUOTITÉ DE L'OBLIGATION DE PAYER

L'élaboration d'une analyse fondée sur l'objet de la contestation s'accompagna, dès les premières solutions jurisprudentielles, d'un exposé des moyens pouvant être avancés au soutien de ce dernier. Commentant la portée de l'arrêt du Tribunal des conflits du 30 avril 1898, *Préfet du Vaucluse contre Courtet*, les professeurs Gour, Molinier et Tournié faisaient ainsi remarquer que « pour la première fois, il était fait abstraction de l'acte de poursuites à l'occasion duquel la contestation avait surgi, les moyens servant de fondement à cette contestation étant seuls pris en

⁶⁹⁴.- J.-M. LE BERRE, *Procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 206.

compte »⁶⁹⁵. La Cour de cassation, par son arrêt *Cazier*, devait reprendre peu après de façon explicite le principe posé par le Tribunal des conflits dans l'espèce *Courtet*⁶⁹⁶. Elle y affirmait en effet la compétence de la juridiction administrative, se fondant sur le fait qu'il s'agissait de « *contestations qui ont pour objet les causes de la poursuite, c'est-à-dire l'existence ou la quotité de la dette du contribuable envers le Trésor* »⁶⁹⁷. À l'exigibilité et à la quotité de l'obligation de payer s'ajouta le moyen tiré de la non exigibilité de la dette. Et c'est en reprenant les termes mêmes consacrés à de nombreuses reprises par la jurisprudence, que la loi du 23 décembre 1946 disposa sous l'article 1846 du CGI que « *toute contestation portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité constitue une opposition à contrainte* ».

La nature des moyens invoqués conditionnant la nature de l'action mise en œuvre, nous nous attacherons à identifier le contenu des deux premiers moyens relatifs à l'existence et à la quotité de la dette (A), avant d'aborder celui fondé sur l'exigibilité de la créance (B).

A. L'IDENTIFICATION DES MOYENS RELATIFS À L'EXISTENCE DE L'OBLIGATION DE PAYER ET AU MONTANT DE LA DETTE COMPTE TENU DES PAIEMENTS EFFECTUÉS

Une première analyse des arguments pouvant être invoqués à l'appui des différents moyens relatifs à la contestation de l'obligation de payer conduit tout naturellement à un regroupement des moyens fondés sur l'existence et la quotité de l'imposition.

Le terme de « quotité » a été remplacé au sein des dispositions de l'article L. 281 du LPF par « le montant de la dette compte tenu des paiements effectués ». Or, la contestation de l'obligation de payer au motif que, du fait d'un précédent paiement, celle-ci serait éteinte ou s'en trouverait de ce fait diminuée, procède d'une même logique. Il s'agit toujours de mettre en cause par ces moyens le quantum de l'obligation de payer. En outre, « *les contestations sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués sont peu nombreuses au stade juridictionnel et concernent essentiellement le règlement des comptes entre le redevable et le comptable chargé du recouvrement* »⁶⁹⁸.

Un seul aspect de ces moyens mérite en fait d'être traité de façon séparée. Il s'agit du moyen relatif à l'existence ou à la quotité de l'obligation de payer, lorsque celui-ci se trouve être invoqué par la personne solidaire du paiement de la dette. Cette contestation revient à mettre en cause, plus particulièrement, les liens de solidarité unissant le tiers poursuivi à l'obligation de payer.

⁶⁹⁵.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence, droit fiscal*, PUF, 1977, p. 185.

⁶⁹⁶.- TC 30 avril 1898, *Préfet du Vaucluse c/ Courtet* : S. 1900. III.46.

⁶⁹⁷.- CE 10 décembre 1900, *Cazier* : S. 1907, I, 307.

⁶⁹⁸.- R. BOUSQUET, « Contentieux du recouvrement, Compétence », *Jurisque Procédures fiscales*, Fasc. 610, 8/94, n°17.

Nous évoquerons donc la contestation de l'existence et de la quotité de la dette par le redevable principal de la créance (a), avant d'aborder le point particulier lié à la contestation de l'existence de l'obligation de payer par le redevable solidaire de la créance (b).

a. La contestation de l'existence et de la quotité de la dette par le redevable principal de la créance

Contester l'existence de l'obligation de payer revient à affirmer soit qu'elle n'a jamais existé (1), soit qu'elle s'est à présent éteinte (2). Nous évoquerons donc successivement ces deux points.

1. Les contestations fondées sur le fait que l'obligation de payer n'a jamais existé

Dans ce premier cas, la contestation de l'existence de l'obligation de payer, telle qu'elle apparaît au travers des actes de poursuites notifiés au redevable principal de la créance, est susceptible de s'appuyer sur plusieurs types d'argumentations.

Le requérant peut notamment soutenir qu'aucune imposition n'a été mise en recouvrement. Ce fut le cas dans une espèce formée à l'encontre d'un avis à tiers détenteur décerné pour avoir paiement de la taxe foncière sur les propriétés bâties. L'imposition n'ayant pas été recouvrée, comme il se devait, au nom de la société civile immobilière propriétaire de l'immeuble, la Cour administrative d'appel de Paris a considéré que « *le moyen tiré de ce que des actes de poursuites manquent de base légale au motif qu'aucune imposition n'a été mise en recouvrement a trait à l'existence de l'obligation de payer au sens de l'article L. 281 du LPF* »⁶⁹⁹.

Le redevable poursuivi peut de la même façon contester la quotité de la dette, s'il estime qu'elle est en réalité inférieure au montant porté sur l'acte de poursuite. Le Conseil d'État a ainsi statué sur une contestation de l'obligation de payer d'un redevable fondée sur le motif « *que sa dette à cet égard ne s'élevait ainsi en tout état de cause qu'à une somme inférieure à celle portée au commandement qui lui avait été signifié* »⁷⁰⁰. Il ne s'agissait pas en l'espèce de contester la régularité en la forme de l'obligation de payer, mais bien l'existence de l'obligation de payer, telle qu'elle apparaissait sur l'acte de poursuite décerné à son encontre.

2. Les contestations fondées sur le fait que l'obligation de payer s'est éteinte

Dans ce second cas, la contestation de l'obligation de payer au motif que celle-ci se trouverait éteinte, revient à évoquer les principales causes d'extinction applicables en droit des obligations. L'article 1234 du Code civil indique à cet effet que « *les obligations s'éteignent par le paiement, par la novation, par la remise volontaire, par la compensation, par la confusion, par la perte de la chose, par la nullité ou la rescision, par l'effet de la condition résolutoire, qui a été expliquée au chapitre précédent, et par la prescription, qui fera l'objet d'un titre particulier* ». Certes, les relations qui unissent le redevable à l'administration fiscale ne peuvent

⁶⁹⁹. - CAA Paris 25 juin 1991, n° 2.680, *SCI Saint-Jean* : *RJF* 10/91, n° 1305. Voir également CE 29 octobre 1980, n° 15.871 : *Dr. fisc.* 1981, n° 8, comm. 366 ; 27 juillet 1984, n° 42.701 : *RJF* 8-9/84, n° 1102.

⁷⁰⁰. - CE 1^{er} avril 1960, n° 43.829 : *AJDA* 1960, II, p. 217, obs. DRAGO ; *Dr. fisc.* 1960, n° 45-46, doct., concl. POUSSIERE. Dans le même sens, CE 11 mai 1960, n° 25.172 : *Recueil Lebon*, p. 307.

être qualifiées de contractuelles. La nature de l'obligation fiscale, de même que la qualité du créancier en cause, empêchent en outre que l'extinction advienne par suite de novation, de confusion ou, plus encore, par la perte de la chose... Il n'empêche que l'ensemble des moyens susceptibles d'être invoqués dans le cadre d'une contestation de l'existence de l'obligation pour cause d'extinction, se retrouvent tous au travers de l'énumération de cette disposition.

L'extinction de l'obligation peut en premier lieu être évoquée au motif qu'un précédent paiement a déjà été effectué. Le juge de l'impôt s'estime dans ce cas compétent pour vérifier la réalité et la validité du paiement allégué⁷⁰¹ ou encore son caractère libératoire⁷⁰². Sur le moyen tiré de ce que les impositions visées par le commandement auraient déjà été acquittées, le Conseil d'État a considéré de la sorte qu'il appartenait aux juridictions administratives « *de se prononcer sur l'existence, la quotité et l'exigibilité de la dette d'impôt, ainsi que sur la réalité des paiements et leur imputation sur telle cote ou sur telle autre* »⁷⁰³. Dans le même sens, la contestation de l'existence ou de la quotité de l'obligation de payer peut se fonder sur un dégrèvement⁷⁰⁴ dont aurait bénéficié le redevable de la créance, ou encore sur un versement d'acomptes que le comptable aurait omis de déduire du montant de la dette⁷⁰⁵.

Liées directement aux questions relatives au paiement de la dette, les modalités d'imputation par le comptable des versements effectués par un redevable de plusieurs dettes fiscales, peuvent également être évoquées dans le cadre d'un litige

⁷⁰¹.- Cf. CE 15 novembre 1957 : *AJDA* 1958, n° 179, p. 197 ; 22 décembre 1969, n° 73.549 bis : *Dr. fisc.* 1970, n° 7, comm. 218 ; 1^{er} décembre 1982 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011, concl. C. SCHRICKE ; 27 juillet 1984, n° 40.521 : *RJF* 10/84, n° 1289.

⁷⁰².- Cf. CE 26 février 1958, n° 23.615 et 23.617 : *Recueil Lebon*, p. 584 ; Sect. 25 janvier 1963, n° 45.553 : *Dr. fisc.* 1963, n° 43, doct. concl. DUCAMIN.

⁷⁰³.- CE 17 juillet 1937, *Sieur X...* : *Recueil Lebon* p. 710.

⁷⁰⁴.- Cf. Cass. com. 25 mars 1991, n° 568 P, *Brodoux* : *RJF* 6/91, n° 877. La Haute Cour a notamment considéré dans cette affaire que « *un dégrèvement décidé sur le montant d'une taxation d'office à l'impôt sur le revenu emporte à due proportion disparition de l'apparence de la réalité de la créance fiscale, quels qu'aient été les motifs du dégrèvement* ». Voir également CE 18 mai 1984, n° 39.050 : *RJF* 7/84, n° 910 ; 12 novembre 1990, n° 74.203 et 74.205, *Pompanon* : *RJF* 1/91, n° 111.

⁷⁰⁵.- CE 5 janvier 1962, n° 37.006 : *Dr. fisc.* 1962, n° 52, p. 8, concl. M. MARTIN ; 6 janvier 1965, n° 36.433 : *Recueil Lebon* p. 1.

se rapportant à l'existence ou à la quotité de l'obligation ⁷⁰⁶. L'imputation de la somme versée étant susceptible de conditionner l'extinction de la dette, les conditions dans lesquelles celle-ci sera effectuée par le comptable en charge du recouvrement pourront effectivement être invoquées dans le cadre d'une contestation de l'existence de l'obligation de payer ⁷⁰⁷.

Autre mode possible de règlement de la créance fiscale, la compensation suscite un important contentieux fondé sur les dispositions de l'article L. 281-2° du LPF. Le caractère de mesure de poursuite reconnu à la compensation opérée par les comptables en charge du recouvrement, justifie en effet l'existence de ce que la jurisprudence a pu qualifier « d'opposition à compensation ». Issue de la transposition en matière fiscale des règles de droit commun établies par les articles 1289 à 1299 du Code civil ⁷⁰⁸, la compensation suppose l'existence de créances liquides, exigibles et réciproques. Elle doit en outre être précédée de la notification d'un avis de compensation, qui constituera le point de départ du délai de réclamation dont bénéficiera le redevable poursuivi pour contester la compensation mise en

⁷⁰⁶.- Les principes établis en matière d'imputation par les articles 1253 à 1256 du Code civil s'appliquent au règlement des dettes fiscales. Le redevable de plusieurs dettes a donc le droit de désigner celle sur laquelle le paiement doit être imputé. À défaut, ou si le paiement est insuffisant pour régler intégralement la créance ainsi désignée, le comptable est en droit d'affecter le versement au règlement des dettes fiscales les plus anciennes. Voir notamment, CE 29 juin 1964, n° 56.834 : *Dr. fisc.* 1964, comm. 973 ; 26 juin 1968, *Grenier* : *Recueil Lebon*, p. 125 ; 7 avril 1970, n° 69.672 : *Dupont* 1970, p. 294 ; 24 novembre 1971, n° 76.671, *Dame Alexandrovitch* : *Recueil Lebon* p. 710, concl. SCHMELTZ in *Dr. fisc.* 1972, n° 41, p. 14 ; 28 mai 1975, *Belça* : *Dr. fisc.* 1976, n° 3, comm. 65 ; Sect. 3 mars 1976, n° 82.557 : *RJF* 4/76, n° 207, chron. p. 121 ; 19 décembre 1979, n° 381, *Gugenheim* : *Dr. fisc.* 1980, n° 25, comm. 1406, concl. B. MARTIN LAPRADE ; 20 mars 1985, n° 31.187 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2169 ; 29 octobre 1986, n° 48.740 : *Dr. fisc.* 1987, n° 45, comm. 2036 ; 19 avril 1989, n° 44.590 : *RJF* 6/89, n° 762 ; 29 juillet 1998, n° 161.024, *Château* : *RJF* 10/98, n° 1217 ; CAA Paris 9 juillet 1998, n° 95-3977, *Clavie* : *RJF* 11/98, n° 1358.

⁷⁰⁷.- Voir en ce sens les conclusions DUCAMIN, sur CE 23 mai 1962 (n° 55.039 : *Dr. fisc.* 1962, n° 52, p. 114). Le commissaire du gouvernement rappelait en l'espèce la compétence des juridictions administratives « pour statuer sur les litiges concernant l'imputation d'un versement à la caisse d'un comptable, de tels versements, s'ils sont correctement imputés, pouvant faire perdre toute base aux actes de poursuites, par extinction de la dette d'impôt dont le recouvrement est poursuivi ».

⁷⁰⁸.- Le Conseil d'État a le premier considéré que « aucun texte législatif ou réglementaire, ni aucun principe général s'imposant même en l'absence de texte, ne fait obstacle à ce que les autorités responsables du recouvrement de l'impôt affectent au règlement des diverses impositions dont un contribuable est redevable les sommes versées par celui-ci en paiement d'un autre impôt dont il a été reconnu, en tout ou partie, non passible et qui se trouvent ainsi devenues disponibles » ... « à la condition que les deux dettes réciproques de l'État et du contribuable soient l'une et l'autre liquides et exigibles », in CE Sect. 13 mars 1964, n° 45.650 : *Dr. fisc.* 1964, n° 17, doct., Concl. M. MARTIN. La compensation applicable au recouvrement des créances fiscales est aujourd'hui régie par deux instructions de la Direction générale des impôts en date du 12 décembre 1975 (*BODGI* 12 C-25-75 : *Dr. fisc.* 1976, n° 4, ID et CA 5069) et du 9 mars 1976 (*BODGI* 12 C-7-76 : *Dr. fisc.* 1976, n° 13-14, ID et CA 5069). Notons qu'elle est également susceptible de s'appliquer en matière d'assiette aux termes des articles L. 203 à L. 205 du LPF, à l'initiative dans ce cas, non seulement de l'administration, mais également du contribuable. Cf. C. LAVIALLE, « La compensation en droit fiscal », *RSF* 1977, p. 991 et s. ; C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence*, op. cit., p. 134 et s. ; *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 527, « Compensation du recouvrement de l'impôt », (2/94).

œuvre par l'administration pour défaut d'exigibilité ou de réciprocité de la dette ⁷⁰⁹, mais également pour cause d'extinction de la créance ⁷¹⁰.

L'existence et la quotité de la dette constituent cependant des moyens rarement mis en œuvre par le redevable lui-même. Ils demeurent le plus souvent invoqués par le redevable solidaire de la créance, désirant par là contester son obligation au paiement de la dette.

b. La contestation de l'existence et de la quotité de l'obligation de payer par le redevable solidaire de la créance

Le redevable solidaire désireux de contester son assujettissement à la créance fiscale dispose, ainsi que nous l'avons vu, d'une double faculté. Il peut, soit contester le bien-fondé de la créance dans le cadre d'un contentieux d'assiette ⁷¹¹, soit contester son obligation de payer dans le cadre d'un contentieux du recouvrement. Dans ce dernier cas, sa contestation s'articulera autour de moyens relatifs à l'existence ou à la quotité de l'obligation ainsi mise à sa charge.

Son assujettissement découlant de l'application effectuée par l'administration fiscale des règles de solidarité, la contestation de l'existence ou de la quotité de l'obligation reviendra de ce fait à mettre en cause le principe ou l'étendue de la solidarité mise en œuvre à son encontre (1). Directement attachée à la nature des liens l'unissant à l'obligation de payer du redevable principal de la créance, cette règle de rattachement ne vaudra cependant que dans le cas où la contestation émane précisément de la personne désignée comme redevable solidaire (2).

1. Le rattachement des contestations mettant en cause le principe ou l'étendue de la solidarité au moyen tiré de l'existence ou de la quotité de l'obligation de payer

La contestation par le redevable solidaire de la créance du principe même de la solidarité se rattache, au sein du contentieux du recouvrement, au moyen relatif à l'existence de l'obligation de payer. Cette règle de rattachement est aujourd'hui pleinement admise par la jurisprudence et s'applique quels que soient les arguments de fait invoqués par les parties. Comme le rappelait le commissaire du gouvernement Philippe Martin, « lorsqu'un débiteur solidaire de l'impôt se borne à contester le principe de la solidarité, cette contestation se limite à l'existence de

⁷⁰⁹.- Cf. CE 26 novembre 1975, n° 98.563 : *RJF* 2/76, n° 69 ; 2 octobre 1989, n° 71.333, *Mme Aurran* : *Dr. fisc.* 1991, n° 30, comm. 1566 et *RJF* 12/89, n° 1449 ; 5 janvier 1994, n° 83.158, *Bucher* : *RJF* 3/94, n° 350 ; 12 octobre 1994, n° 78.827, *Sté Provence Balais* : *RJF* 12/94, n° 1380 ; Cass. com. 26 octobre 1993, n° 1600 P, *Receveur principal des impôts de Fontenay-le-Comte c/ Dutour es qualités* : *RJF* 1/94, n° 104 ; 27 octobre 1998, n° 1628 P, *Madonna es qualités* : *Dr. fisc.* 1999, n° 47-48, comm. 48 et *RJF* 3/99, n° 353 ; 19 janvier 1999, n° 232 P, *Du Buit es qualités* : *RJF* 4/99, n° 494 ; CAA Bordeaux 6 décembre 1990, n° 1.040, *Vergier-Pratoucy* : *RJF* 3/91, n° 372 ; CAA Lyon 22 juillet 1993, n° 93-296, *De Forestier* : *RJF* 3/94, n° 351 ; CAA Paris 16 avril 1998, n° 96-836, *Sté Athanor - Restauration de la Cornue* : *Dr. fisc.* 1999, n° 6, comm. 119.

⁷¹⁰.- Voir notamment CE Sect. 13 mars 1964, n° 45.650, précité ; 6 janvier 1965, n° 36.433 à 36.435 : *Recueil Lebon*, p. 1 ; 9 février 1977, 1231 : *Dupont* 1977, p. 158.

⁷¹¹.- CE Ass. 24 novembre 1971, n° 77.372 : *Dupont* 1972, p. 33 ; 25 avril 1979, n° 7.253 : *Dr. fisc.* 1980, n° 12, comm. 671, concl. D. FABRE ; 3 juillet 1985, n° 52.011 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2160, concl. M.A. LATOURNERIE ; 17 février 1988, n° 60.842 : *Dr. fisc.* 1989, n° 22-23, comm. 1078, concl. Ph. MARTIN ; *RJF* 4/98, n° 541.

*l'obligation de payer pour ce débiteur solidaire et n'a aucune incidence sur la régularité ou le bien-fondé de l'établissement de l'impôt »*⁷¹². Concluant sur un arrêt du Conseil d'État du 20 mars 1991, il précisait en outre que, contrairement à ce que soutenait l'administration, le fait que la solidarité soit prévue de plein droit par la loi fiscale et que le rôle mentionne non seulement le redevable principal, mais également la personne solidaire, n'a aucune incidence sur la nature du moyen allégué.

Chacun des différents cas de solidarité établis en vertu des dispositions du Code général des impôts sera donc susceptible de générer une contestation fondée sur les conditions légales d'application de ces dispositions à la personne du redevable solidaire.

Il en sera ainsi des contestations afférentes au principe de la solidarité entre époux vis-à-vis du paiement de l'impôt sur le revenu et de la taxe d'habitation⁷¹³, au principe de la solidarité du propriétaire du fonds de commerce pour le paiement des impôts directs dus à raison de l'exploitation du fonds⁷¹⁴, ou de celle de l'héritier ou du légataire universel à l'égard du paiement des impôts dus par le défunt⁷¹⁵. Le redevable poursuivi pourra contester sa qualité de gérant de droit ou de fait d'une société pour échapper à son obligation solidaire de payer la pénalité pour distribution occulte instituée par l'article 1763 A du CGI⁷¹⁶, ou encore sa qualité de dirigeant condamné à payer solidairement les impôts fraudés par sa société en

⁷¹².- Concl. Ph. MARTIN sur CE 20 mars 1991, n° 76.639, *M. Abiven*, et n° 76.640, *M. Trogsbetreger* : *Dr. fisc.* 1992, n° 14, comm. 734.

⁷¹³.- CE 30 octobre 1957 : *AJDA* 1958.II, n° 108, p. 120 ; 27 novembre 1963, n° 45.235, *Dame X...* : *AJDA* 1964.II, n° 39, p. 103 ; 2 novembre 1966, n° 65.145 : *Recueil Lebon* p. 574 ; 4 février 1972, n° 81.099 : *Dr. fisc.* 1972, n° 28, comm. 1136, concl. SCMELTZ ; 20 avril 1977, n° 96.249 : *Dr. fisc.* 1977, n° 52, comm. 1884, concl. P. RIVIERE ; 31 octobre 1979, n° 13.838 et 13.839 : *Recueil Lebon* p. 685 ; 24 juillet 1981, n° 15.128 et 14.974 : *Dr. fisc.* 1981, n° 47, comm. 2123 ; 9 octobre 1981, n° 25.438 : *RJF* 12/81, n° 1172 ; 24 mai 1982, n° 26.929, *Mme Bussy* : *Dr. fisc.* 1983, n° 1, comm. 26, concl. SCHRAMECK ; 15 décembre 1982, n° 34.458 : *Dr. fisc.* 1983, n° 14, comm. 707 ; 25 mars 1983, n° 30.576 : *Dr. fisc.* 1983, n° 49, comm. 2264, concl. D. LEGER ; 1^{er} juin 1983, n° 22.995 : *Dr. fisc.* 1984, n° 12, comm. 631 ; 19 décembre 1984, n° 42.783 : *Dr. fisc.* 1985, n° 19, comm. 974 ; 15 février 1989, n° 60.845, *Giat* : *Dr. fisc.* 1990, n° 41, comm. 1841, concl. Mme M. de SAINT-PULGENT ; 20 février 1989, n° 55.727, *Rambier* : *RJF* 4/ 89, n° 518 ; 23 juillet 1993, n° 133.136, *Galardi* : *RJF* 10/93, n° 1389 ; 18 mai 1994, n° 93.768 et 93.769, *Mischke* : *RJF* 8-9/94, n° 988 ; Cass. com. 26 janvier 1999, n° 300 P : *Mémorial des percepteurs* 1999, n° 6-7, p. 133 ; CAA Bordeaux 2 février 1999, n° 95 BX 01167 : *Mémorial des percepteurs* 1999, n° 11, p. 252.

⁷¹⁴.- CE 15 juin 1952, n° 2610 : *Dr. fisc.* 1952, n° 16, comm. 41 ; 2 avril 1965, n° 53.714 et 53.715 : *Dr. fisc.* 1965, n° 45, doct., concl. POUSSIÈRE ; 17 mai 1982, n° 22.972 : *Dr. fisc.* 1982, n° 49, comm. 2346, concl. RIVIERE ; 1^{er} mars 1989, n° 46.286 : *Dr. fisc.* 1989, n° 27, comm. 1394 ; Cass. com. 4 mars 1986, n° 84-12 696 : *Dr. fisc.* 1987, n° 1, comm. 33.

⁷¹⁵.- CE 12 février 1992, n° 89.444, *Granjon* : *RJF* 4/92, n° 541.

⁷¹⁶.- CE 20 mars 1991, n° 76.639, *M. Abiven*, et n° 76.640, *M. Trogsbetreger*, précité, concl. Ph. MARTIN ; CAA Paris 17 mars 1992, n° 90-752, *Cohen* : *Dr. fisc.* 1992, n° 52, comm. 2486, concl. Mme C. MARTIN ; 8 octobre 1993, n° 92-922, *Bellet* : *Dr. fisc.* 1994, n° 21-22, comm. 1077.

application de l'article 1745 du CGI ⁷¹⁷. Dans le même sens, la réclamation d'un donataire invoquant qu'il n'est tenu au paiement des droits de mutation qu'en proportion de la part de la nue-propriété indivise qui lui a été attribuée ⁷¹⁸, comme celle d'un associé d'une SCI reprochant à l'administration d'avoir étendu sa responsabilité solidaire au-delà de la part des impositions correspondant à ses droits sociaux ⁷¹⁹, reviendront à contester l'étendue de la solidarité qui leur a été appliquée et se rattacheront au moyen tiré de l'existence de leur obligation de payer.

Lorsque la qualité de redevable solidaire résulte de l'application de dispositions non fiscales, la nature du moyen allégué ne s'en trouvera pas pour autant modifiée. Le juge devra cependant surseoir à statuer dès lors que la contestation de l'obligation de payer du débiteur solidaire se fondera sur une question relevant de la compétence du juge judiciaire ⁷²⁰. L'article L. 282 du LPF indique à cet effet que « *lorsqu'une tierce personne, mise en cause en vertu des dispositions autres que celles du Code général des impôts, conteste son obligation d'acquitter la dette, le tribunal administratif, lorsqu'il est compétent, attend pour statuer que la juridiction civile ait tranché la question de l'obligation* ».

Cette solution s'applique notamment lorsque l'obligation de payer se trouve mise à la charge des héritiers ou légataires du redevable décédé, ces derniers étant tenus de régler les charges afférentes à la succession en vertu de dispositions issues du Code civil ⁷²¹. Se rattacheront ainsi à la contestation de l'existence de l'obligation de payer, telle que définie à l'article L. 281-2 du LPF, la réclamation de l'héritier invoquant n'avoir accepté la succession que sous bénéfice d'inventaire ⁷²², ou que l'obligation qui lui avait été faite de payer l'impôt sur le revenu du défunt devait revenir à la veuve de ce dernier ⁷²³.

⁷¹⁷.- CE 25 avril 1979, n° 7.253 et 7.254 : *Dr. fisc.* 1980, n° 12, comm. 671, concl. FABRE ; CE 3 juillet 1985, n° 52.011 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2160, concl. Mme M.-A. LATOURNERIE. Voir également dans le cadre d'un engagement de caution Cass. com. 20 mai 2003, n° 845 F-D, *Stettler* : *RJF* 10/03, n° 1165 ; 27 mai 2003, n° 870 F-D, *Bidoux* : *RJF* 10/03, n° 1167 ; 11 juin 2003, n° 975 F S-PBT, *Winter* : *RJF* 10/03, n° 1166.

⁷¹⁸.- Cass. com. 21 janvier 1997, n° 95-10 180, *M. de Maupéou d'Albeiges* : *Dr. fisc.* 1997, n° 15-16, n° 445.

⁷¹⁹.- TA Paris 26 novembre 1997, n° 94-10082, *Deltour* : *RJF* 5/98, n° 618. Dans le même sens, CE 4 mars 1985, n° 36.049 : *RJF* 5/85, n° 743 ; 18 mai 1992, n° 82.267, *Momaur* : *Dr. fisc.* 1994, n° 9, comm. 422, concl. J. GAEREMYNCK.

⁷²⁰.- Sauf si la question « *ne soulève pas de difficultés sérieuses de nature à justifier que le juge administratif sursoie à statuer* » : CAA Paris 8 février 2000, n° 98-115, *M. Villa* (*Dr. fisc.* 2000, n° 49, comm. 987). Voir également CAA Bordeaux 27 avril 1999, n° 96-2049, *M. Maine* : *RJF* 11/99, n° 1431 ; TA Versailles 24 mai 1994, n° 93-4988 et 93-6582, *SA Midland Bank* : *RJF* 3/95, n° 409.

⁷²¹.- L'article 724 du Code civil indique à cet effet que « *les héritiers légitimes, les héritiers naturels et le conjoint survivant sont saisis de plein droit des biens, droits et action du défunt, sous l'obligation d'acquitter toutes les charges de la succession* ».

⁷²².- TC 19 octobre 1998, n° 3.166, *Cts Debaillie* : *Dr. fisc.* 1999, n° 11, comm. 236, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA ; *JCP* 1999.IV.1548, obs. ROUAULT ; *Petites affiches* 7 juillet 1999, n° 134. Voir également CAA Bordeaux 27 avril 1999, n° 96-2049 : *RJF* 11/99, n° 1431

⁷²³.- CE 12 février 1992, n° 89.844, *Mme Granjon* : *RJF* 4/92, n° 541

Une solution identique s'impose lorsque la solidarité résulte d'un engagement de nature conventionnelle. La contestation d'une caution solidaire reprochant au comptable d'avoir méconnu les conditions d'exercice du privilège du Trésor ainsi que les conséquences en résultant quant à sa qualité de caution ⁷²⁴, ou encore soutenant qu'elle avait au préalable dénoncé l'engagement de caution qui la liait au paiement d'une dette de TVA due par le redevable légal ⁷²⁵, se rattachera également au moyen tiré de l'existence de l'obligation de payer résultant de l'application des règles de solidarité.

En revanche, le principe de la solidarité ne pourra être utilement contesté devant le juge de l'impôt lorsqu'elle a été prononcée par le juge pénal. La jurisprudence considère en effet qu'il résulte de l'application des dispositions de l'article 1745 du CGI « *que, lorsqu'une personne a été condamnée comme coauteur d'un délit commis par le contribuable, le juge pénal est seul compétent pour décider s'il y a lieu de la déclarer solidaire pour le paiement de l'impôt fraudé, et des pénalités y afférentes ; que par voie de conséquence, l'intéressé ne peut utilement contester devant le juge de l'impôt, le principe ou l'étendue de la solidarité qui lui a été assignée* » ⁷²⁶. Il pourra cependant contester l'application faite par l'administration de la solidarité prononcée par le juge pénal. La jurisprudence considère en effet que « *dans la mesure où il prétend que l'Administration aurait étendu la solidarité au-delà de celle qui a été prononcée par la juridiction pénale, le requérant soulève un litige touchant au recouvrement de l'imposition* » ⁷²⁷. Sa contestation se rattachera ainsi à l'existence ou à la quotité de l'obligation, selon qu'il conteste la réalité du prononcé de la solidarité par le juge pénal ⁷²⁸ ou seulement l'étendue de la solidarité appliquée par l'administration ⁷²⁹.

2. Un rattachement au moyen tiré de l'existence ou de la quotité de l'obligation de payer subordonné à la qualité de redevable solidaire de la créance du requérant

Le rattachement de la contestation du principe de la solidarité au moyen relatif à l'existence de l'obligation de payer, ne vaut que lorsqu'elle émane de personnes désignées par les services de recouvrement comme redevables solidaires de l'imposition. Cette règle exclut *de facto* le rattachement des contestations présentées

⁷²⁴.- CE Ass. 10 avril 1992, n° 93.311, *M. et Mme Gaillard* : *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 167, concl. Mme M.D. HAGELSTEEN. Voir également CE 6 décembre 1967, n° 70.626, *Thomas* : *Recueil Lebon* p. 467 ; 28 février 1983, n° 54.469 : *RJF* 2/86, n° 228, concl. DE GUILLENCHMIDT.

⁷²⁵.- TA Besançon 27 mars 1997, n° 94-880, *M. Mangeot* : *Dr. fisc.* 1997, n° 24, comm. 686, concl. Mme C. MOULIN.

⁷²⁶.- CE 25 avril 1979, n° 7.253 et 7.254 : *Dr. fisc.* 1980, n° 12, comm. 671, concl. FABRE. Dans le même sens, CE 29 septembre 1982, n° 29.839 : *Dr. fisc.* 1983, n° 23, comm. 1254, concl. BISSARA ; 3 juillet 1985, n° 52.011 : *RJF* 10/85, n° 1393. La jurisprudence considère en effet que cette solidarité ne peut être mise en œuvre sans avoir été préalablement prononcée par le juge pénal (CE Sect. 1^{er} février 1974, n° 88.506 : *Dupont* 4/74, p. 150 et *Dr. fisc.* 1974, n° 29, comm. 932, concl. MANDELKERN).

⁷²⁷.- CE 25 avril 1979, n° 7.253 et 7.254 : *RJF* 6/79, n° 398.

⁷²⁸.- CE 30 avril 1986, n° 49.638 et 49.639 : *RJF* 6/86, n° 661.

⁷²⁹.- CE 25 avril 1979, n° 7.253 et 7.254, précité ; 3 juillet 1985, n° 52.011 : *RJF* 10/85, n° 1393 ; 29 novembre 1991, n° 68.591 : *Dr. fisc.* 1992, n° 12, comm. 634 ; 12 octobre 1992, n° 86.514, *Untereiner* : *RJF* 12/92, n° 1731 ; CAA Paris 1^{er} octobre 1992, n° 90-735 : *Dr. fisc.* 1994, n° 13, comm. 646.

d'une part, par le redevable principal de la créance et, d'autre part, par un tiers détenteur n'ayant pas la qualité de redevable solidaire de l'imposition.

Dans le premier cas, « *le recours formé contre une imposition par un ayant cause désigné par le service de détermination de l'impôt comme redevable d'une imposition, correspond à un litige d'assiette. Il ressortit donc à la compétence de la juridiction administrative, comme tous les litiges concernant la détermination du contribuable, du redevable principal de l'impôt et de son identité* »⁷³⁰. Il importe donc, dans ce cas, de rechercher si le requérant conteste sa qualité de redevable légal, tel qu'il a été ainsi désigné par les services d'assiette, ou sa qualité de redevable solidaire, telle qu'elle résulte de la mise en œuvre à son encontre du recouvrement de la dette⁷³¹. De cette identification découlera la nature du moyen invoqué, qui se rattachera soit au bien-fondé de l'imposition dans le cadre d'un contentieux d'assiette, soit à l'existence de l'obligation de payer, dans le cadre d'un contentieux du recouvrement.

Dans le second cas, lorsque la contestation émane d'un tiers détenteur mettant en cause son obligation de verser au Trésor les sommes appartenant ou devant revenir au redevable principal de la créance, l'identification de la nature du moyen allégué s'avère plus délicate. La jurisprudence administrative a dans un premier temps considéré qu'une telle contestation revenait pour le tiers détenteur à mettre en cause l'exigibilité des sommes qui lui étaient réclamées. Elle en concluait que le requérant entendait par là former une « opposition à contrainte » relevant de la compétence du juge de l'impôt⁷³², quitte pour le juge administratif à surseoir à statuer conformément aux dispositions de l'article L. 282 du LPF, afin de laisser au juge civil le soin de résoudre la question de savoir si le tiers se trouvait effectivement débiteur ou détenteur des sommes qui lui étaient ainsi réclamées⁷³³.

⁷³⁰.- Concl. M. de GUILLENCHMIDT sur CE 30 janvier 1987, n° 35.186 et 35.187 : *RJF* 3/87, p. 155.

⁷³¹.- Le Conseil d'État a notamment jugé, dans un arrêt en date du 15 avril 1983, que « *considérant qu'en désignant nommément, sous l'article... du rôle litigieux, Mme veuve X comme redevable de la cotisation établie en vue de l'imposition des revenus non encore taxés de M. X, le service d'assiette a entendu, ainsi d'ailleurs que cela est confirmé par les termes mêmes de la décision du Directeur des services fiscaux prise sur la réclamation de l'intéressée, mettre ladite cotisation à la charge de Mme X, en sa qualité d'héritière tenue au règlement du passif de la succession de M. X ; que, dans ces conditions, la demande en décharge présentée par Mme X au Tribunal administratif et dans laquelle elle contestait sa qualité d'héritière tenue aux dettes de la succession relève du contentieux de l'assiette dans la mesure où l'intéressée soutient que l'imposition a été mise à la charge d'une personne qui n'en est pas le redevable légal* » (n° 24.391 : *Dr. fisc.* 1984, n° 13, comm. 675, concl. LEGER).

Voir en dernier lieu CE 12 janvier 2004, n° 249.938, *Comité interprofessionnel du logement Solendi* : *Dr. fisc.* 2004, n° 25, comm. 576, concl. G. GOULARD et *RJF* 5/04, n° 549.

⁷³².- CE 22 novembre 1965, n° 47.042, 47.043 et 47.044, *Dame Debruge* : *Dupont* 1966, p. 138 ; 29 juillet 1983, n° 34.981, *SARL « Le Richelieu »* : *Dr. fisc.* 1984, n° 17, comm. 905, concl. contraires J.-F. VERNY.

⁷³³.- CE 18 novembre 1985, n° 28.514 : *Dr. fisc.* 1986, n° 18, comm. 883, concl. O. FOUQUET ; 4 mai 1988, n° 28.514, *SCI « Le Portique »* : *Dr. fisc.* 1990, n° 22, comm. 1101 et *RJF* 6/88, n° 826 ; CAA Paris 24 septembre 1991, n° 769, *Shenouda* : *RJF* 12/91, n° 1604.

Cette jurisprudence s'opposait cependant à celle retenue, tant par la juridiction judiciaire ⁷³⁴, que par l'administration fiscale ⁷³⁵, qui considéraient qu'une telle contestation devait être rattachée à la validité en la forme de l'avis à tiers détenteur. Quant à la position de la doctrine, le commissaire du gouvernement Verny avait déjà émis des doutes sur la validité d'une solution qui paraissait « *confondre exigibilité de l'impôt dû par le redevable et existence d'une obligation à la charge du tiers détenteur du fait de la détention par celui-ci des deniers du contribuable* » ⁷³⁶. Concluant sur une affaire dans laquelle un tiers détenteur soutenait avoir déjà versé au redevable de la créance les sommes qui lui étaient réclamées, il avait considéré que cette question se rapportait « *à la validité en la forme de l'avis à tiers détenteur, cette validité supposant que le destinataire soit bien un tiers par rapport au redevable et soit détenteur de deniers de celui-ci* » ⁷³⁷. La Haute juridiction administrative n'avait pourtant pas suivi son analyse et ce n'est que par un arrêt en date du 19 octobre 1992 qu'elle revint sur sa position, admettant clairement, pour la première fois, que la contestation du destinataire d'un avis à tiers détenteur soutenant qu'il n'est pas débiteur du redevable « *ne mettait en cause ni l'existence, ni la quotité, ni l'exigibilité de la créance fiscale du Trésor sur [le redevable] mais avait trait au seul bien-fondé de la mesure mise en œuvre par l'Administration en vue d'assurer, auprès [du tiers], le recouvrement de cette créance* » ⁷³⁸.

Cette solution était cette fois conforme à la lettre de l'article L. 281 du LPF et fut par la suite entérinée par de nombreux arrêts ⁷³⁹. La contestation émanant du tiers détenteur ne peut en effet se trouver rattachée au moyen tiré de l'existence ou de la quotité de l'obligation fiscale de payer. Le tiers n'ayant pas la qualité de redevable solidaire et n'étant mis en cause que parce qu'il détient des sommes appartenant ou devant revenir au redevable de l'imposition, il ne peut en aucun cas être considéré comme assujéti à ladite obligation. Sa contestation étant dépourvue de lien avec l'obligation de payer telle que définie à l'article L. 281 du LPF, elle ne peut être

⁷³⁴.- Cass. com. 24 mai 1976, n°177 : *BODGI*. 12 C-15-76 et *Dr. fisc.* 1976, I.D. et C.A. 5183 ; TGI Cambrai 3 décembre 1964 et *Dr. fisc.* 1966, n° 1, comm. 29 ; Chambéry 14 novembre 1977 : *BODGI*. 12 C-9-78 et *Dr. fisc.* 1978, n° 17, I.D. et C.A. 5714 ; Rouen 11 juillet 1978 : *BODGI*. 12 C-42-78 et *Dr. fisc.* 1978, n° 48, I.D. et C.A. 5903.

⁷³⁵.- *BODGI* 12 C-36-81 : *Dr. fisc.* 1981, n° 45, I.D. et C.A. 7063.

⁷³⁶.- Concl. sur CE 29 juillet 1983, n° 34.981, *SARL « Le Richelieu »*, précité.

⁷³⁷.- *Ibid.*

⁷³⁸.- CE 19 octobre 1992, n° 79.718, *SCI « Mer et Silence »* : *Dr. fisc.* 1993, n° 14, comm. 758, concl. Ph. MARTIN. Le commissaire du gouvernement avait notamment incité le Conseil d'État à réexaminer sa jurisprudence au regard de deux décisions allant dans le sens du rattachement des contestations émanant de tiers détenteurs au moyen tiré de la validité en la forme des poursuites engagées par l'administration fiscale. Il s'agissait de l'arrêt du Tribunal des conflits du 17 juin 1991, *Matijaca* (n° 2.640 : *Dr. fisc.* 1992, n° 14, comm. 749) et de celui du conseil d'État réuni en formation plénière en date du 10 avril 1992, *Siégel* (n° 49.905 : *RJF* 6/92, n° 885 et *Dr. fisc.* 1993, n° 14, comm. 758).

⁷³⁹.- Voir notamment TC 4 novembre 1996, *Berthiaud* : *RJF* 5/97, n° 473 ; 19 octobre 1998 *Cts Debaille* : *Dr. fisc.* 1999, n° 236, comm. 236 ; CAA Lyon 26 mai 1993, n° 91-493, *Pontier* : *RJF* 8-9/93, n° 1203.

rattachée qu'au moyen tiré de la validité en la forme de l'acte de poursuite mis en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance ⁷⁴⁰.

La contestation de la qualité de tiers appelé en paiement de la dette ne peut donc être fondée sur un moyen tiré de l'existence ou de la quotité de l'obligation de payer, que lorsqu'elle émane d'un tiers solidaire du redevable principal de la créance.

Que la contestation émane du redevable principal ou solidaire de la créance, nous allons voir à présent que le moyen tiré de l'existence ou de la quotité de la créance tend parfois à se confondre avec celui tiré de son exigibilité.

B. L'IDENTIFICATION DU MOYEN RELATIF À L'EXIGIBILITÉ DE LA SOMME RÉCLAMÉE

Le moyen relatif à l'exigibilité de l'obligation de payer constitue sans nul doute le moyen le plus fréquemment invoqué dans le cadre du contentieux fiscal du recouvrement. Comme l'indiquaient déjà les professeurs Gour, Molinier et Tournié, « *les oppositions à contrainte fondées sur la non-exigibilité de la somme réclamée participent de la manière la plus évidente au contentieux du recouvrement dans la mesure où elles tendent seulement à différer les effets d'une obligation de payer* » ⁷⁴¹.

Un tel moyen ne saurait pourtant se résoudre aux seules contestations mettant en cause le caractère prématuré des poursuites. Chacun des événements affectant l'exigibilité de la créance, qu'il s'agisse de sa naissance, de son opposabilité, voire même de sa disparition, sera susceptible de constituer un motif de contestation relatif à la validité de l'obligation de payer.

Ainsi que nous l'avons précédemment observé dans le cadre de l'étude de l'acquisition de la qualité de redevable de la créance, l'obligation de payer prend naissance lors de la réalisation du fait générateur. Elle ne sera cependant susceptible d'être exécutée qu'à compter de l'exigibilité de la créance, à la condition que le redevable ait été au préalable informé de la mise en recouvrement de l'imposition. L'obligation de payer demeurera opposable au redevable jusqu'à l'extinction de l'exigibilité de la créance, survenant à l'expiration du délai de prescription. Ajoutons à cela que l'exigibilité pourra se voir suspendue par l'octroi de délai ou de sursis de paiement, et nous aurons alors les trois principaux arguments pouvant être invoqués à l'appui d'une contestation relative à l'exigibilité de l'obligation de payer.

Nous aborderons donc successivement, dans le cadre de l'identification du moyen relatif à l'exigibilité de la somme réclamée, les contestations fondées sur

⁷⁴⁰. - Comme le faisait valoir M. le commissaire du gouvernement J. ARRIGHI de CASANOVA concluant sur l'arrêt du Tribunal des conflits *Cts Debaille* du 19 octobre 1998 (précité), « *dans ce dernier cas, il s'agit de savoir, non pas si une personne A peut se voir réclamer des impositions qu'elle devrait à la place d'une personne B, mais si le destinataire C d'un avis à tiers détenteur est détenteur ou débiteur de sommes appartenant à A ou à B. Dans ces hypothèses, il ne s'agit pas de savoir qui a l'obligation d'acquitter la dette fiscale, mais comment les poursuites peuvent être mises en œuvre* ». Sur les modalités de contestation de la qualité de tiers détenteur, cf. S. REZEK, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, Litec, 2001, p. 113 et s.

⁷⁴¹. - C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, op. cit., p. 372.

l'absence d'exigibilité (a), sur la suspension de l'exigibilité (b) et enfin sur l'extinction de l'exigibilité (c).

a. Les contestations fondées sur l'absence d'exigibilité de la créance

La logique du rattachement des contestations fondées sur l'absence d'exigibilité de la créance procède directement de leur lien avec l'objet du contentieux fiscal du recouvrement. L'exigibilité commande en effet, au sein du processus fiscal, l'assujettissement du redevable à l'obligation de payer.

Comme le relèvent les professeurs Mehl et Beltrame, « *si l'apparition du fait générateur fait naître la créance d'impôt, elle n'a pas en général pour effet de créer d'emblée une obligation de paiement à l'encontre de la personne imposable* »⁷⁴². Il faut attendre pour cela qu'intervienne l'exigibilité de la créance, qui seule « *détermine le droit de l'administration de contraindre le contribuable, à partir d'une date déterminée, au paiement de l'impôt* »⁷⁴³. L'exigibilité de la créance commandant l'obligation de payer du redevable, toute contestation fondée sur l'absence d'exigibilité reviendra en ce sens à démontrer l'absence d'obligation de payer.

La personne poursuivie au regard d'une obligation dont il estime ne pas être encore redevable, pourra ainsi invoquer que l'exigibilité n'est pas encore intervenue (1), mais également que celle-ci ne lui est pas opposable (2).

1. Les contestations fondées sur le fait que l'imposition n'est pas encore exigible

La loi attribuant à chaque type d'imposition une date d'exigibilité qui lui est propre⁷⁴⁴, et à chaque date d'exigibilité des exceptions spécifiques conduisant à avancer ou retarder cette même date⁷⁴⁵, les contestations fondées sur le fait que l'imposition n'est pas encore exigible pourraient être aussi nombreuses que variées. Cependant, le caractère systématique, de même que l'absence de réelle complexité, des opérations conduisant à la fixation de l'exigibilité de la créance, limite grandement le nombre de ces contestations.

⁷⁴²- P. BELTRAME et L. MEHL, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, Thémis Droit public, PUF, 2^e éd., 1997, p. 51.

⁷⁴³- J. LAMARQUE, *Droit fiscal général*, *op. cit.*, p. 74.

⁷⁴⁴- En ce qui concerne les impôts perçus par voie de rôle, l'article 1663 du CGI dispose qu'ils sont exigibles le dernier jour du mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle. L'impôt sur les sociétés donnant lieu au versement spontané d'acomptes trimestriels, les paiements doivent être effectués dans les vingt premiers jours des mois de février, mai, août et novembre de chaque année. Ils peuvent en outre s'accompagner, conformément à l'article 1668 du CGI, du versement d'un complément d'impôt exigible à la remise de la déclaration des résultats de la société. L'exigibilité de la TVA varie, au terme de l'article 269-2° du CGI, en fonction de la nature de l'opération effectuée, la taxe devant être acquittée au moment du dépôt de la déclaration. Quant aux droits d'enregistrement, leur exigibilité se situe selon l'article 1701 du CGI avant l'exécution de l'enregistrement, de la publicité foncière ou de la formalité fusionnée.

⁷⁴⁵- L'article 1663-2° du CGI prévoit notamment plusieurs situations entraînant l'exigibilité « *immédiate et totale* » des impôts directs et taxes assimilées.

La plupart d'entre elles tendent à critiquer la validité de la décision d'engager des poursuites prise par le comptable, alors même que les impositions n'étaient pas encore exigibles. Le Tribunal des conflits a ainsi récemment eu à juger de la nature d'une contestation dirigée contre un avis à tiers détenteur utilisé pour faire opposition au prix de vente d'un fonds de commerce, par une société qui soutenait que le comptable ne pouvait engager de poursuite dans la mesure où les impositions n'étaient pas exigibles à la date de sa notification, faute d'avoir été mises en recouvrement. Confirmant une jurisprudence à présent bien établie ⁷⁴⁶, le Tribunal a considéré que « *la société entendait ainsi contester non la régularité de la mesure de poursuite, en elle-même, à laquelle le comptable avait choisi de recourir, mais la validité de la décision de celui-ci d'engager des poursuites pour recouvrer des impositions qui n'étaient pas encore exigibles ; qu'un tel litige qui porte sur l'exigibilité de l'impôt, ressortit aux juridictions de l'ordre administratif pour les impôts qui sont, comme en l'espèce, de leur compétence* » ⁷⁴⁷.

Cette solution s'applique de façon générale à la contestation de tout acte de poursuites, que le requérant critique son manque de base légale ⁷⁴⁸ ou plus simplement son caractère prématuré ⁷⁴⁹, dès lors que se trouve mis en cause le défaut d'exigibilité des impositions à l'encontre desquelles il a été notifié.

Le redevable pourra également invoquer plus directement le défaut d'exigibilité de la créance, notamment en raison du caractère annuel et indivisible du fait générateur de la taxe d'apprentissage et de la participation des employeurs à la formation continue ⁷⁵⁰, ou encore en soutenant que « *la dette de TVA n'était pas exigible à la date de l'acte de compensation en raison du caractère prématuré de l'émission de l'avis de mise en recouvrement faite avant l'achèvement de la procédure de redressement* » ⁷⁵¹.

Si cependant il critique l'absence d'avis de mise en recouvrement ou d'avis d'imposition, sa contestation reviendra alors à mettre en cause le défaut d'opposabilité à son encontre de l'exigibilité de la créance.

⁷⁴⁶.- CE 21 décembre 1994, n° 126.113, *ministre c/ Sté Patol Equipements* : *RJF* 2/95, n° 265 ; 28 novembre 1997, n° 154.912 : *RJF* 1/98, n° 122 ; CAA Paris, 19 mars 1991, n° 90-94 : *Dr. fisc.* 1991, n° 27, comm. 1389, concl. F. LOLOUM ; Cass. com. 15 novembre 1994, n° 2067 P, *Rey* : *RJF* 2/95, n° 266. La jurisprudence s'était à cette occasion prononcée sur l'impossibilité de faire opposition au versement du prix de vente d'un fonds de commerce par voie d'avis à tiers détenteur, pour obtenir le paiement d'impositions non encore exigibles. La Chambre commerciale dans son arrêt du 15 novembre 1994, *Rey*, avait ainsi décidé que « *aucune disposition légale n'autorise le comptable public à notifier un avis à tiers détenteur, qui constitue une voie d'exécution, pour obtenir le paiement d'impositions non encore exigibles* ».

⁷⁴⁷.- TC 23 novembre 1998, n° 3.106, *SARL Ofir c/ TPG du Val-de-Marne* : *RJF* 3/99, n° 350, concl. R. SCHWARTZ au *BDCF* 3/99, n° 31. Voir également TC 17 juin 1991, n° 2640, *Matijaca* : *RJF* 11/91, n° 1438.

⁷⁴⁸.- CE 27 juillet 1984, n° 42.701 : *RJF* 8-9/84, n° 1102.

⁷⁴⁹.- CE 1^{er} avril 1960, n° 43.829 : *Dupont* 1960, p. 277 et *AJDA* 1960-II-217, obs. DRAGO ; 11 mai 1960, n° 25.177 : *Recueil Lebon*, p. 307 ; Sect. 13 mars 1964, n° 45.650 : *Recueil Lebon*, p. 183 ; 20 mars 1985, n° 31.187 : *RJF* 5/85, n° 824.

⁷⁵⁰.- CAA Nantes 8 mars 1989, n° 89.33 : *Dr. fisc.* 1990, n° 37, comm. 2455.

⁷⁵¹.- CE 19 avril 1984, n° 44.590, *SARL Roudez* : *RJF* 6/89, n° 762.

2. Les contestations fondées sur le fait que l'exigibilité n'est pas opposable

Si l'administration ne peut procéder au recouvrement avant que n'intervienne la date légale d'exigibilité de l'imposition, elle doit en outre informer le redevable de sa mise en recouvrement, par la notification à son encontre d'un avis d'imposition ou d'un avis de mise en recouvrement.

À défaut, l'imposition ne sera pas exigible, faute pour cela de pouvoir être opposable au redevable poursuivi : « *si l'Administration omet d'adresser ce titre ou le notifie avec retard, les actes de poursuites antérieurs à cette notification sont irréguliers et le contribuable sera déchargé de l'obligation de payer les sommes mentionnées sur ces actes de poursuites* »⁷⁵².

Une telle contestation, émise dans le cadre des dispositions de l'article L. 281 du LPF, se rattachera donc, là encore, au moyen relatif à l'exigibilité de la somme réclamée.

Les arguments pouvant être invoqués à l'appui de ce moyen sont principalement relatifs aux conditions de notification de ces avis d'imposition ou de mise en recouvrement. En tant qu'actes de procédures, ceux-ci ne sont effet susceptibles de produire leur effet qu'à partir du moment où ils ont été régulièrement notifiés à leur destinataire⁷⁵³.

S'agissant des avis de mise en recouvrement, notifiés principalement en matière de taxes sur le chiffre d'affaires, de contributions indirectes, de droits d'enregistrement et de droits de timbre, lorsque le redevable ne s'est pas acquitté spontanément de l'intégralité de son obligation de payer, leur caractère supplétif ne prive pas d'effet une telle contestation. Statuant sur la demande en restitution d'une somme perçue par l'Administration des Contributions indirectes à la suite de l'émission de deux avis à tiers détenteurs, fondée sur l'absence de notification préalable de titre de perception, le Conseil d'État a considéré dans un arrêt du 28 février 1969 que le contribuable ayant formé une telle réclamation devait être regardé « *comme ayant ainsi contesté l'exigibilité des sommes dont lesdits avis avaient pour but d'assurer le recouvrement partiel* »⁷⁵⁴.

Cette solution, confirmée par la suite⁷⁵⁵, fut transposée en matière d'impôts directs et de pénalités de recouvrement pour paiement tardif au travers de l'arrêt du Conseil d'État *Seigneur*, du 20 novembre 1992. La Section du contentieux, suivant les conclusions de son commissaire du gouvernement Arrighi de Casanova inspirées

⁷⁵².- P. PHILIP, *L'erreur substantielle dans la procédure d'imposition*, op. cit., p. 60. Voir en dernier lieu TA 15 octobre 2002, n° 01-1806, Lesage : RJF 4/03, n° 504 ; Toulouse, 28 janvier 2003, n° 00-614, *Minguet* : RJF 8-9/03, n° 1045.

⁷⁵³.- Cf. J.-P. CASIMIR, *Contrôle fiscal, droits, garanties et procédures*, op. cit., sous l'article R* 256-7 du LPF. La date d'effet de la notification de l'avis de mise en recouvrement, prévue par l'article R* 256-7, est fixée par l'article R* 256-6 du LPF au jour de la remise de l'avis par les services postaux au redevable ou à son fondé de pouvoir, ou à défaut, lorsque la lettre recommandée n'a pu être distribuée du fait du redevable, au jour de la première présentation effectuée par voie d'huissier. Quant à celle de l'avis d'imposition, une solution similaire est retenue en la matière, la notification s'effectuant au terme de l'article L. 253 du LPF « *sous pli fermé* », par voie postale.

⁷⁵⁴.- CE 28 février 1969, n° 67.851, *sieur Zimmermann Paul* : *Dr. fisc.* 1969, n° 25, comm. 832.

⁷⁵⁵.- CE 29 juin 1988, n° 47.481 : *RJF* 10/88, n° 1163 ; *Dr. fisc.* 1989, n° 1, comm. 41, concl. FOUQUET.

du régime applicable en matière d'opposabilité des actes administratifs ⁷⁵⁶, a par son jugement clairement affirmé que les dispositions relatives à l'exigibilité des impôts directs « *ne sont applicables que si le contribuable a été, avant la date d'exigibilité ainsi déterminée, avisé de la mise en recouvrement du rôle contenant l'imposition à laquelle il a été assujéti ; que dans le cas où il est établi que l'administration a omis d'adresser l'avertissement prévu par les dispositions de l'article 1661 du Code, reprises à l'article L. 253 du LPF, ou l'a notifié avec retard, l'impôt n'est exigible qu'à compter de la date où le contribuable a été informé de la mise en recouvrement du rôle* » ⁷⁵⁷.

L'exigibilité de l'imposition n'étant opposable au redevable qu'à partir du moment où il a été informé de sa mise en recouvrement, la réclamation visant à critiquer le défaut de notification des avis d'imposition ou de mise en recouvrement se rattacherait donc nécessairement au moyen tiré du défaut d'exigibilité de son obligation de payer. Ainsi que l'attestait le Conseil d'État dans son arrêt *Nizard* du 9 janvier 1995, « *des poursuites engagées, par la notification de commandements de payer, avant que le contribuable ait reçu les avis d'imposition, et donc alors que les impositions n'étaient pas encore exigibles, sont prématurées en l'absence d'obligation de payer* » ⁷⁵⁸.

b. Les contestations fondées sur la suspension de l'exigibilité de la créance

Si l'absence d'exigibilité peut découler du fait que celle-ci n'est pas encore intervenue ou encore qu'elle n'est pas opposable au redevable, elle peut également résulter de ce qu'elle se trouve suspendue. La suspension de l'exigibilité de la créance est susceptible d'être causée soit par l'obtention de délais légaux ou gracieux de paiement, soit par l'obtention d'un sursis de paiement accordé dans le cadre d'une réclamation contentieuse, conformément aux dispositions de l'article L. 277 du LPF.

La suspension de l'exigibilité de la créance entraînant de fait la suspension de l'obligation de payer, elle pourra être invoquée dans le cadre d'un contentieux du recouvrement par le redevable qui prétend en bénéficier.

Les contestations émises à l'encontre du recouvrement forcé, fondées sur ce que le redevable aurait préalablement bénéficié de délais de paiement (1) ou d'un sursis de paiement (2) reviendront ainsi à se prévaloir, là encore, d'un moyen tiré de l'exigibilité de l'obligation de payer.

⁷⁵⁶. - Ce dernier s'est en outre fondé sur les règles applicables en matière de délai de réclamation pour répondre à la question de savoir si la notification de l'avis d'imposition était bien une condition d'exigibilité de la pénalité de recouvrement pour paiement tardif. Quant au problème posé par la preuve de l'existence ou de l'absence de réception de l'avis d'imposition, il a considéré que la solution laissant le soin au juge de forger sa conviction au vu du dossier constituait « *la voie de la sagesse* » (concl. publiées à la *RJF* 1/93, n° 143, p. 10 et s.). Le redevable devra donc prendre soin de signaler tout changement de domicile à l'administration en charge du recouvrement, ou en tous les cas veiller à faire suivre son courrier, en l'absence de quoi l'avis sera réputé avoir été régulièrement notifié.

⁷⁵⁷. - CE Sect. 20 novembre 1992, n° 71.902, *Seigneur* : *RJF* 1/93, n° 143, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, p. 10.

⁷⁵⁸. - CE 9 janvier 1995, n° 135.520, *Nizard* : *RJF* 2/95, n° 264

1. L'exigibilité différée à raison de l'obtention de délais de paiement

Au-delà de la suspension proprement dite de l'exigibilité, les délais légaux de paiement tendent plus précisément à différer le moment à compter duquel l'obligation de payer se doit d'être exécutée par le redevable de la créance. En effet, « la loi dissocie fréquemment la date à laquelle l'impôt doit être payé de la date à laquelle il devient exigible. L'exigibilité est alors privée d'effets immédiats »⁷⁵⁹.

En matière de TVA, les redevables sont ainsi tenus, aux termes de l'article 1692, « d'acquitter le montant des taxes exigibles au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations ». La déclaration étant souscrite postérieurement à l'intervention de l'exigibilité, cette dernière précède dans ce cas l'obligation au paiement de la taxe⁷⁶⁰. Dans le même sens, la loi prévoit en matière d'impôt sur le revenu⁷⁶¹, d'impôt sur les sociétés⁷⁶² ou de taxe professionnelle⁷⁶³, une date limite de paiement postérieure à l'exigibilité de la créance, correspondant à la date d'exigibilité de la pénalité de recouvrement pour paiement tardif. Quant aux droits d'enregistrement, si l'article 1701 du CGI veut que le paiement s'effectue avant l'exécution des formalités, de façon concomitante à l'intervention de l'exigibilité, nombreux sont les cas de paiements fractionnés ou différés prévus aux articles 1717 et suivants du même code.

Dans tous les cas, la date limite de paiement intervenant postérieurement à l'exigibilité de l'imposition, les services en charge du recouvrement ne pourront contraindre le redevable à acquitter sa dette avant l'expiration de ce délai. Ce dernier pourra donc contester son obligation de payer conformément aux dispositions de l'article L. 281 du LPF, au cas où des actes de poursuites auraient été notifiés sans tenir compte du délai légal de paiement dont il aurait bénéficié. Cette hypothèse demeure cependant quelque peu théorique, dans la mesure où le caractère relativement bref des délais légaux de paiement, de même que leur nature prévisible ou en tous les cas réglementée, limite grandement les risques de poursuites prématurées.

Tout autre en est-il des questions liées à l'obtention par le redevable de délais de paiements gracieux. Leur octroi est en effet laissé à l'appréciation souveraine des comptables en charge du recouvrement, seuls responsables, sur leurs propres

⁷⁵⁹.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, op. cit., p. 334.

⁷⁶⁰.- Ce même article dispose en outre que le versement de la taxe exigible en matière de livraisons à soi-même d'immeuble doit s'effectuer « dans les douze mois de l'achèvement ou de la première occupation de l'immeuble, ou, le cas échéant, lors de la dissolution de la société de construction, si celle-ci se produit avant l'expiration de ce délai », tandis que l'article 287 prévoit que les redevables soumis au régime réel normal d'imposition peuvent disposer d'un délai supplémentaire d'un mois pour déposer la déclaration de leurs opérations.

⁷⁶¹.- Article 1664 du CGI en ce qui concerne les acomptes d'impôt sur le revenu et articles 1761 et 1762 pour les majorations de droits prévues en l'absence de paiement à l'échéance. Il est également intéressant de noter que l'article 1663 A du CGI prévoit toujours que « la perception de l'impôt sur le revenu est suspendue pour les jeunes gens salariés pendant la durée du temps légal de leur service national ».

⁷⁶².- Article 364 et 365 de l'Ann. III du CGI.

⁷⁶³.- Article 1762 quater du CGI.

deniers, du paiement de la dette fiscale ⁷⁶⁴. L'obligation de résultat qui leur incombe limite donc nécessairement le nombre de réponses favorables accordées à de telles demandes, qui ne sont en tout état de cause accordées qu'à titre individuel au regard de la situation personnelle du redevable en cause. Le délai de paiement accordé ne confère en outre à ce dernier aucun droit acquis au maintien de la décision du comptable ⁷⁶⁵. Ainsi que le relèvent MM. Borrás et Garay, « *une telle mesure peut être retirée à tout moment et l'opposition à poursuites fondée par le redevable sur une prétendue méconnaissance de cette décision doit être rejetée. Par exemple, tout manquement à cet engagement ou tout événement susceptible d'en compromettre son exécution aura pour effet de le rendre caduc* » ⁷⁶⁶. L'absence de tout réel formalisme propre à ce type de décisions ajoute encore à l'incompréhension du redevable qui, pensant avoir bénéficié d'un délai de paiement, découvre le plus souvent à l'occasion de la notification d'un acte de poursuite que celui-ci ne lui a pas été effectivement accordé.

Bien qu'il s'agisse en l'espèce de mettre en cause une décision de nature purement gracieuse, qui au surplus n'entraîne pas une suspension de fait de l'exigibilité de la créance, une telle contestation se rattacherait au contentieux du recouvrement dès lors que le redevable avancera des arguments tirés de la suspension de l'exigibilité à raison du délai de paiement accordé.

La réclamation d'un redevable contestant son obligation de payer au motif que l'administration ne pouvait engager de poursuites à son encontre, en l'absence de révocation expresse du délai de paiement qui lui avait été accordé, s'analysera comme fondée sur le moyen tiré de l'exigibilité de la créance ⁷⁶⁷. La même solution s'imposera face à la contestation du recouvrement de la créance d'un redevable se prévalant de ce que le Secrétaire d'État au Budget aurait invité le comptable chargé

⁷⁶⁴.- L'article 1851 du CGI dispose à cet effet que « *les comptables du Trésor chargés du recouvrement des impôts directs sont responsables du recouvrement des cotisations dont ils ont pris les rôles en charge et tenus de justifier de leur entière réalisation dans les conditions fixées par les règlements en vigueur* ». Cette responsabilité s'applique à l'ensemble des comptables en charge du recouvrement des créances fiscales, en vertu de la loi de finances du 23 février 1963 et du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique. Voir sur ce point G. LAMBERT, « *Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement* », précité, ainsi que J. MAGNET, « *La responsabilité des comptables* », *RFFP* 1984, n° 7, p. 69 et s.

⁷⁶⁵.- Ainsi que le relèvent les professeurs GOUR, MOLINIER et TOURNIE, « *l'octroi de délais gracieux de paiement n'a nullement pour effet d'instituer en faveur du redevable, une suspension de l'exigibilité de l'impôt. La décision du comptable a donc un caractère précaire : elle peut légalement être abrogée à tout moment et n'offre aucune garantie juridique* » in *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 335.

⁷⁶⁶.- Ph. BORRAS et A. GARAY, *Le contentieux du recouvrement fiscal, op. cit.*, p. 78.

⁷⁶⁷.- CE 22 février 1978, n° 5.923 : *Dr. fisc.* 1978, n° 22, comm. 923 ; *RJF* 4/78, n° 214.

du recouvrement à donner mainlevée d'avis à tiers détenteurs ⁷⁶⁸, que par un accord conclu avec le ministre des finances et consacré par un « protocole », l'État aurait renoncé au recouvrement immédiat des impositions ⁷⁶⁹ ou encore faisant valoir que le délai de paiement obtenu aurait eu pour effet de suspendre l'exigibilité de la pénalité de recouvrement pour paiement tardif ⁷⁷⁰.

2. La suspension de l'exigibilité résultant de l'obtention d'un sursis de paiement

Si l'octroi de délais de paiement n'a pas pour effet de suspendre l'exigibilité de la créance, il n'en va pas de même en ce qui concerne l'obtention par le redevable du sursis de paiement régi par les dispositions de l'article L. 277 du LPF ⁷⁷¹. Aux termes premiers de cet article, « le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes. Le sursis de paiement ne

⁷⁶⁸. - CE Sect. 6 avril 1962, n° 46.546, *Société Technique des Appareils Centrifuges Industriels* : AJDA 1962, 504, concl. HENRY ; Dr. fisc. 1962, n° 24-25, comm. 640. Le Conseil d'État avait affirmé dans cet arrêt que « si le président du Conseil des ministres a [...] invité le secrétaire d'État au budget à donner les instructions nécessaires à la main-levée de treize avis à tiers détenteur, cette invitation, motivée par des raisons d'opportunité, visait ainsi seulement l'octroi, à titre gracieux, de délais de paiement à la société, mais n'a pu avoir pour effet d'instituer, en faveur de celle-ci, une suspension de l'exigibilité de l'impôt, et, par suite, un droit à l'annulation des mesures de contrainte prises pour obtenir les recouvrements ayant donné lieu aux avis à tiers détenteur susmentionnés ; que le percepteur, responsable sur son patrimoine du recouvrement des impôts en cause, ne tenait d'aucune disposition le droit d'obtenir, en pareille hypothèse, la décharge de sa responsabilité ». Dans le même sens, CE 13 janvier 1965, n° 59.357 : Dr. fisc. 1965, n° 8, comm. 290.

⁷⁶⁹. - CE 23 mai 1958, n° 36.530, *Sieur R.* : Dr. fisc. 1958, n° 28, comm. 724, doct., concl. POUSSIERE. La Haute juridiction avait en l'espèce considéré que « le Sieur R... n'avait aucun droit acquis au maintien de la décision bienveillante - laquelle ne saurait d'ailleurs, être regardée comme insérée dans un contrat - lui accordant un échelonnement du paiement de ses dettes fiscales échues ; que par suite, sans qu'il soit besoin de rechercher s'il n'avait pas, en fait, méconnu lui-même les conditions posées par le Trésor pour le maintien de cet échelonnement, le Sieur R... n'est pas fondé à soutenir que c'est illégalement que cette décision, qui ne constituait pas une remise gracieuse et pouvait être retirée à tout moment, a été méconnue ». Voir également CE 23 février 1966, n° 55.904 : Dr. fisc. 1966, n° 12, comm. 334.

⁷⁷⁰. - L'obtention de délais de paiement est sans incidence sur l'exigibilité de la majoration de recouvrement pour paiement tardif. Le redevable pourra par contre contester à cet égard son obligation de payer dans le cadre d'un contentieux du recouvrement ou encore demander à en être gracieusement déchargé sur le fondement de l'article 1912-3 du CGI : CE 5 janvier 1994, n° 99.616, *Thiant* : RJF 3/94, n° 352.

⁷⁷¹. - Auparavant régi par les articles 1952 et 1953 anciens du CGI, la jurisprudence considère que le sursis de paiement ayant pour effet de suspendre l'exigibilité de l'imposition, il entraîne corrélativement la suspension, et non l'interruption de l'action en recouvrement de l'administration (CE Avis Sect. Finances 30 avril 1996 : RJF 10/96, n° 1229 ; CAA Paris Plén. 11 avril 1996, n° 94.582, *Pincemaille* : RJF 7/96, n° 940). Le redevable pourra également bénéficier du référé-suspension de l'article L. 521-1 et s. du Code de Justice administrative, afin d'obtenir du juge des référés qu'il suspende l'exécution du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement « lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision » (Loi n° 2000-597 du 30 juin 2000, applicable depuis le 1^{er} janvier 2001). Voir sur ce point les conclusions du commissaire du gouvernement G. BACHELIER, « Nouvelle procédure de référé-suspension : conditions d'application aux litiges fiscaux », sur CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *ministre c/ SARL Janfin* : BDCF 7/01, n° 103.

peut être refusé au contribuable que s'il n'a pas constitué auprès du comptable les garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor ».

Il apparaît donc au regard de ce texte que la demande de sursis de paiement régulièrement formée par le redevable a bien pour effet de suspendre l'exigibilité de la créance ⁷⁷². La suspension de l'exigibilité a d'ailleurs été étendue par la jurisprudence, puis par le législateur, au bénéfice d'une meilleure protection des droits des contribuables. Le Conseil d'État, au terme d'une construction jurisprudentielle progressive ⁷⁷³, a en effet fini par considérer que la suspension de l'exigibilité intervenait dès la présentation de la demande et ne prenait fin « *avant qu'il ait été statué sur le bien-fondé de ces impositions par le Directeur des services fiscaux ou, le cas échéant, par le Tribunal administratif, que si le comptable, après avoir invité le contribuable à constituer des garanties, lui a régulièrement notifié qu'il n'offrirait pas de garanties propres à assurer le recouvrement des impositions contestées* » ⁷⁷⁴. Puis la loi de finances pour 2002 a étendu la suspension de l'exigibilité au cas où le contribuable ne fournit pas de garanties suffisantes à l'appui de sa demande de sursis de paiement ⁷⁷⁵. L'aménagement du « mini-sursis » a ainsi ajouté à l'article L. 277 du LPF un alinéa prévoyant expressément que « *à défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés. L'exigibilité de la créance et la prescription de l'action en recouvrement sont*

⁷⁷².- Comme le précisait le commissaire du gouvernement POUSSIERE, dans ses conclusions sur l'arrêt de Section du Conseil d'État du 1^{er} avril 1960 (n° 43.829 : *Dr. fisc.* 1960, n° 45-46, comm. 521), « *l'introduction d'une demande de sursis de paiement entraîne la cessation de l'exigibilité de l'impôt et, par suite, le titre de contrainte cesse d'être valable à compter de la même date* ». Dans le même sens, CE Sect. 24 février 1960 : *Dr. fisc.* 1960, n°12, comm. 138.

⁷⁷³.- Le Conseil d'État a dans un premier temps estimé que l'exigibilité se trouvait suspendue à partir du moment où le comptable avait pris connaissance des garanties offertes par le redevable et jusqu'à ce qu'il ait notifié un éventuel refus de ces garanties (CE 13 novembre 1974, n° 90.511 : *RJF* 1/75, p. 38 ; 14 mars 1979, n° 5947 : *Dr. fisc.* 1980, n° 9, comm. 986, concl. RIVIERE ; 8 janvier 1982, n° 12.543 : *Dr. fisc.* 1982, n° 26, comm. 1400, concl. SCHRICKE). Cette jurisprudence emportait néanmoins de fâcheuses conséquences lorsque le service d'assiette omettait de transmettre, dès sa réception, la demande de sursis de paiement au comptable chargé du recouvrement de la créance (CE 27 juillet 1984, n° 42.701 : *Dr. fisc.* 1986, n° 14, comm. 745, concl. Mme M.A. LATOURNERIE. La Haute Juridiction a donc fini par admettre que le point de départ de la suspension de l'exigibilité devait se situer à la date de réception par le Directeur des services fiscaux de la réclamation assortie de la demande de sursis de paiement et de l'offre de garanties (CE 3 juin 1987, n° 66.723 et 66.744 : *Dr. fisc.* 1989, n° 24, comm. 1181 ; *Petites affiches*, 22 juin 1987, n° 87, p. 5, concl. FOUQUET). Puis, renouant avec une solution précédemment posée par deux décisions de principe (CE Ass. 27 juin 1969, n° 61.520 : *Dupont*, p. 305, *Dr. fisc.* 1969, n° 41, comm. 1231 ; Plén 8 janvier 1982, n° 12.543 : *RJF* 3/82, n° 316), le Conseil d'État a, par ses arrêts du 24 juillet 1987 (n° 49.208 et 49.211 : *Dr. fisc.* 1989, n° 43, comm. 1993, concl. MARTIN-LAPRADE et *RJF* 10/87, n° 1062), supprimé la condition relative à l'offre de garantie du redevable contestataire, parachevant ainsi la construction jurisprudentielle qui s'applique encore aujourd'hui. Voir sur ce point l'article de F. DERUEL, « De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement », *Dr. fisc.* 1989, n° 46-47, p. 1441.

⁷⁷⁴.- CE 24 juillet 1987, n° 49.208 et 49.211, précités ; 24 avril 1989, n° 71.995, *Café Cave Hôtel de l'avenue « Dar Salam »* : *RJF* 6/89, p. 381 ; 20 janvier 1989, n° 69.963-79.697, *M. Cahn* : *Dr. fisc.* 1990, n° 52, comm. 2482 ; 2 juin 1989, n° 55.514 : *Dr. fisc.* 1989, n° 43, comm. 1984 ; TA Bordeaux 12 février 1987, n° 157/86 F : *RJF* 11/87, n° 1182.

⁷⁷⁵.- Loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001, article 74-C-II : *JO* du 29 décembre 2001 ; *Dr. fisc.* 2002, n° 1-2, p. 57. Cet article a en outre prévu que lorsque le litige porte sur des impositions d'un montant inférieur à 3.000 €, seuil fixé par décret, aucune constitution de garantie ne sera exigée.

suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent ».

Toute demande tendant à contester la mise en œuvre du recouvrement forcé, au motif que le redevable aurait bénéficié d'un sursis de paiement, se rattacherait donc, conformément à l'article L. 281 du LPF, au moyen mettant en cause l'exigibilité de la somme réclamée. Le principe de ce rattachement a été très tôt affirmé par la jurisprudence. Le Conseil d'État, dans un arrêt du 21 décembre 1977, relevait ainsi que « *le redevable qui a saisi le Trésorier-payeur général d'une réclamation alléguant qu'il aurait obtenu le sursis de paiement et que l'action de l'Administration serait couverte par la forclusion, introduit ainsi une opposition à contrainte, qui est recevable comme visant l'exigibilité de l'impôt* »⁷⁷⁶.

Dans le même sens, la réclamation dirigée à l'encontre d'avis à tiers détenteur par leur destinataire, au motif que ceux-ci étaient dépourvus de base légale du fait de l'obtention préalable d'un sursis de paiement, doit s'analyser comme mettant en cause l'exigibilité de l'imposition⁷⁷⁷.

En revanche, le redevable ne pourra valablement présenter dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, le moyen tiré de l'irrégularité du refus pour insuffisance de garanties opposé par le comptable à sa demande de sursis de paiement⁷⁷⁸. Les articles L. 279 et s. du LPF organisent en effet une procédure de contestation spécifique relevant de la compétence exclusive du juge des référés⁷⁷⁹.

c. Les contestations fondées sur l'extinction de l'exigibilité de la créance

L'extinction de l'exigibilité de la créance prive l'Administration du droit de contraindre le redevable au paiement de la dette. L'obligation de payer se trouvant conséquemment privée de force exécutoire, ce dernier pourra dès lors contester, dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, les actes de poursuites émis postérieurement à son intervention. Le commissaire du gouvernement Gilles Bachelier relève ainsi que « *la prescription de l'action en recouvrement des*

⁷⁷⁶.- CE 21 décembre 1977, n° 99.541 : *RJF* 3/78, n° 140.

⁷⁷⁷.- CE Ass. 27 juin 1969, n° 61.520, précité. Le tiers détenteur s'était vu décerner une contrainte pour avoir paiement des impositions détenues en l'acquit du redevable. C'est donc à ce titre qu'il avait pu former une opposition à contrainte, conformément aux dispositions alors applicables de l'article 1846 du CGI.

⁷⁷⁸.- CE 5 juillet 1978, n° 6457 : *Dr. fisc.* 1978, n° 46-47, comm. 1841 ; CAA Lyon 11 octobre 1994, n° 94-576, *M. Aragon* : *Dr. fisc.* 1995, n° 20, comm. 1111. La même irrecevabilité lui sera opposée s'il conteste le bien-fondé de l'impôt dans le cadre d'un litige mettant en cause l'exigibilité de la créance du fait de l'obtention préalable d'un sursis de paiement (CE 10 juin 1983, n° 26.504 : *RJF* 8-9/83, n° 1076).

⁷⁷⁹.- Le redevable pourra sur ce fondement, dans les quinze jours suivant la réception de la lettre recommandée par laquelle le comptable a refusé les garanties qu'il avait offertes, porter la contestation, par simple demande écrite, devant le juge du référé administratif s'il s'agit d'impôts directs ou de taxes sur le chiffre d'affaires (article L. 279 du LPF) ou devant le juge du référé de l'ordre judiciaire s'il s'agit de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière, de droits indirects ou de timbre (article L. 279 A du LPF). Cf. M. AUBERT et F. LOTOUX, « Le contentieux de la demande de sursis de paiement », *BF Lefebvre* 1984, n° 8, p. 423 ; J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996, p. 121 et s. ; F. DOUET, « Les garanties à présenter à l'appui d'une demande de sursis de paiement », *Dr. fisc.* 1996, p. 836 et s.

*créances fiscales constitue le moyen le plus fréquemment avancé pour contester l'exigibilité de l'impôt »*⁷⁸⁰.

La prescription de l'action en recouvrement (1) apparaît donc comme la première cause d'extinction de l'exigibilité de la créance. Mais nous verrons que la tardiveté de la production d'une créance au passif d'une procédure collective (2) sera également susceptible de produire les mêmes effets quant à la validité de l'obligation de payer.

1. L'extinction de l'exigibilité résultant de la prescription de l'action en recouvrement

La prescription s'analyse selon Thierry Schmitt comme une « *institution en vertu de laquelle l'obligation fiscale cesse d'être exigible après l'écoulement d'un certain laps de temps* »⁷⁸¹. Elle permet ainsi de délimiter dans le temps l'action de l'administration, qui s'y trouve soumise par application des dispositions de l'article 2227 du Code civil⁷⁸². Ces règles s'appliquent ainsi en matière fiscale tant au regard de l'établissement de la créance, que vis-à-vis de son recouvrement⁷⁸³.

La prescription de l'action en répétition ne relevant que du domaine du bien-fondé de l'imposition⁷⁸⁴, seule la prescription de l'action en recouvrement pourra être invoquée par le redevable dans le cadre d'un contentieux du recouvrement⁷⁸⁵. Cette faculté résulte très exactement des effets de la prescription sur l'obligation de payer à laquelle se trouve assujéti le redevable de la dette. L'article L. 274 du LPF dispose en ce sens que « *les comptables du Trésor qui n'ont fait aucune poursuite contre un contribuable retardataire pendant quatre années consécutives, à partir du jour de la mise en recouvrement du rôle, perdent leur recours et sont déchus de tous*

⁷⁸⁰.- Concl. sur CE 30 septembre 1996, n° 148.707, *Mme Legros* : *Dr. fisc.* 1997, n° 9, comm. 247.

⁷⁸¹.- *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques, op. cit.*, V° Prescription, p. 1202. L'obligation fiscale est en l'espèce entendue comme « *le lien juridique à caractère pécuniaire qui unit le redevable au Trésor* ».

⁷⁸².- Cet article dispose que « *l'État, les établissements publics et les communes sont soumis aux mêmes prescriptions que les particuliers, et peuvent également les opposer* ».

⁷⁸³.- L'administration relève ainsi que « *en matière fiscale le délai de prescription de l'action en répétition doit être distingué de celui de l'action en recouvrement. Le premier de ces délais est celui pendant lequel l'Administration peut établir ou constater l'existence d'une dette fiscale constituée par l'impôt en principal et éventuellement une imposition complémentaire ou des pénalités fiscales. Le second est celui pendant lequel le créancier peut poursuivre le recouvrement forcé de ces impositions ou pénalités* » (Instruction du 23 mars 1998 de la DGI relative à l'action en recouvrement : *BOI* 12 C-1-98 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 18, ID, n° 11992).

⁷⁸⁴.- CE 21 juillet 1970, n° 75.085 : *Dr. fisc.* 1971, n° 30, comm. 1070, concl. J. DELMAS-MARSELET ; 21 juillet 1972, n° 78.895 : *Dr. fisc.* 1973, n° 10, comm. 361, concl. SCHMELTZ ; CAA Lyon, n° 93-979, *SARL Bar du Cours* : *Dr. fisc.* 1995, n° 37, comm. 1737, concl. P. BONNAUD.

⁷⁸⁵.- CE 28 janvier 1983, n° 14.444 : *Dr. fisc.* 1983, n° 25, comm. 1380, concl. RIVIERE ; 30 octobre 1989, n° 90.525 : *Mémorial des percepteurs* 1989, n° 12, p. 261 ; CAA Paris 24 décembre 1991, n° 90-287 : *Dr. fisc.* 1993, n° 9, comm. 444.

*droits et de toute action contre ce redevable »*⁷⁸⁶. Il s'agit donc bien en l'espèce d'une prescription extinctive, ayant pour effet de libérer le redevable de son obligation au paiement de la dette⁷⁸⁷.

Pour autant qu'elle soit acquise du simple fait de l'écoulement du délai prévu aux articles L. 274 et L. 275 du LPF, la prescription n'opère pas de plein droit et doit être régulièrement invoquée par le redevable qui entend en bénéficier⁷⁸⁸. Ce dernier devra donc présenter une réclamation selon les formes de l'article L. 281 du LPF, aux fins de contester par ce moyen l'exigibilité de son obligation de payer⁷⁸⁹. Ainsi, « *le redevable qui a saisi le Trésorier-payeur général d'une réclamation alléguant [...] que l'action de l'administration serait couverte par la forclusion, introduit ainsi une opposition à contrainte, qui est recevable comme visant l'exigibilité de l'impôt* »⁷⁹⁰.

Une telle réclamation peut émaner aussi bien du redevable principal, que du redevable solidaire de la dette. Le Conseil d'État considère sur ce point que « *l'associé d'une SCI auquel l'administration demande de régler une part, proportionnelle à sa participation au capital, d'une dette de TVA de la société forme une opposition à contrainte en soutenant dans sa réclamation que la prescription, interrompue à l'égard de la société, ne l'aurait pas été à l'égard des associés* »⁷⁹¹.

⁷⁸⁶.- La loi n° 84-1208 du 29 décembre 1984 a substitué à la prescription décennale jusqu'alors applicable, une prescription de quatre ans courant à compter de la mise en recouvrement du rôle ou de la notification de l'avis de mise en recouvrement, selon qu'il s'agisse d'impositions recouvrées par les comptables du Trésor ou de la Direction générale des impôts. Cf. F. DERUEL, « Prescription de l'action en recouvrement », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, 5/96, Fasc. 530.

⁷⁸⁷.- Voir sur ce point l'article publié au *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, « Les prescriptions en matière fiscale », *BF* 6/87, p. 314. Il y est dans le même sens souligné que « *la prescription de l'action en recouvrement fait disparaître le caractère obligatoire de la dette, son effet exact étant alors de priver le Trésor du droit de contraindre son débiteur au paiement* ».

⁷⁸⁸.- L'administration fiscale, reprenant les dispositions des articles 2223 et s. du Code civil, précise que « *la prescription n'opère pas de plein droit. Il ne suffit pas à un débiteur d'être dans la situation de pouvoir en bénéficier pour être libéré. Il lui faut s'en prévaloir et cela dans certaines conditions. Ainsi, la prescription doit être invoquée devant le juge par le débiteur lui-même qui ne doit pas y avoir renoncé. Le juge ne peut, en effet, la soulever d'office et déclarer prescrite l'action du créancier, quand bien même il constate que toutes les conditions de la prescription sont réunies* », (Instruction du 23 mars 1998 de la DGI relative à l'action en recouvrement, précitée).

⁷⁸⁹.- Le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement ne pourra être invoqué dans le cadre d'un litige d'assiette (CE 9 janvier 1985, n° 40.736 : *RJF* 3/85, n° 498).

⁷⁹⁰.- CE 21 décembre 1977, n° 99.541 : *Dr. fisc.* 1978, n° 13, comm. 510. Dans le même sens, CE 27 avril 1977, n° 2063 : *Dr. fisc.* 1977, n° 21-22, comm. 862 ; 27 juillet 1984, n° 40.721 : *RJF* 10/84, n° 1289 ; 9 décembre 1985, n° 54.469 : *RJF* 2/86, n° 228 et *Dr. fisc.* 1986, n° 41, comm. 1728, concl. M. de GUILLENCHMIDT ; 25 mai 1988, n° 64.383, *M. Gautier* : *Dr. fisc.* 1990, n° 8, comm. 385.

⁷⁹¹.- CE 18 mai 1992, n° 82.267, *Momaur* : *RJF* 7/92, n° 1075 et *Dr. fisc.* 1994, n° 9, comm. 422, concl. J. GAERMYNCK. Dans le même sens, CE 29 septembre 1982, n° 29.839 : *Dr. fisc.* 1983, n° 23, comm. 1254, concl. BISSARA ; 25 mars 1983, n° 30.567 : *Dr. fisc.* 1983, n° 49, comm. 2264, concl. LEGER ; 9 décembre 1985, n° 54.469 : *RJF* 2/86, n° 228 ; 25 juin 2003, n° 240.817, *Correia* : *RJF* 10/03, n° 1168. Le Conseil d'État considère dans l'ensemble de ces arrêts qu'une imposition qui n'est pas prescrite à l'égard du redevable ne l'est pas davantage à l'égard du débiteur solidaire.

Le délai établi par l'article L. 274 du LPF constituant un délai de prescription susceptible d'être interrompu selon les conditions de droit commun ⁷⁹², le redevable de la créance pourra également contester le caractère interruptif de certains actes, afin de démontrer que la prescription lui est acquise et que l'imposition n'est plus de ce fait exigible ⁷⁹³. Il pourra ainsi alléguer que le fait d'avoir maintenu une caution bancaire en garantie de sa dette fiscale, alors que le sursis de paiement dont il bénéficiait avait pris fin et que les impositions étaient redevenues exigibles, ne valait pas reconnaissance de dette ⁷⁹⁴.

Il pourra enfin contester le caractère interruptif d'un versement d'acomptes ⁷⁹⁵, d'une action en justice intentée par le comptable pour obtenir du tribunal de commerce l'inscription de sa créance au passif d'une société en règlement

⁷⁹².- Le Conseil d'État a pour la première fois considéré, par un arrêt du 7 juillet 1956, *Ministre des finances c/ Sieur...*, que « la volonté du législateur [...] a été de conférer au délai fixé à l'article 2 de la loi du 12 juillet 1922 et repris à l'article 1850 du CGI, non le caractère d'un délai de forclusion, mais celui d'un délai de prescription ; qu'il suit de là que ledit délai est susceptible d'être interrompu par les causes qui, selon les règles du droit commun, sont interruptives de la prescription, c'est-à-dire, ainsi que le rappelle l'article 2 de la loi du 12 juillet 1922, par la notification d'un acte de poursuite ou par une reconnaissance de dette » (AJDA 1957, II, 23). L'article L. 274 du LPF reprend aujourd'hui ces principes en disposant que « le délai de quatre ans mentionné au premier alinéa, par lequel se prescrit l'action en vue du recouvrement, est interrompu par tous actes comportant reconnaissance de la part des contribuables et par tous autres actes interruptifs de la prescription ». Il s'agira principalement, à l'initiative de l'administration, de la notification de mesures de poursuites, de l'exécution de mesures conservatoires, ou de la présentation d'une demande en Justice, et à l'initiative du redevable, de tous les actes comportant de sa part reconnaissance de dette. Cf. Y. de SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 455 et s.

⁷⁹³.- CE 30 décembre 2002, n° 229.957, *Mme Fricou et a.* : *Dr. fisc.* 2003, n° 18-19, comm. 364 et RJF 3/03, n° 369 ; 25 avril 2003, n° 211.883, *M. Queval* : *Dr. fisc.* 2003, n° 28, comm. 546 ; CAA Lyon 16 mai 2002, n° 97-1096, *Assayag* : *RJF* 1/03, n° 103.

⁷⁹⁴.- CAA 2 mai 1995, n° 94-889 : *Dr. fisc.* 1995, n° 45-46, comm. 2125, concl. R. BOUSQUET. La Cour a considéré en l'espèce que le maintien et la rémunération régulière de la garantie valait reconnaissance tacite de la dette et avait de ce fait valablement interrompu la prescription. L'obtention régulière d'un sursis de paiement a quant à elle pour effet d'entraîner la suspension de la prescription de l'action en recouvrement (CE 22 octobre 1966, n° 66.555 : *AJDA* 1967.293, note LAMARQUE ; CAA Paris Plén. 11 avril 1996, n° 94-582, *Mme Pincemaille* : *Dr. fisc.* 1996, n° 23, comm. 734/735, concl. A. MENDRAS). Le Conseil d'État considère néanmoins à présent que l'acquiescement par le redevable de frais relatifs à une caution souscrite en vue de garantir le recouvrement d'impositions mises à sa charge, n'implique de sa part aucune reconnaissance de dette de nature à interrompre le cours du délai de prescription (Conseil d'État 30 décembre 2002, n° 237.099, *ministre c/ Sté Banque commerciale et de gestion Rivaud* : *RJF* 3/03, n° 368). Voir en dernier lieu, lorsque la caution a été prise en vue de garantir une demande de sursis de paiement, Conseil d'État 29 avril 2002, n° 210.811, *ministre c/ SA Fidel* et n° 223.809, *ministre c/ SA Cotelle* : *RJF* 7/02, n° 855, concl. COURTIAL au *BDCF* 7/02, n° 99.

⁷⁹⁵.- CE 27 juillet 1984, n° 40.721 : *RJF* 10/84, n° 644 ; 20 mai 1985, n° 45.651 : *RJF* 7/87, n° 1140 ; 5 avril 1993, n° 88.530, *Miquel* : *Dr. fisc.* 1993, n° 26, comm. 1376. Là encore, la jurisprudence considère que le versement d'acomptes vaut reconnaissance tacite de dette, à moins toutefois que le redevable ait formé dans le même temps une réclamation contentieuse à l'égard de l'imposition en cause (CE 21 avril 1986, n° 56.740 : *Dr. fisc.* 1986, n° 39, comm. 1576, concl. M.-A. LATOURNERIE ; 3 avril 1991, n° 80.572, *Coffinet* : *Dr. fisc.* 1992, n° 23, comm. 1176, concl. O. FOUQUET ; CAA Paris 7 décembre 1995, n° 94-934, *M. Martinez* : *Dr. fisc.* 1996, n° 15, comm. 516).

judiciaire ⁷⁹⁶ ou encore d'un acte de poursuites irrégulièrement notifié ⁷⁹⁷. L'absence d'actes interruptifs de prescription régulièrement notifiés pouvant conduire à l'écoulement du délai de l'action en recouvrement de l'administration, elle entraînera *de facto* l'extinction de l'exigibilité de la créance. Le redevable ayant invoqué ce moyen se trouvera dès lors, si celui-ci s'avère fondé, libéré de son obligation de payer.

2. L'extinction de l'exigibilité résultant de l'ouverture d'une procédure collective

De même que l'écoulement du délai de prescription peut entraîner l'extinction de l'exigibilité de la créance, l'ouverture d'une procédure collective est susceptible d'emporter des conséquences similaires en ce qui concerne l'action en recouvrement de l'administration. Comme le souligne Bernard Hatoux dans son étude sur l'incidence des procédures collectives sur le recouvrement des impôts, « *la procédure collective réalise à la fois une suspension de l'action pendant sa durée et une interruption par la production de sa créance* » ⁷⁹⁸. Toute créance née antérieurement au jugement d'ouverture doit en effet, conformément aux dispositions des articles 50 et suivants de la loi du 25 janvier 1985 ⁷⁹⁹, faire l'objet d'une déclaration régulière dans les deux mois de la publication de ce jugement. L'administration fiscale n'échappe pas à cette règle : à défaut de produire sa créance, celle-ci s'éteindra et l'État sera considéré comme déchu dans ses droits.

Il résulte de ces dispositions que le défaut de production de la créance de l'administration au passif de la procédure collective pourra être critiqué dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, cette réclamation relevant du moyen tiré de l'exigibilité de la somme réclamée. C'est dans ce sens que le Conseil d'État a dans un premier temps jugé implicitement qu'une telle contestation ne relevait pas du contentieux de l'assiette, mais du contentieux du recouvrement ⁸⁰⁰. Puis, statuant sur une affaire mettant cette fois en cause, non pas le défaut, mais le caractère tardif de la production de la créance de l'administration dans une procédure de liquidation de biens, la Haute juridiction a, par un arrêt du 30 septembre 1996, précisé dans un second temps le moyen auquel devait être rattachée une telle contestation. La requête émanait en l'espèce de l'épouse d'un gérant de sociétés, mise en cause par

⁷⁹⁶.- CAA Nantes 3 juillet 1996, n° 94-551 : *Dr. fisc.* 1996, n° 44, comm. 1361, concl. H. ISAIA.

⁷⁹⁷.- CE 13 décembre 1978, n° 9.063 : *Dr. fisc.* 1979, n° 10, comm. 489 ; 3 mai 1989, n° 92.975, *Cognord* : *RJF* 6/89, n° 769 ; CAA Bordeaux 7 novembre 1995, n° 94-597, *Quinty* : *RJF* 3/96, n° 376 ; Paris 30 avril 1996, n° 93-757, *M. Drodun* : *Dr. fisc.* 1996, n° 44, comm. 1362 ; TA Grenoble 20 février 1996, n° 93-2795, *M. Thevenod* : *Dr. fisc.* 1996, n° 25, comm. 800. Nous verrons sur ce point que la juridiction administrative s'estime compétente pour vérifier si un acte de poursuite a été notifié dans des conditions permettant d'interrompre la prescription de l'action en recouvrement (CE 25 juillet 1986, n° 42.103, *SARL Garage des Roches Noires* : *Dr. fisc.* 1987, n° 17, comm. 876 ; 10 juillet 1989, n° 91.890, *Sté Sakoumisha* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1293, concl. M. LIEBERT-CHAMPAGNE et *RJF* 10/89, n° 1171 ; 11 mai 1994, n° 93.770, *M. Mischke* : *Dr. fisc.* 1995, n° 13, comm. 674 et *RJF* 7/94, n° 839 ; CAA Lyon 16 décembre 1992, n° 91-719 : *RJF* 4/93, n° 601 ; Bordeaux 16 mai 1994, n° 93-717, *Durand* : *RJF* 7/94, n° 844).

⁷⁹⁸.- Étude précitée, p. 89.

⁷⁹⁹.- Ces dispositions reprennent celles de l'article 40 de la loi du 13 juillet 1967.

⁸⁰⁰.- CE 9 mars 1988, n° 58.822, *Sté Locatrans* : *Dr. fisc.* 1989, n° 1, comm. 51, concl. B. MARTIN-LAPRADE.

l'administration au titre de la solidarité de l'article 1685 du CGI, pour avoir paiement des impositions produites au passif de la liquidation ayant été étendue personnellement à son mari. S'étant pourvue contre le commandement de payer qui lui avait été signifié, elle soutenait que la production de la créance de l'administration avait été effectuée tardivement et n'avait pu de ce fait valablement interrompre la prescription de l'action en recouvrement. Alors qu'elle invoquait le défaut d'exigibilité de la somme réclamée, la Cour administrative d'appel de Nancy avait considéré que ce moyen était relatif à la validité en la forme de l'acte de poursuite⁸⁰¹. La requérante s'était pourvue en cassation contre cet arrêt, que le Conseil d'État ne manqua pas de censurer pour erreur de droit, affirmant clairement que « *le juge administratif est seul compétent pour connaître en matière, notamment, d'impôts directs, de contestations portant sur l'exigibilité des sommes réclamées et, en particulier, de celles qui ont trait à la prescription ; qu'il lui appartient, par suite, d'apprécier si, le cas échéant, l'État doit être regardé comme déchu de ses droits pour avoir produit tardivement ses créances auprès du syndic après le jugement déclarant la liquidation de biens du contribuable* »⁸⁰². Là encore, la juste qualification du moyen invoqué permet d'adopter le traitement contentieux adapté aux arguments de fait soulevés par le redevable.

Autre incidence des procédures collectives sur l'action en recouvrement de l'administration, l'abandon des pénalités et frais de poursuites dus à la date du jugement d'ouverture. Expressément prévu à l'article 1740 *octies* du CGI⁸⁰³, ce dispositif oblige les services de l'administration à renoncer au recouvrement de la plupart de ces sommes dès lors que se trouve engagée à l'encontre du redevable une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire. L'exigibilité de ces créances se trouvant éteinte au prononcé du jugement d'ouverture, la contestation de la production faite par l'administration fiscale entre les mains du syndic, fondée sur ce que cette créance inclut des pénalités, se rattache au contentieux du recouvrement. C'est ce qu'a considéré le Conseil d'État dans un arrêt du 30 octobre 1989, la demande du requérant ayant été cependant rejetée pour avoir été présentée tardivement devant le tribunal administratif⁸⁰⁴.

⁸⁰¹.- CAA Nancy 1^{er} avril 1993, n° 91-767, *Mme Legros* : *RJF* 8-9/93, n° 1225.

⁸⁰².- CE 30 septembre 1996, n° 148.707, *Mme Legros* : *Dr. fisc.* 1997, comm. 247, concl. BACHELIER. Le Conseil d'État a suivi en cela les conclusions de son commissaire du gouvernement qui, se référant au jugement implicite de l'arrêt du 9 mars 1988, avait estimé que « *une production de la créance hors délai peut être assimilée à un défaut de production. Ce moyen se rattache donc à l'exigibilité de la créance et ne concerne pas la validité en la forme de l'acte de poursuite* ». Voir également CAA Bordeaux 9 juin 1998, n° 96-1204, *M. Marcel* : *Dr. fisc.* 1999, n° 14, comm. 306.

⁸⁰³.- Cet article prévoit précisément que « *en cas de redressement ou de liquidation judiciaires, les frais de poursuite et les pénalités fiscales encourues en matière d'impôts directs et taxes assimilées dus à la date du jugement d'ouverture, de taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées dues à la date du jugement d'ouverture, de droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés dus à la date du jugement d'ouverture sont remis, à l'exception des majorations prévues au 3 de l'article 1728 et aux articles 1729 et 1730 et des amendes fiscales visées aux articles 1740 ter, 1740 quater et 1827* ».

⁸⁰⁴.- CE 30 octobre 1989, n° 70.753, *Gilibert* : *RJF* 1/90, n° 96. Voir également CE 7 octobre 1985, n° 42.334 : *RJF* 12/85, n° 1582.

Dans le même sens, l'article 1926 du CGI prévoyait en matière de privilèges mobiliers, que ceux-ci ne pouvaient porter sur les amendes encourues⁸⁰⁵. Celles-ci devaient être effectivement abandonnées en cas de faillite, liquidation de biens ou règlement judiciaire. Statuant sur une espèce dans laquelle le redevable invoquait le défaut d'exigibilité des pénalités qui lui étaient réclamées malgré sa mise en règlement judiciaire, le Conseil d'État avait également censuré l'arrêt de la juridiction inférieure qui avait qualifié cette demande d'opposition à poursuite⁸⁰⁶. Le commissaire du gouvernement Martin Laprade avait en l'espèce considéré que « *les effets d'un règlement judiciaire sur l'exigibilité des pénalités en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ne peuvent être invoqués à l'occasion d'une demande en décharge de ces pénalités, une telle demande ne pouvant être appuyée que sur une contestation du bien-fondé desdites pénalités. [...] il résulte que M. Chaussat n'est recevable à contester l'exigibilité de sa dette qu'à l'occasion d'une opposition à contrainte* ».

Il s'agissait bien, en effet, d'une réclamation recevable dans le cadre du contentieux du recouvrement, en tant qu'elle mettait en œuvre un moyen relatif à l'exigibilité des pénalités réclamées. L'acte de poursuite n'intervenait dans chacune de ces espèces que pour assurer la nécessaire liaison du contentieux et non, comme le soutenaient les juridictions inférieures, en tant que support du moyen invoqué.

L'analyse des contestations au regard des moyens admis initialement comme relevant du contentieux fiscal du recouvrement, notamment dans le cadre du régime mis en place par la loi de 1946, n'est cependant plus suffisante aujourd'hui.

Nous allons voir à présent que la nouvelle rédaction des dispositions codifiées à l'article L. 281-2° du LPF oblige à établir une nouvelle définition des moyens invocables dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer.

§ 2. L'ÉVOLUTION ACTUELLE

VERS LA RECONNAISSANCE DE TOUT AUTRE MOYEN NE REMETTANT PAS EN CAUSE L'ASSIETTE ET LE CALCUL DE L'IMPÔT

L'identification du moyen mis en œuvre permet de distinguer non seulement les demandes relevant du contentieux de l'assiette de celles relevant du contentieux du recouvrement, mais également, au sein du contentieux du recouvrement, celles visant à contester la régularité en la forme de l'acte de poursuites de celles relatives à la régularité de l'obligation de payer.

Pourtant, plus que la distinction entre l'existence, la quotité ou l'exigibilité de la somme réclamée, c'est la nature du moyen invoqué, en tant qu'il s'analyse comme relatif à la validité de l'obligation de payer, qui permet d'identifier le plus sûrement la mise en œuvre d'une action contentieuse de nature fiscale. En effet, le rattachement des contestations aux différents moyens évoqués par l'article L. 281-2°

⁸⁰⁵.- La jurisprudence considère que le 3^e alinéa de l'article 1926 du CGI a été « *implicitement mais nécessairement abrogé* » par l'article 8-I de la loi n° 81-1179 du 31 décembre 1981, codifiée à l'article 1929 *sexies* du CGI : CAA Lyon 28 février 1991, n° 1.709, *Escallier* et n° 811, *Voltaire Production (RJF 5/91, n° 688)*.

⁸⁰⁶.- CE 19 décembre 1979, n° 13.072, *M. Pierre Chaussat* : *Dr. fisc.* 1980, n° 25, comm. 1426, concl. MARTIN LAPRADE. Dans le même sens, Cass. com. 3 novembre 1988, n° 87-13.598, *M. Tixier et Consorts Richet* : *Dr. fisc.* 1990, n° 31, comm. 1597.

du LPF est parfois effectué par la jurisprudence de façon contradictoire, plus particulièrement en ce qui concerne les moyens relatifs à l'existence de l'obligation de payer et à l'exigibilité de la somme réclamée.

En outre, l'article L. 281-2° *in fine* du LPF prévoit aujourd'hui que les contestations relatives à la validité de l'obligation de payer peuvent également porter sur « *tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt* ». Il importe donc, comme le suggère Victor Haïm, de prendre en compte ces dispositions par l'adoption d'un « *nouveau cadre conceptuel* »⁸⁰⁷, au regard des moyens invocables dans le cadre du contentieux fiscal du recouvrement — analyse en tous les cas distincte de celle qui prévalait sous l'empire des dispositions de la loi de 1946.

Ainsi, l'absence de cohérence dans la classification des moyens relatifs à l'existence, la quotité ou l'exigibilité de l'obligation de payer (A) conduit aujourd'hui à la nécessaire prise en compte d'une interprétation extensive des moyens recevables dans le cadre des nouvelles dispositions de l'article L. 281-2° du LPF (B).

A. L'ABSENCE DE COHÉRENCE DANS LA CLASSIFICATION DES MOYENS RELATIFS À L'EXISTENCE DE L'OBLIGATION, AU MONTANT DE LA DETTE OU À L'EXIGIBILITÉ DE LA SOMME RÉCLAMÉE

Le professeur Deruel, procédant à l'analyse des différentes décisions mettant en cause la prescription de l'action en recouvrement, dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, en arrive à la conclusion suivante : « *la jurisprudence du Conseil d'État ferait indifféremment référence à l'existence ou à l'exigibilité de la dette fiscale* »⁸⁰⁸. Une telle constatation s'avère pour le moins troublante. Comme le relève l'auteur, « *comment ce qui n'existe pas pourrait-il être exigible ?* »⁸⁰⁹

Il est vrai que le rattachement des contestations aux moyens relatifs à l'existence de l'obligation de payer, au montant de la dette ou à l'exigibilité de la somme réclamée s'avère parfois quelque peu aléatoire (a). Nous verrons plus particulièrement que le rattachement des contestations fondées sur l'absence de lettre de rappel constitue, de ce point de vue, un exemple symptomatique des difficultés liées à l'interprétation jurisprudentielle de la classification des moyens établie par les dispositions de l'article L. 281-2° du LPF (b).

a. Le rattachement aléatoire des contestations aux moyens relatifs à l'existence de l'obligation, au montant de la dette ou à l'exigibilité de la somme réclamée

Ainsi que nous l'avons vu précédemment, le moyen relatif au « *montant de la dette compte tenu des paiements effectués* » peut aisément se rapprocher du moyen

⁸⁰⁷ - V. HAIM, « De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer : un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ? », *Dr. fisc.* 1995, n° 52, p. 1880.

⁸⁰⁸ - F. DERUEL, « Prescription de l'action en recouvrement », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, 5/96, Fasc. 530, n° 7.

⁸⁰⁹ - *Ibid.*

relatif à l'existence de la somme réclamée. En contestant le montant de la dette qui lui est réclamée au travers des actes de poursuites qui lui sont notifiés, le redevable conteste son obligation de payer une imposition qu'il a déjà en partie acquittée.

La rédaction adoptée par le législateur dans la transcription des dispositions des articles 1846 et 1910 du CGI au sein de l'article L. 281 du LPF, a en outre conduit à réduire considérablement le contenu de ce moyen. L'ensemble des contestations émanant de redevables solidaires, mettant en cause l'étendue de la solidarité à laquelle ils se trouvent assujettis, relève ainsi à présent du moyen relatif, non pas à la quotité, mais à l'existence de l'obligation de payer. Les juges ne tiennent pourtant pas toujours compte de ces modifications, et continuent parfois à se situer, sous le visa de l'article L. 281 du LPF, dans le cadre du régime mis en place par la loi de 1946⁸¹⁰.

La plus grande source de confusion demeure néanmoins le rattachement aléatoire de semblables contestations au moyen tiré tantôt, de l'exigibilité de la somme réclamée et tantôt, de l'existence de l'obligation de payer.

Il en va ainsi, comme le relevait le professeur Deruel, des réclamations mettant en cause la prescription de l'action en recouvrement de l'administration. Le Conseil d'État considère en effet dans certains de ses arrêts qu'une telle contestation doit être rattachée au moyen tiré de l'existence de l'obligation de payer. La logique retenue dans ce cas se retrouve au travers des conclusions du commissaire du gouvernement Marcel Martin sur un arrêt du 21 novembre 1962 : « *nous estimons, pour notre part, que la première contestation qui a abouti à déclarer la créance de l'État comme frappée de prescription est une opposition à contrainte de la compétence des tribunaux de l'ordre administratif. La contestation porte en effet sur l'existence même de l'obligation puisqu'en soutenant que la créance de l'État est frappée de prescription, la dame H... conclut à son inexistence* »⁸¹¹. Pourtant, nonobstant sa propre position, le Conseil d'État affirme par ailleurs expressément, en ce qui concerne le délai de prescription édicté par l'article L. 274 du LPF, que « *ses dispositions ne peuvent être invoquées qu'à l'appui d'une demande tendant à contester l'exigibilité de la créance fiscale* »⁸¹². La position adoptée semble être dans les deux cas justifiée. En effet, « *en matière fiscale, la prescription a pour effet d'éteindre l'obligation du contribuable par le seul écoulement du délai et, lorsqu'elle est acquise, elle équivaut au paiement de l'impôt* »⁸¹³. Or, la contestation de l'obligation de payer au motif que le paiement a déjà été effectué relève du moyen tiré de l'existence de l'obligation. Il résulte que la réclamation tendant à faire juger que l'imposition se trouve atteinte par la prescription, peut de ce fait être

⁸¹⁰.- Voir notamment, sur l'étendue de la solidarité, CE 12 octobre 1992, n° 86.514 : *RJF* 12/92, n° 1731. Voir également CE 12 novembre 1990, n° 74.203, *Pompanon* : *RJF* 1/91, n° 111. Cette décision n'utilise en l'espèce ni l'expression de « quotité de l'obligation de payer », ni celle de « montant de la dette compte tenu des paiements effectués ». Elle fait référence au « *moyen de la requête relatif au montant sur lequel portait l'obligation de payer* » compte tenu des dégrèvements accordés. Quant au commentateur de la *RJF*, il fait référence pour sa part au « *quantum de la dette recouvrée* ».

⁸¹¹.- Concl. M. MARTIN sur CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Dr. fisc.* 1963, n° 42 *bis*, comm. 263. Dans le même sens, CE 15 novembre 1978, n° 1.961, *Sieur Gaudissart* : *RJF* 1/79, n° 51.

⁸¹².- CE 6 juin 1979, n° 6314 : *Dr. fisc.* 1980, n° 13, comm. 741 ; 20 mai 1985, n° 45.561 : *Dr. fisc.* 1986, n° 24, comm. 1186, concl. Mme M.-A. LATOURNERIE.

⁸¹³.- X..., « Les prescriptions en matière fiscale », *op. cit.*, p. 314.

valablement rattachée au moyen relatif à l'existence de l'obligation de payer ⁸¹⁴. Mais il n'en demeure pas moins que le redevable qui entend contester l'imposition qui lui est réclamée, en se fondant sur le fait qu'elle serait atteinte par la prescription, ne sait plus véritablement aujourd'hui quel moyen invoquer.

La prescription n'est pas en outre le seul argument pour le rattachement duquel la jurisprudence oscille entre le moyen relatif à l'existence de l'obligation de payer et celui relatif à l'exigibilité de la somme réclamée. Citant deux arrêts du Conseil d'État du 6 janvier 1965 ⁸¹⁵ et du 9 février 1977 ⁸¹⁶, les professeurs Gour, Molinier et Tournié relèvent que « *par ailleurs, on ne sait si la jurisprudence fait preuve d'hésitation ou de subtilité lorsqu'elle estime que la compensation entre un dégrèvement accordé à un contribuable et une dette fiscale qui lui est par ailleurs réclamée intéresse l'existence de l'obligation, tandis qu'elle admet que la compensation entre une dette fiscale et des créances du contribuable sur l'État a trait à l'exigibilité de l'obligation* » ⁸¹⁷.

Toujours dans le même sens, nous avons vu précédemment que lorsqu'un héritier ou un légataire universel conteste son obligation de payer les impôts dus par le défunt, cette contestation se rattache au moyen relevant de l'existence de l'obligation de payer. Pourtant, certains arrêts considèrent au contraire que cette réclamation revient à mettre en cause l'exigibilité de la dette à son égard. Ainsi le Conseil d'État a-t-il considéré, par un arrêt d'Assemblée du 6 juillet 1979, qu'« *un héritier qui se plaint d'avoir été désigné au rôle comme seul débiteur de l'imposition à laquelle a été assujéti le de cujus conteste non la régularité d'un acte de poursuite mais l'exigibilité de l'impôt à son égard* » ⁸¹⁸.

L'ensemble de ces décisions jurisprudentielles contradictoires nous montre combien le rattachement des arguments invoqués par les parties, aux moyens mentionnés à l'article L. 281-2° du LPF, manque aujourd'hui singulièrement de cohérence. Le rattachement des contestations fondées sur l'absence de lettre de rappel préalable au déclenchement des poursuites en constitue un exemple particulièrement symptomatique.

⁸¹⁴.- Il est possible d'affirmer dans le même sens que, alors que la contestation fondée sur le fait que l'obligation de payer s'est éteinte pour avoir été déjà acquittée par le redevable revient à mettre en cause l'existence de l'obligation de payer à son égard, ce dernier pourra également présenter une semblable réclamation fondée sur le défaut d'exigibilité de la somme réclamée (CE 29 octobre 1984, n° 41.986 : *RJF* 12/84, n° 1590).

⁸¹⁵.- n° 36.433 : *Dupont* 1965, p. 167.

⁸¹⁶.- n° 1.231 : *RJF* 4/77, n° 221.

⁸¹⁷.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 371. Dans le même sens, CE 19 avril 1984, n° 44.590, *SARL Roudez* : *RJF* 6/89, n° 762 ; 2 octobre 1989, n° 71.333, *Aurran* : *RJF* 12/89, n° 1449 ; Cass. com. 27 octobre 1998, n° 96-12.188 : *Mémorial des percepteurs* 1999, n° 6-7, p. 137.

⁸¹⁸.- CE Ass. 6 juillet 1979, n° 99.012 : *RJF* 10/79, n° 558. Voir également CE 4 novembre 1985, n° 37.412 : *RJF* 1/86, n° 57 ; 30 janvier 1987, n° 35.186 et 35.187 : *RJF* 3/87, n° 367 et 368, concl. M. de GUILLENCHMIDT, p. 155.

b. L'exemple symptomatique du rattachement des contestations fondées sur l'absence de lettre de rappel préalable au déclenchement des poursuites

Le rattachement des contestations fondées sur l'absence de lettre de rappel pose essentiellement, nous le verrons, des problèmes de répartition de compétences juridictionnelles. Cependant, ceux-ci sont indissociablement liés à la question de la détermination de la nature du moyen invoqué. D'autant que les incertitudes concernant le rattachement des contestations fondées sur l'absence de lettre de rappel se situent non seulement au niveau de la détermination du moyen applicable parmi ceux relevant du contentieux de l'obligation de payer, mais également quant à l'objet même de la contestation⁸¹⁹. La Cour administrative d'appel de Lyon considère en effet qu'une telle contestation vise à mettre en cause la régularité en la forme de l'acte de poursuite, en ce qu'il n'aurait pas été précédé de la notification d'une formalité préalable obligatoire⁸²⁰. Bien que cette position demeure quelque peu isolée, la jurisprudence semble encore hésitante, comme l'illustre le récent renvoi de cette question, à la fois par le Conseil d'Etat et par la Cour de cassation, au tribunal des conflits⁸²¹.

Pourtant, comme le fait justement remarquer Thierry Gasquet, « *la lettre de rappel paraît étrangère à la régularité en la forme de l'acte de poursuites, dans la mesure où l'irrégularité formelle qui peut entacher un acte de poursuites ... frappe l'acte lui-même, alors que l'absence de lettre de rappel a davantage trait au caractère prématuré desdites poursuites* »⁸²². Aussi la doctrine s'accorde-t-elle aujourd'hui majoritairement pour considérer qu'une réclamation fondée sur le défaut d'envoi de la lettre de rappel préalablement au déclenchement des poursuites, se rattache au contentieux de l'obligation de payer. Le commissaire du gouvernement Philippe Martin concluait ainsi, sur l'arrêt *Guillet* du 21 juillet 1995, en considérant que « *cette solution se justifie par le fait que la lettre de rappel précédait traditionnellement la contrainte et relevait donc de l'opposition à contrainte. La contestation d'un acte de poursuite fondée sur l'absence de lettre de rappel ne se rattache pas à la régularité en la forme de l'acte de poursuites, mais à la possibilité même pour l'administration d'engager les poursuites* »⁸²³.

Dès lors que se trouve pour partie écarté le problème de la détermination de l'objet en cause, il convient plus spécifiquement d'identifier le moyen auquel vont

⁸¹⁹.- Sur la preuve de la notification de la lettre de rappel, voir la note sur le jugement du TA Paris 2 décembre 2003, n° 98-11 498/1, *Mme Binfeld* : *Dr. fisc.* 2004, n° 11, comm. 340.

⁸²⁰.- CAA LYON 15 février 1995, n° 93-979, *SARL Bar du Cours* : *Dr. fisc.* 1995, n° 37, comm. 1737, concl. P. BONNAUD ; 23 octobre 1996, n° 95-307, *M. Ournier*, *Dr. fisc.* 1996, n° 49, comm. 1480.

La Cour de cassation considère quant à elle que la demande de mainlevée d'un avis à tiers détenteur pour défaut de titre exécutoire constitue une contestation portant sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite (Cass. com. 3 mars 2004, n° 446 F-D, *Trésorier de Grenoble c/ Didier* : *RJF* 7/04, n° 795).

⁸²¹.- Cass. com. 7 janvier 2004, n° 43 FS-D, *Chessa* : *RJF* 4/04, n° 426 et CE 25 février 2004, n° 252.398, *min. c/ Legasse* : *RJF* 5/04, n° 517.

⁸²².- T. GASQUET, « Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF », *Dr. fisc.* 1999, n° 39, p. 1201.

⁸²³.- Concl. n. p. Ph. MARTIN sur CE 21 juillet 1995, n° 138.455, *ministre c/ Guillet* : *RJF* 10/95, n° 1197.

devoir être rattachés les arguments d'une semblable contestation. Là encore, la jurisprudence administrative se trouve divisée entre deux courants distincts.

Le Conseil d'État estime pour sa part, depuis un arrêt du 13 novembre 1974⁸²⁴, que la contestation fondée sur l'absence de notification de la lettre de rappel prévue à l'article L. 255 du LPF, préalablement au déclenchement des poursuites, se rattache au moyen tiré du défaut d'exigibilité de la somme réclamée. Il considère d'ailleurs dans le même sens que relève de la contestation, par le redevable, de l'exigibilité de l'impôt, le motif selon lequel « *faute d'avoir été précédées de l'envoi d'une lettre de rappel, les poursuites engagées contre lui n'ont pu avoir pour effet d'interrompre le cours de la prescription édictée par l'article L. 274 du LPF* »⁸²⁵. Qu'il s'agisse de mettre en cause, sur le fondement du défaut d'envoi de la lettre de rappel, la validité du caractère interruptif de prescription d'un acte de poursuite ou la régularité même des poursuites qui en découlent, le moyen demeure, aux termes de la jurisprudence du Conseil d'État, comme de celle des Cours administratives d'appel de Paris ou de Marseille, celui relatif à l'exigibilité de la créance⁸²⁶. Le Conseil d'État rappelait ainsi, plus récemment encore, dans un arrêt du 27 novembre 2000, que « *dans la mesure où la lettre de rappel prévue par l'article L. 255 du LPF ne constitue pas un acte de poursuite, la contestation de son existence se rattache, non à la critique en la forme d'un acte de poursuite, mais à l'exigibilité même de l'impôt* »⁸²⁷.

Une autre position subsiste cependant quant à la détermination du moyen applicable à la contestation fondée sur le défaut d'envoi d'une lettre de rappel. Comme l'exprime Thierry Gasquet, revenant sur la jurisprudence de la juridiction administrative, « *l'on peut toutefois émettre quelques réserves à l'encontre de cette solution, dans la mesure où les créances dont le recouvrement est poursuivi sont exigibles à la date figurant sur l'avis d'imposition, nonobstant le fait qu'aucune lettre de rappel n'a été adressée au redevable ; en effet, le fait que les poursuites soient exercées prématurément ne paraît pas devoir remettre en cause l'exigibilité des créances, de sorte qu'une contestation élevée à l'encontre d'un acte de poursuites émis sans lettre de rappel préalable devrait plutôt être rattachée à l'un des motifs autres que ceux tirés de l'obligation de payer, du montant de la dette ou de l'exigibilité de la somme réclamée pour lesquels les dispositions de l'article*

⁸²⁴.- n° 90.511, *Sté X* : *Dr. fisc.* 1975, n° 5, comm. 163, concl. M.-A. LATOURNERIE.

⁸²⁵.- CE 12 décembre 1997, n° 169.726, *ministre c/ Hoppilliard* : *RJF* 2/98, n° 194 et *Dr. fisc.* 1998, n° 16, comm. 337.

⁸²⁶.- CE 2 juillet 1990, n° 69.367, *M. Bègue* : *Dr. fisc.* 1990, n° 42, comm. 1931 ; 5 janvier 1994, n° 82.744, *M. Bensoussan* : *Dr. fisc.* 1995, n° 6, comm. 249 ; 21 juillet 1995, n° 138.455, *M. Guillet* : *Dr. fisc.* 1995, n° 45-46, comm. 2139 ; 10 mai 1999, n° 184.528, *M. Ournier* : *Dr. fisc.* 1999, n° 43, comm. 796, concl. G. BACHELIER ; CAA Paris 27 mars 1990, n° 882, *Bouvier* : *RJF* 6/90, n° 750 ; 21 mai 1991, n° 89-1454, *M. Mezrahi* : *Dr. fisc.* 1992, n° 31-32, comm. 1599, concl. F. BERNAULT ; 25 mars 1997, n° 95-4081, *Mme Pajic* : *Dr. fisc.* 1998, n° 6, comm. 89 ; CAA Marseille 9 novembre 1998, n° 96-1801, *M. Mathieu* : *Dr. fisc.* 1999, n° 19, comm. 401. Sur la transposition de cette jurisprudence concernant l'absence de notification d'une mise en demeure préalable à la mise en œuvre du recouvrement forcé des impôts de la compétence des comptables de la DGI, cf. CAA Marseille 29 mars 1999, n° 96-12 359, *M. Lagrange* : *Dr. fisc.* 1999, n° 50-51, comm. 928, concl. J.-C. DUCHON-DORIS.

⁸²⁷.- n° 197.915, *SARL Ets Viz* : *Dr. fisc.* 2001, n° 16, comm. 393, concl. J. COURTIAL.

L. 281 du LPF déterminent la compétence du juge de l'impôt »⁸²⁸. C'est en tous les cas ce qu'a considéré la Cour administrative d'appel de Nancy, réunie en formation Plénière, dans un arrêt du 6 juin 1996⁸²⁹.

Il est vrai que la lettre de rappel ne conditionne pas directement l'exigibilité de la créance. Sa notification conditionne, plus exactement, le déclenchement des poursuites à l'encontre du redevable. Tant que ce dernier n'a pas été informé qu'en l'absence de règlement de sa part, l'administration serait en droit de procéder au recouvrement forcé de la créance, il ne pourra être contraint au paiement de la dette. En d'autres termes, l'administration ne pourra procéder à l'exécution forcée de l'obligation de payer qui lui incombe. Sans vouloir pour autant rajouter vainement une troisième interprétation du moyen applicable, il nous semble qu'il serait plus juste encore de rattacher la contestation fondée sur l'absence de notification de la lettre de rappel, au moyen relatif à l'existence de l'obligation de payer.

Le rattachement des arguments invoqués dans le cadre du contentieux du recouvrement aux moyens relatifs à l'existence de l'obligation, au montant de la dette ou à l'exigibilité de la somme réclamée, demeure donc, sur bien des points, une véritable source de confusions. Le redevable soucieux de qualifier les arguments de sa demande ne sait plus quels moyens invoquer. Quant à la jurisprudence, elle se contente bien souvent de définir la réclamation du redevable comme constituant une opposition à contrainte, comme relative au recouvrement, ou comme devant être examinée au regard de l'article L. 281 du LPF, sans préciser autrement le moyen auquel elle se rattache⁸³⁰. Une nouvelle interprétation des moyens recevables dans le cadre du contentieux fiscal du recouvrement s'avère donc, au regard de ces incohérences, aujourd'hui nécessaire.

B. LA NÉCESSITÉ D'UNE INTERPRÉTATION EXTENSIVE DES MOYENS RECEVABLES RÉSULTANT DE LA PRISE EN COMPTE DES DISPOSITIONS DE L'ARTICLE L. 281-2° *IN FINE* DU LPF

Il n'est plus possible à présent de continuer à affirmer, comme le faisait le professeur Castagnède sous l'empire des dispositions des articles 1846 et 1917 du CGI, que « *par une opposition à contrainte (ou son équivalent en matière d'impôts indirects), un redevable peut seulement contester "l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité"* »⁸³¹.

L'absence de prise en compte des évolutions textuelles ayant affecté les dispositions applicables en matière de contentieux du recouvrement, de même que la

⁸²⁸.- T. GASQUET, *Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF*, op. cit., p. 1201.

⁸²⁹.- n° 93-1024, *Sté Nouvelle des Couleurs Zinciques* : *RJF* 10/96, n° 1235 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 6, comm. 141, concl. B. de COMMENVILLE ; *Petites affiches* 13 juin 1997, n° 71, p. 23, note Th. GASQUET.

⁸³⁰.- Voir notamment CE 27 juillet 1984, n° 40.721 : *RJF* 10/84, n° 1289. Les commentateurs de la *RJF* précisent dans le même sens à propos de cet arrêt que « *constituent une contestation de l'existence ou de l'exigibilité de l'obligation, les moyens tirés de l'extinction de la dette fiscale par un versement antérieur aux actes de poursuite ainsi que la prescription de l'action du Trésor* ».

⁸³¹.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, op. cit., vol. 2, p. 379.

persistance à considérer chacun des moyens de l'article L. 281-2° du LPF comme strictement indépendants les uns des autres, sont à l'origine des incohérences qui affectent ce régime. Régulièrement dénoncées par la doctrine, les incertitudes auxquelles se trouvent confrontés les acteurs du contentieux du recouvrement constituent une source d'insécurité juridique pour le redevable, qui finit toujours par se perdre, selon l'expression de Victor Haïm, dans « *les labyrinthes du contentieux du recouvrement* »⁸³².

La clarification de ce régime passe donc aujourd'hui nécessairement par l'adoption d'une nouvelle lecture de l'article L. 281-2° du LPF. Aux termes de cette disposition, sont susceptibles de pouvoir être invoqués dans le cadre du contentieux fiscal du recouvrement, non seulement les moyens relatifs à l'existence de l'obligation au montant de la dette ou à l'exigibilité de la somme réclamée, mais également « *tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt* ».

Malgré les points de vue contradictoires qu'exprime encore la doctrine au regard de cette disposition (a), nous verrons qu'il importe de privilégier une interprétation extensive des moyens recevables dans le cadre des dispositions mises en place par l'article L. 281 du LPF, celle-ci permettant d'aboutir à l'adoption d'un moyen unique fondé sur la mise en cause de l'obligation de payer du redevable (b).

a. L'interprétation doctrinale contradictoire de l'article L. 281-2° in fine relatif à « tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt »

Deux auteurs seulement ont, à notre connaissance, pris plus particulièrement position quant à l'interprétation qu'il convient d'adopter au sujet de cette disposition.

Mme le commissaire du gouvernement Hagelsteen a pour la première fois évoqué cette question au travers de ses conclusions sur l'arrêt Matijaca⁸³³. Il s'agissait en l'espèce de déterminer si la juridiction administrative pouvait connaître d'un moyen tiré de ce qu'un avis à tiers détenteur, mesure à caractère exécutoire, ne pouvait être notifié à l'encontre d'un redevable ayant formé au préalable une demande de sursis de paiement. C'est donc pour déterminer si le Conseil d'État devait ou non se reconnaître compétent pour « *apprécier le choix et les effets d'une mesure d'exécution des poursuites* »⁸³⁴, que Mme Hagelsteen avait eu recours à l'interprétation du texte de l'article L. 281 du LPF. Refusant de reconnaître une véritable portée aux termes dans lesquels cet article avait été rédigé, elle avait considéré qu'il semblait « *reproduire infidèlement les termes des articles 1846 et 1917 figurant à l'ancien CGI* »⁸³⁵.

⁸³².- Titre de l'étude publiée par l'auteur au Dalloz 1995, chron., p. 150 et s.

⁸³³.- CE 30 octobre 1990, n° 84.092 : *RJF* 11/90, n° 1380.

⁸³⁴.- Concl. publiées à la *RJF* 11/90, p. 742 et s.

⁸³⁵.- *Ibid.* p. 744.

Elle fondait notamment son raisonnement sur une lecture comparative entre l'article L. 281 du LPF et l'ancien article 1917 du CGI ⁸³⁶, selon lequel « *l'opposition aux actes de poursuite ne peut être fondée que, soit sur l'irrégularité de forme de l'acte, soit sur la non-exigibilité de la somme réclamée résultant du paiement effectué ou de la prescription ou de tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul même de l'impôt* ». Elle en concluait dès lors que « *l'expression "tout autre motif" qui figure maintenant à l'article L. 281 du LPF veut dire simplement "tout autre motif d'exigibilité". Il ne saurait être interprété comme étendant la compétence du juge administratif* » ⁸³⁷.

Une telle analyse repose cependant sur le principe selon lequel l'article L. 281 du LPF n'avait pour seul objectif que de transcrire, dans des termes certes quelque peu différents, le régime établi dans le cadre de l'ancien Code général des impôts. Or, c'est une position toute autre que défend monsieur Haïm, considérant qu'il convient de prendre en compte le régime aujourd'hui applicable au contentieux du recouvrement tel qu'il découle des termes mêmes de l'article L. 281 du LPF. Il estime ainsi que « *il n'y a pas ou, plus exactement, il n'y a plus une opposition à contrainte à côté et se différenciant d'une opposition à poursuite. Il y a une requête tendant à la décharge de l'obligation de payer irrecevable devant le juge administratif si elle n'est appuyée que de moyens dont le juge du contentieux du recouvrement ne peut connaître –ce qui exclut, rappelons-le, les moyens spécifiques du contentieux de l'établissement (assiette et calcul) et la contestation de la régularité en la forme de l'acte qui relève de la compétence du juge judiciaire. A contrario, il suffit que le requérant soulève un moyen non frappé par l'exclusion pour que le juge administratif soit compétent pour connaître de ses conclusions* » ⁸³⁸.

Là encore placée sur le terrain de la répartition des compétences juridictionnelles en matière de contentieux du recouvrement, sa démonstration se fonde sur une interprétation extensive de l'article L. 281-2° *in fine* du LPF. L'expression « *tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt* » est en l'espèce analysé par l'auteur comme permettant au redevable d'invoquer, dans le cadre du contentieux fiscal du recouvrement, tout moyen relatif à l'obligation de payer, pourvu bien entendu qu'il ne s'agisse pas d'un moyen relevant du contentieux de l'assiette de l'impôt.

b. La clarification nécessaire du régime applicable par l'adoption d'une interprétation extensive des moyens recevables

Pour autant qu'elle soit contraire à l'interprétation donnée par Mme Hagelsteen, celle de M. Haïm semble plus conforme à la lettre de l'article

⁸³⁶.- L'article 1917 du CGI, applicable aux impositions recouvrées par les comptables de la DGI constituait le pendant de l'article 1846, applicable en matière d'impôts directs. L'auteur relève à propos de ce dernier article qu'il « *ne prévoyait que trois causes à l'opposition à contrainte : la contestation de l'obligation, de sa quotité ou de son exigibilité* » (concl. précitées, p. 745).

⁸³⁷.- *Ibid.* p. 745.

⁸³⁸.- V. HAIM, *De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige?*, *op. cit.*, p. 1883.

L. 281 du LPF, tel qu'il se trouve actuellement rédigé. Aux termes du deuxième alinéa de cet article, « *les contestations ne peuvent porter que :*

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

2° Soit sur l'existence d'une 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 ou le calcul de l'impôt ».

Une telle rédaction ne peut donc en aucun cas permettre de penser que l'expression « *tout autre motif* » veuille signifier « *tout autre motif d'exigibilité* », comme pourrait le laisser croire la comparaison effectuée avec les termes de l'ancien article 1917 du CGI. Elle exprime au contraire clairement la conception extensive qu'a entendu adopter le législateur, quant aux moyens pouvant être invoqués à l'appui des « *contestations relatives au recouvrement* ».

Il est donc possible de définir par déduction les moyens recevables dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, comme tous les moyens relatifs au recouvrement de l'impôt, autre que ceux fondés sur la régularité en la forme de l'acte ou sur la mise en cause de l'assiette et du calcul de l'impôt. Ce qui revient à désigner, plus simplement encore, l'ensemble des moyens mettant en cause l'obligation de payer la créance fiscale à laquelle se trouve assujéti le redevable.

C'est d'ailleurs vers cette solution que semble à présent s'orienter la jurisprudence. L'arrêt de Plénière de la Cour administrative d'appel de Nancy du 6 juin 1996 auquel nous faisons précédemment référence a ainsi considéré que « *la contestation par laquelle un contribuable critique l'émission d'un commandement par un comptable du Trésor, par le motif que ce comptable a fait un recours irrégulier à la possibilité, que lui ouvrent les dispositions sus-rappelées de l'article L. 260 du LPF, de ne pas faire précéder ce commandement de l'envoi de la lettre de rappel prévue à l'article L. 255 ne porte pas sur la régularité en la forme du commandement, mais repose sur l'un des motifs autres que ceux tirés de l'obligation de payer, du montant de la dette ou de l'exigibilité de la somme réclamée pour lesquels les dispositions de l'article L. 281 du LPF déterminent la compétence du juge de l'impôt* »⁸³⁹.

Les termes particulièrement explicites du considérant, de même que la formation solennelle adoptée par la Cour administrative d'appel n'ont pas échappé aux juridictions inférieures. Prenant acte de cette décision, le Tribunal administratif de Lille a considéré dans le même sens, par un jugement du 30 janvier 1997, que « *la contestation par laquelle la société à responsabilité limitée la Péniche critique la saisie mobilière dont elle a fait l'objet par les motifs que même si celle-ci ne présente qu'un caractère conservatoire, elle ne peut intervenir qu'à l'expiration du délai de vingt jours prévu à l'article L. 258 du LPF et le comptable public compétent doit, en application de l'article 67 de la loi susvisée du 9 juillet 1991, justifier de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance fiscale pour procéder à une saisie mobilière conservatoire, ne porte pas sur la régularité en la forme de la saisie mais repose sur des motifs autres que ceux tirés de l'obligation de payer, du montant de la créance ou de l'exigibilité de la somme réclamée pour lesquels les dispositions de l'article L. 281 du LPF réservent la compétence du juge de l'impôt* »⁸⁴⁰.

⁸³⁹.- n° 93-1024, *Sté Nouvelle des Couleurs Zinciques*, précité.

⁸⁴⁰.- n° 96-314, *SARL La Péniche* : *RJF* 10/97, n° 991.

L'intérêt d'une conception extensive des moyens recevables apparaît ici clairement. Rattacher une telle contestation au moyen tiré de la régularité en la forme des poursuites reviendrait à adopter une position erronée quant à l'action contentieuse engagée. Aucune irrégularité de forme ne pouvait être en l'espèce reprochée au commandement ou à la saisie évoqués à travers ces deux arrêts.

Seule la question de la validité de l'engagement par l'administration du recouvrement forcé de la créance se trouvait en l'occurrence posée. Dans le premier cas, il s'agissait de savoir si le comptable pouvait se dispenser de l'envoi de la lettre de rappel dès lors que les conditions légales de l'article L. 260 du LPF se trouvaient remplies, alors que ni la solvabilité ni le comportement fiscal de la société requérante ne semblaient justifier une telle décision⁸⁴¹. Cette question revenait donc à soumettre au contrôle du juge administratif de l'impôt les considérations de fait, et non de droit, ayant motivé la décision du comptable de recourir au recouvrement forcé sans notification préalable d'une lettre de rappel⁸⁴².

Dans le second cas, le requérant soutenait que, même si la saisie mobilière dont il avait fait l'objet avait un caractère conservatoire, celle-ci ne pouvait être valablement engagée par le comptable avant l'expiration d'un délai de vingt jours suivant la notification de la mise en demeure et seulement s'il était en mesure de justifier de circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance. Là encore, seule la motivation de la décision du comptable de mettre en œuvre le recouvrement forcé était en l'espèce mise en cause.

Dans chacune de ces deux espèces, le redevable n'avait pas été informé de la mise en œuvre des poursuites du fait de l'absence de notification de la lettre de rappel, et aucun motif de droit ou de fait ne suffisait à justifier que le comptable puisse s'en dispenser. L'obligation de payer ne pouvait pas, en l'état, être valablement susceptible d'exécution forcée. Les moyens mis en œuvre ne se rattachaient donc pas à la régularité en la forme des poursuites, et ne mettaient pas non plus directement en cause l'existence même de l'obligation de payer. Seule une conception extensive des moyens recevables au regard de l'article L. 281-2° du LPF pouvait ainsi permettre de mettre en œuvre une action relative à la validité de l'obligation de payer, relevant à ce titre du contentieux fiscal du recouvrement.

L'intérêt d'une interprétation extensive des moyens recevables ne doit pas cependant avoir pour conséquence d'entraîner un dépassement de la limite inhérente aux termes mêmes de l'article L. 281-2° *in fine* du LPF, tenant au respect de la frontière existant entre le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement. Les moyens recevables dans le cadre d'une contestation de l'obligation de payer ne pourront en aucun cas se fonder sur un motif mettant en cause l'assiette ou le calcul de l'impôt. Nous citerons, s'il était encore nécessaire de se convaincre de l'intérêt d'une telle distinction, les conclusions du commissaire du

⁸⁴¹.- Alors que, comme le soulignait le commissaire du gouvernement Bernard Commenville, la lettre de rappel « est destinée à prémunir, autant que faire se peut, le redevable contre les frais que mettraient inévitablement à sa charge la délivrance d'un acte de poursuite inutile », la décision du comptable avait eu en l'espèce pour conséquence de faire supporter à la société requérante des frais de commandement d'un montant de 343 813 F (concl. sur CAA Plén. Nancy 6 juin 1996, précité, publiées au 5/96, p. 55 et s.).

⁸⁴².- Nous reviendrons plus longuement sur les questions posées par cet arrêt au regard des pouvoirs du juge de l'impôt dans le cadre de la seconde partie de notre étude.

gouvernement Martin Laprade, rendues alors que s'appliquait encore le régime découlant de la loi de 1946: « *donner une interprétation plus large à la notion de contestation de la dette, par exemple dans les hypothèses où le contribuable conteste avoir jamais possédé le bien à raison duquel on lui réclame une imposition, pourrait introduire une confusion redoutable entre les deux contentieux, confusion dont on risque de ne plus pouvoir marquer les limites, puisque aussi bien toute demande en décharge ou en réduction pourrait alors être regardée comme une contestation de l'existence ou de la quotité de la dette, l'existence étant alors assimilée au principe de l'impôt et la quotité à son quantum. Dans ce cas, on arriverait à supprimer toute distinction entre le contentieux de l'assiette et celui du recouvrement, ce que ne paraît pas avoir voulu le législateur en distinguant nettement les délais et procédures de ces deux contentieux* »⁸⁴³.

SECTION 2. LES MOYENS RELATIFS À LA RÉGULARITÉ DES MESURES D'EXÉCUTION FORCÉE DE L'OBLIGATION DE PAYER

Aux côtés des moyens destinés à contester la validité de l'obligation de payer, les moyens relatifs à la régularité des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer, semblent de prime abord se référer à un domaine contentieux beaucoup plus restreint. Si l'on s'en tient aux dispositions de l'article L. 281-1° du LPF, ces derniers ne peuvent en effet porter que sur « *la régularité en la forme de l'acte* ». Que doit-on en déduire précisément quant à l'étendue des moyens invocables ? Ces derniers doivent-ils se limiter à la simple contestation des conditions de forme selon lesquelles les mesures d'exécution forcée doivent être notifiées, ou peuvent-ils dépasser le cadre de cette stricte régularité ?

Une fois encore, le silence des textes à propos de la véritable portée des termes employés pour définir le contentieux des poursuites, conduit à entretenir l'ambiguïté de ce régime. Il convient donc d'examiner l'étendue des moyens recevables dans le cadre de ce qu'il était auparavant convenu de dénommer « *opposition à poursuites* », au regard des solutions préalablement dégagées. Nous avons en effet démontré que seul le contentieux de l'obligation de payer pouvait donner naissance à une action de nature fiscale. Les moyens invocables dans le cadre du contentieux des poursuites ne pourront donc en aucun cas atteindre l'obligation fiscale individualisée, mais seulement les mesures mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement forcé de l'imposition. Il est dès lors possible d'en déduire *a contrario* que les moyens invocables dans le cadre des dispositions de l'article L. 281-1° du LPF s'entendent de tous ceux visant à contester plus largement la validité des mesures d'exécution forcée, sans pour autant atteindre la cause même de ces poursuites, l'obligation de payer mise à la charge du redevable de la dette. C'est d'ailleurs le terme de « *validité* » qui était auparavant utilisé dans le cadre des dispositions de l'article 1846 du CGI.

Il reste que le législateur de 1946 utilisait déjà les termes de validité « *en la forme* », que l'on retrouve également au sein de l'article L. 281-1° du LPF. Doit-on pour autant réduire le contentieux des poursuites en recouvrement au seul domaine

⁸⁴³. - Concl. MARTIN LAPRADE sur CE 7 janvier 1977, n° 98.247 : *Dr. fisc.* 1977, n° 26, comm. 1037.

de la régularité formelle des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer ? Nous ne le pensons pas. Cette expression ne doit pas en effet être entendue comme un cadre figé destiné à limiter la nature des moyens recevables dans le cadre du contentieux des poursuites, mais plutôt comme un mode de distinction entre les moyens relevant du contentieux du recouvrement « au fond » et les moyens relevant du contentieux du recouvrement « en la forme ». C'est en tous les cas dans ce sens que la jurisprudence, largement inspirée par la doctrine, interprète aujourd'hui les termes de l'article L. 281-1° du LPF. Le professeur Casimir considère notamment sur ce point que, si « *l'opposition à l'acte de poursuite vise la régularité en la forme de l'acte* »⁸⁴⁴, il est aujourd'hui possible d'affirmer que « *d'une manière plus générale, lorsque le redevable soulève une contestation qui ne met en cause ni l'existence, ni la quotité, ni l'exigibilité de la dette d'impôt, mais a trait au seul bien-fondé de la mesure mise en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de sa créance fiscale, cette contestation relève de la compétence de la juridiction judiciaire* »⁸⁴⁵.

L'extension de la recevabilité des moyens invocables dans le cadre de l'article L. 281-1° du LPF se trouve cependant limitée par le contentieux de droit commun de la validité formelle des voies d'exécution. La nature des moyens invocables, de même que les limites apportées à l'extension de leur recevabilité révèle ainsi la nature extra-fiscale de cette action. Nous aborderons en ce sens l'admission initiale des moyens relatifs à la régularité en la forme des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer (§ 1) avant d'envisager l'extension limitée du domaine de la contestation aux moyens relatifs au bien-fondé de ces mesures (§ 2).

§ 1. L'ADMISSION INITIALE DES MOYENS RELATIFS À LA RÉGULARITÉ EN LA FORME DES MESURES D'EXÉCUTION FORCÉE DE L'OBLIGATION DE PAYER

La jurisprudence s'est très tôt prononcée, avant même que n'apparaisse le concept d'opposition à poursuite, sur l'admission des moyens relatifs à la régularité en la forme des mesures de poursuites⁸⁴⁶. L'impératif de protection des droits du redevable poursuivi en constitue notamment la raison, dans la mesure où cette question se pose avec plus d'acuité encore qu'en matière de contentieux de l'obligation de payer, en raison de l'objet même de l'action engagée. Le pouvoir d'exécution forcée accordé à l'administration fiscale dans sa mission de

⁸⁴⁴.- J.-P. CASIMIR, « Contrôle fiscal, droits, garanties et procédures », *Code annoté RF*, Groupe Revue Fiduciaire, 6^e éd., p. 470.

⁸⁴⁵.- *Ibid.*

⁸⁴⁶.- Voir notamment l'arrêt du Conseil d'État du 17 janvier 1814, *Pons*, au travers duquel le redevable mettait en cause la compétence du fondé de pouvoir du percepteur (*in* E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, *op. cit.*, t. 2, p. 115). Dans le même sens, l'arrêt du Conseil d'État du 25 février 1818 où était contestée la validité d'un commandement pour cause de vices de forme (*Chastin Amiaud c/ Champville Desbertins* : Sirey, IV, 267). Voir également CE 22 février 1821, *De Villenouvette c/ Demnié* : Sirey, V, 560 ; 3 décembre 1886, *Léchelle*, (5^e esp.) : Sirey 1888, III, 44 et Cass. civ. 20 juillet 1903, *de Fontaines des Logères c/ Michelon* : Sirey 1907, I, 307.

recouvrement de l'impôt ne s'exerce pas toujours nécessairement dans le respect des garanties minimales auquel est en droit de prétendre le redevable, ne serait-ce justement qu'en ce qui concerne la régularité formelle des actes de poursuites notifiés à son encontre. Le Conseiller Poullain illustre parfaitement cette problématique au sujet de l'avis à tiers détenteur, constituant selon lui « *une institution de l'Empire qui n'a pas été décantée par la troisième — ni la quatrième — République, sans doute en raison de l'idée, longtemps tenue pour réaliste, que la nécessité de faire rentrer les impôts peut s'accommoder de quelques libertés avec les garanties données aux citoyens contre les abus possibles des agents de l'État* »⁸⁴⁷. Il ajoute en outre que « *ce n'est ni le pouvoir exécutif, ni la loi qui ont commencé à l'assortir de quelques formes, mais les tribunaux de l'ordre judiciaire, à partir d'un arrêt de... 1973* »⁸⁴⁸. Or c'est justement dans le cadre d'un contentieux des poursuites, par la contestation de la régularité en la forme de l'avis à tiers détenteur, que ces premières garanties devaient être accordées à travers cet arrêt⁸⁴⁹.

La faculté offerte au redevable de pouvoir contester les mesures d'exécution forcée décernées à son encontre, constitue donc un contrepois nécessaire au pouvoir exorbitant de droit commun dont dispose l'administration pour procéder au recouvrement forcé de l'impôt. Directement issu des dispositions de l'article L. 281-1° du LPF, la régularité en la forme des poursuites apparaît dans le cadre du contentieux non fiscal du recouvrement comme le premier moyen de contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer.

Nous verrons que l'irrégularité en la forme des poursuites pourra être ainsi invoquée par le redevable soit vis-à-vis de la compétence des agents en charge des poursuites (A), soit au regard des conditions dans lesquelles celles-ci ont été notifiées (B), soit encore quant au contenu même de ces actes (C).

A. LA CONTESTATION DE LA RÉGULARITÉ DE L'ENGAGEMENT DES POURSUITES

Le recouvrement forcé de l'imposition ne peut être mis en œuvre, nous l'avons vu, avant que n'ait été établie la défaillance du redevable assujéti. L'avis d'imposition ou de mise en recouvrement ayant été décerné sans succès, le comptable en charge du recouvrement pourra, conformément à l'article L. 258 du

⁸⁴⁷.- B. POUILLAIN, « Avis à tiers détenteur, Un acte mettant en œuvre une voie d'exécution, non signée par son auteur est ... inexistant », Étude sur Cass. com. 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard, RJF* 4/98, p. 254.

⁸⁴⁸.- *Ibid.*

⁸⁴⁹.- Cass. com. 13 novembre 1973, *Receveur-percepteur de Basse-Terre c/ Bernard* : *Bull. civ.* IV, n° 236 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 11, ID et CA 4417.

LPF, et sans autre autorisation préalable ⁸⁵⁰, engager les poursuites à l'expiration d'un délai de vingt jours suivant la notification de la lettre de rappel ou de la mise en demeure.

La régularité de l'engagement de ces poursuites sera alors subordonnée, d'une façon générale, à la compétence du comptable poursuivant (a), ou plus exceptionnellement, à celle des agents habilités à les exercer (b).

a. L'incompétence du comptable poursuivant

L'incompétence du comptable en charge des poursuites pourra être invoquée par le redevable, dans le cadre de la contestation de la régularité en la forme des poursuites, soit *ratione materiae* (1), soit *ratione loci* (2).

1. L'incompétence du comptable ratione materiae

La régularité en la forme d'une mesure de poursuite engagée par l'administration fiscale en vue d'assurer le recouvrement forcé de l'impôt, suppose dans tous les cas qu'elle ait été mise en œuvre par un comptable compétent ⁸⁵¹. Aux termes de l'article R. 258-1 du LPF, il s'agira, selon la nature des droits à recouvrer, du comptable du Trésor ⁸⁵², de celui de la Direction générale des impôts ou de la Direction générale des douanes et des droits indirects ⁸⁵³. Cette compétence est exclusive ⁸⁵⁴ et, comme le souligne Stéphane Rezek, « *ledit comptable n'a pas la possibilité de déléguer ses pouvoirs à son supérieur hiérarchique ou à un agent placé sous son autorité, au risque de voir annuler sa contrainte pour incompétence du signataire* » ⁸⁵⁵. Elle est en outre strictement limitée aux impositions qu'ils ont la charge de recouvrer. Un receveur principal ne pourra ainsi poursuivre le recouvrement forcé d'impôts directs ne relevant que de la compétence des

⁸⁵⁰. - Une instruction du 6 septembre 1988 (BOI 12 C-20-88 ; *Dr. fisc.* 1988, n° 42, ID et CA 9605) subordonne néanmoins la mise en œuvre de la responsabilité solidaire des dirigeants et gérants de sociétés, prévue aux articles L. 266 et L. 267 du LPF, à l'obtention préalable par le comptable poursuivant d'une autorisation hiérarchique d'engager les poursuites. A défaut, les redevables pourront s'en prévaloir, mais exclusivement sur le fondement de l'article 1^{er} du décret du 28 novembre 1983. En ce sens, Cass. com. 23 février 1993, n° 338 P, *Debarle* : *RJF* 5/93, n° 733 ; 23 novembre 1993, n° 1847 P, *Kinoo* : *RJF* 3/94, n° 347 et *Dr. fisc.* 1994, n° 14, comm. 689 ; 1^{er} février 1994, n° 296 D, *Receveur des impôts de Montrouge c/ Loez* : *RJF* 5/ 94, n° 636 ; 21 mars 1995, n° 585 D, *Jacquin* : *RJF* 7/95, n° 889 ; 27 juin 1995, n° 1358 D, *Trésorier principal de Troyes* : *RJF* 10/95, n° 1189 ; 28 novembre 1995, n° 1973 D, *Turco* : *RJF* 3/96, n° 372 ; 15 octobre 1996, n° 1538 D, *Meltz* : *RJF* 2/97, n° 173.

⁸⁵¹. - L'article L. 252 du LPF prévoit ainsi que « *le recouvrement des impôts est confié aux comptables publics compétents par arrêté du ministre chargé du budget* ». Sur l'ensemble de la question, cf. Th. GASQUET, « Action en recouvrement, Poursuites », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 550, 8/200, n° 69 et s.

⁸⁵². - Il s'agira plus précisément du trésorier ou du percepteur.

⁸⁵³. - La compétence relèvera dans les deux cas du receveur principal.

⁸⁵⁴. - Article 11 du décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique.

⁸⁵⁵. - S. REZEK, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, op. cit., p. 25.

comptables du Trésor⁸⁵⁶. Quel que soit le motif invoqué, la réclamation du redevable mettant en cause l'incompétence du comptable poursuivant se rattachera dans tous les cas au moyen tiré de la régularité en la forme de la mesure de poursuite décernée par ce dernier⁸⁵⁷.

2. L'incompétence du comptable *ratione loci*

L'incompétence territoriale du comptable poursuivant pourra sur le même fondement être également invoquée. Cette compétence varie en fonction de la nature de l'impôt à recouvrer⁸⁵⁸. S'il s'agit d'impositions recouvrées par voie de rôle, le comptable compétent sera tout naturellement celui qui détient le rôle. S'il s'agit au contraire d'impositions devant être acquittées spontanément par le redevable, le comptable compétent sera celui en charge de l'encaissement. Le percepteur compétent sera ainsi celui dans le ressort duquel se situe le domicile du contribuable en matière d'impôt direct ou le principal établissement de la société en matière d'impôt sur les sociétés, tandis que le receveur chargé du recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires sera celui du lieu d'exercice de la profession ou du principal établissement⁸⁵⁹. Le Conseil d'État s'est ainsi prononcé dans le cadre d'une demande en décharge de l'obligation de payer la taxe professionnelle à laquelle avait été assujéti un redevable dans les rôles de la commune de Chantilly, déclinant sa compétence au motif que « *le moyen tiré de l'incompétence territoriale du trésorier principal du Blanc-Mesnil pour émettre le commandement litigieux se rattache à la contestation de la régularité en la forme de l'acte* »⁸⁶⁰.

Lorsque la résidence du redevable ne se situe pas dans le ressort de sa compétence, le comptable du Trésor pourra en outre déléguer ses pouvoirs au

⁸⁵⁶.- Cass. com. 13 février 1996, n° 316 D, *Abadie* : *RJF* 5/96, n° 665. Voir également Cass. com. 5 mai 1981, n° 457 : *Dr. fisc.* 1981, n° 31-32, comm. 1581. Dans le même sens, les comptables publics ne pourront prendre de sûretés que pour garantir le recouvrement de créances dont ils ont la charge : Cass. com. 28 janvier 1992, n° 143 P, *Procobat* (*RJF* 4/92, n° 563 et *Bull. civ.* IV, n° 45).

⁸⁵⁷.- Cass. com. 22 juillet 1986 : *Bull. civ.* IV, n° 178. Il n'appartient donc qu'au juge judiciaire de statuer sur une telle contestation. Voir en ce sens CE 21 novembre 1962, n° 51.562 : *Recueil Lebon*, p. 619 ; 29 octobre 1984, n° 41.986 : *Dr. fisc.* 1985, n° 12, comm. 637 ; 2 octobre 1989, n° 94.806, *Essayan* : *Dr. fisc.* 1991, n° 27, comm. 1391 ; CAA Paris 27 mars 1990, n° 89-882, *Bouvier* : *RJF* 6/90, n° 750 ; Cass. com. 23 février 1993, n° 338 P, *Debarle* : *RJF* 5/93, n° 733 ; 12 juillet 1993, n° 1365 D, *Borcelle* : *RJF* 10/93, n° 1398 ; 23 novembre 1993, n° 1847 P, *Kino* : *RJF* 3/94, n° 347 ; 1^{er} février 1994, n° 269 D, *Receveur des impôts de Montrouge c/ Loetz* : *RJF* 5/94, n° 636.

⁸⁵⁸.- La Cour de cassation a récemment considéré, en matière de taxes d'urbanisme recouvrées au profit de la ville de Paris, que « *aucun texte ne désignant un comptable public territorialement compétent à Paris pour recouvrer les titres afférents aux taxes d'urbanisme autre que le trésorier général de la ville de Paris, dont les attributions ont été transférées par le décret n° 66-1032 du 29 décembre 1966 au receveur général des finances de Paris* », ce dernier devait être considéré comme compétent pour recouvrer ces taxes suivant les titres émis par le maire de Paris (Cass. com. 14 janvier 2003, n° 104 F-D, *Sté Becker Bau* : *RJF* 4/03, n° 494).

⁸⁵⁹.- Voir notamment Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 25 et s. Pour une illustration en matière de créances non fiscales, voir TC 23 février 2004, n° 3366, *Marchiani c/ Trésorier-payeur général de la Haute-Corse* : *RJF* 5/04, n° 518, concl. G. BACHELIER au BDCF 5/04, n° 66.

⁸⁶⁰.- CE 9 septembre 1996, n° 65.912-66.806-112.297, *Bergue* : *RJF* 10/96, n° 1228.

comptable du lieu de résidence au moyen d'une contrainte extérieure ⁸⁶¹. Par contre, en cas de changement de résidence du contribuable, le comptable compétent pour procéder au recouvrement sera celui du lieu d'imposition de sa nouvelle résidence, même s'il s'agit de recouvrer des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu dues au titre d'années non prescrites. C'est en tous les cas ce qu'avait considéré le Conseil d'État dans une espèce au travers de laquelle le redevable contestait la contrainte dont procédait l'acte de poursuite litigieux ⁸⁶². La contestation visait, par ce motif, la validité de l'obligation de payer et relevait de ce fait de la seule compétence du juge de l'impôt. Le moyen tiré de l'incompétence du comptable poursuivant ne peut effectivement relever du contentieux des poursuites que dans la mesure où le redevable entend par là contester la régularité en la forme des actes de poursuites irrégulièrement notifiés.

b. L'incompétence de l'huissier habilité à exercer les poursuites

En vertu de l'article 258 du LPF, les poursuites « *sont opérées par huissier de justice ou par tout agent habilité à exercer des poursuites au nom du comptable* ». À ce texte s'ajoute l'article 294 du décret du 31 juillet 1992, qui prévoit que « *outre les huissiers de justice, les personnes chargées des mesures d'exécution forcée et des mesures conservatoires nécessaires au recouvrement des créances de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics dotés d'un comptable public, sont les agents du service du Trésor public habilités...* ». Comme le souligne Thierry Gasquet, ce n'est en pratique « *que lorsque les nécessités réelles et sérieuses du service l'exigent qu'il convient de mandater des huissiers de justice pour la mise en œuvre des procédures d'exécution* » ⁸⁶³. Les trésoriers-payeurs généraux confient donc en priorité l'exécution des poursuites aux huissiers du Trésor ou encore aux contrôleurs et contrôleurs principaux commissionnés.

La contestation de la compétence de l'agent en charge de l'exécution matérielle des poursuites pourra en tout état de cause être invoquée par le redevable quelle que soit la personne effectivement désignée.

La jurisprudence considère en ce sens que « *le moyen tiré du défaut de qualité du signataire de l'avis à tiers détenteur par lequel l'administration a procédé au recouvrement des impositions litigieuses* » se rattache à la contestation de la régularité en la forme des actes de poursuites ⁸⁶⁴. Dans une espèce au travers de laquelle le redevable prétendait que le commandement aurait dû être notifié par un agent du recouvrement commissionné, le Conseil d'État avait ainsi décliné sa compétence, considérant que devaient « *être écartés comme portés devant une*

⁸⁶¹. - Issue de l'article 59 du règlement des poursuites du 21 décembre 1839, cette règle est aujourd'hui régie par les dispositions de l'instruction CP du 9 août 1966 (66-95-A 1-R, n° 211-2. 550, 8/200, n° 69 et s.).

⁸⁶². - CE 29 octobre 1984, n° 41.986 : *Dr. fisc.* 1985, n° 12, comm. 637.

⁸⁶³. - In « Action en recouvrement, Poursuites », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, *op. cit.*, n° 72.

⁸⁶⁴. - CE 4 juillet 1973, n° 84.596, *sieur Raffali* : *BODGI* 13 O-6-74 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 17-18, comm. 564.

juridiction incompétente pour en connaître les moyens tirés ... de l'incompétence alléguée de l'huissier du Trésor »⁸⁶⁵.

Le motif tiré de l'incompétence de l'huissier du Trésor se rattachera ainsi au contentieux des poursuites dès lors qu'il s'agira pour le redevable de contester la régularité en la forme des poursuites décernées à son encontre.

B. LA CONTESTATION DES CONDITIONS DE NOTIFICATION DE LA MESURE DE POURSUITE

Le régime applicable aux notifications des mesures de poursuites en matière fiscale découle de l'article L. 258 du LPF, qui prévoit en son deuxième alinéa que « sous réserve des dispositions des articles L. 259 à L. 261, ces poursuites sont effectuées dans les formes prévues par le Nouveau code de procédure civile pour le recouvrement des créances ». Or les dispositions du Nouveau code de procédure civile s'appliquent aux modalités de notification de l'ensemble des actes de procédure, qui regroupent l'ensemble des actes « ayant pour objet l'introduction, la liaison ou l'extinction d'une instance, le déroulement de la procédure ou l'exécution d'un jugement »⁸⁶⁶. La soumission des mesures de poursuites utilisées pour procéder au recouvrement forcé de l'impôt, aux conditions générales de notification des actes de procédures, illustre là encore la nature juridique de l'action mise en oeuvre dans le cadre de l'article L. 281-1 du LPF. Alors même que certaines des mesures de poursuites utilisées en matière fiscale peuvent déroger au droit commun des procédures d'exécution forcée, il n'en demeure pas moins que les moyens susceptibles d'être invoqués en l'espèce ne pourront en aucun cas s'analyser comme des moyens de nature fiscale.

Nous verrons qu'il en sera ainsi aussi bien en ce qui concerne les moyens relatifs à l'irrégularité des conditions générales de notification des mesures de poursuites (a), que vis-à-vis des moyens se rapportant à l'irrégularité des conditions de notification, plus spécifiques, de l'avis à tiers détenteur (b).

a. L'irrégularité des conditions générales de notification des mesures de poursuites

Le titre exécutoire, constitué en matière fiscale par l'avis d'imposition ou par l'avis de mise en recouvrement, « n'acquiert force exécutoire à l'égard du redevable que s'il lui a été préalablement notifié »⁸⁶⁷. Il en va de même en ce qui concerne les

⁸⁶⁵.- CE 5 avril 1993, n° 88.530, *Miquel* : *RJF* 5/93, n° 727. Dans le même sens, CE 29 octobre 1984, n° 41.986 : *RJF* 12/84, n° 1590.

⁸⁶⁶.- In G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, op. cit., V° Actes de procédure. Sur cette notion, cf. J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile*, Précis Dalloz, Droit privé, 25^e édition, 1999, p. 573 et suivants.

⁸⁶⁷.- R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 339. Le moyen tiré de l'irrégularité de l'homologation du rôle relève par contre du contentieux de l'assiette de l'impôt. Voir notamment CE 17 octobre 1990, n° 56.991, *Ahner* : *Dr. fisc.* 1991, n° 48, comm. 2282, concl. O. FOUQUET ; 10 mai 1991, n° 56.842, *SARL « Régie Cuisine Cabaret Le Lido »* : *Dr. fisc.* 1992, n° 10, comm. 486, concl. O. FOUQUET ; 5 avril 1993, n° 88.530, *M. Miquel* : *Dr. fisc.* 1993, n° 26, comm. 1376.

mesures de poursuites décernées en l'absence de paiement de la part du redevable. Elles ne sauraient produire d'effet que si elles lui ont été valablement notifiées.

Le redevable pourra donc contester la régularité en la forme de l'acte de poursuite en se fondant soit sur les conditions de notification préalable du titre exécutoire (1), soit sur les conditions de notification de la mesure de poursuite (2).

1. Les conditions de notification préalable du titre exécutoire

Nul ne peut poursuivre l'exécution forcée d'une obligation de payer sans être en possession d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible. Cette exigence découle du droit commun des procédures civiles d'exécution et a été particulièrement réaffirmée par la loi du 9 juillet 1991, qui l'impose comme condition préalable à la mise en œuvre de toute voie d'exécution ⁸⁶⁸.

Le privilège du préalable, nous l'avons vu, permet néanmoins à l'administration fiscale, dans la plupart des cas, de se dispenser du recours au juge en vue de l'obtention d'un titre exécutoire. Les créances fiscales sont ainsi authentifiées au travers du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement, selon qu'il s'agit d'impositions recouvrées par les comptables du Trésor ou de la DGI, après avoir été rendus exécutoires par l'autorité administrative compétente. Lorsque par contre la personne poursuivie n'est pas le redevable légal de la créance et que la mise en œuvre du recouvrement forcé à son encontre nécessite la délivrance par le juge d'un titre exécutoire, ce sera dans ce cas le jugement lui-même qui vaudra titre exécutoire ⁸⁶⁹.

À l'exigence de possession du titre exécutoire, s'ajoute celle de sa notification préalable au débiteur que le créancier entend par là poursuivre ⁸⁷⁰. Elle se trouve satisfaite en matière fiscale dès lors que le redevable reçoit notification de l'avis de mise en recouvrement, s'agissant d'impositions recouvrées par les comptables de la DGI ou de la DGDDI ⁸⁷¹, ou de l'avis d'imposition contenant extrait du rôle, en ce qui concerne les impositions recouvrées par les comptables du Trésor ⁸⁷².

⁸⁶⁸.- Voir notamment les articles 42, 50 et 59 de la loi, rappelant cette obligation en matière de saisies-attributions, de saisies-ventes et de saisies de droits incorporels.

⁸⁶⁹.- Il pourra en être ainsi en cas de mise en jeu de la responsabilité solidaire des gérants et dirigeants de sociétés prévue aux articles L. 266 et L. 267 du LPF, lorsque le tiers détenteur refuse de verser les sommes qu'il détient en l'acquit du redevable, ou encore en cas de poursuite du dirigeant ayant fait l'objet d'une procédure collective. Sur l'ensemble de la question, cf. Th. GASQUET, « Action en recouvrement. Poursuites », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 550, 8/2000, n° 36 et s. Sur le point particulier de la délivrance d'un titre exécutoire à l'encontre du tiers saisi, voir l'avis de la Cour de cassation du 7 mars 1997 : D. 1997, J, p. 454, note F. RUELLAN et R. LAUBA, ainsi que Cass. civ. 23 novembre 2000, n° 1224 FS-PB, *SCI Plelo Cadiou* : *RJF* 5/01, n° 700.

⁸⁷⁰.- Cette obligation a notamment été imposée en matière fiscale par l'article 83 du décret du 29 décembre 1962. L'article 503 du NCPC prévoit en outre que « *les jugements ne peuvent être exécutés contre ceux auxquels ils sont opposés qu'après leur avoir été notifiés, à moins que l'exécution n'en soit volontaire* ».

⁸⁷¹.- Article L. 256 du LPF. La jurisprudence reconnaît valeur de titre exécutoire aux avis de mise en recouvrement. Cf. CE 3 avril 1991, n° 80.572, *M. Coffinet*, précité et Cass. com. 10 mars 1998, n° 649 D, *Receveur des impôts des Abymes c/ Komla* : *RJF* 6/98, n° 726.

⁸⁷².- Article L. 253 du LPF.

L'absence de notification préalable du titre exécutoire privera l'administration du droit de réclamer le paiement de la créance et *a fortiori* de procéder à son recouvrement forcé. Le redevable pourra donc se prévaloir de cette irrégularité dans le cadre d'un contentieux du recouvrement. Le rattachement d'une telle contestation variera cependant en fonction de l'objet qui la caractérise.

Comme nous l'avons observé précédemment, l'exigibilité de la créance ne peut être opposée au redevable qu'à compter du moment où il a été informé de sa mise en recouvrement, par la notification à son encontre du titre exécutoire au moyen de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement. Il pourra donc invoquer le moyen tiré de l'absence de notification de l'avis d'imposition ou de l'avis de mise en recouvrement, pour contester l'opposabilité à son encontre de l'exigibilité de la créance. Cette contestation se rattachera dans ce cas au contentieux de l'obligation de payer⁸⁷³. Si à l'inverse il invoque ce même moyen à l'occasion d'un recours dirigé contre un acte de poursuites notifié en vertu de ce titre exécutoire, sa contestation se rattachera cette fois au contentieux de la régularité en la forme des poursuites⁸⁷⁴.

2. Les conditions de notification de la mesure de poursuite

Les articles 651 et suivants du NCPC envisagent deux formes de notification, effectuées soit en la forme ordinaire, par voie postale ou par remise de l'acte au destinataire⁸⁷⁵, soit par acte d'huissier de justice, il s'agit dans ce cas d'une signification⁸⁷⁶. L'article L. 259 du LPF prévoit néanmoins que les commandements peuvent être notifiés par la poste, ces actes de poursuites échappant alors aux conditions générales de validité des actes des huissiers de justice. Le non-respect de ces dispositions pourra dans les deux cas être invoqué par le redevable dans le cadre d'un contentieux du recouvrement⁸⁷⁷.

Le moyen tiré de l'irrégularité des conditions de notification des mesures de poursuites est le plus généralement avancé dans le cadre d'un contentieux de l'obligation de payer. Le juge de l'impôt se déclare en effet compétent pour examiner si l'acte de poursuites a été notifié dans des conditions de régularité

⁸⁷³.- CE 25 juin 1991, n° 2680, *SCI Saint-Jean* : *RJF* 10/91, n° 1305 ; 20 novembre 1992, n° 71902, *M. Seigneur* : *Dr. fisc.* 1993, n° 11, comm. 576 et *RJF* 1/93, n° 143, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, p. 10 ; 9 janvier 1995, n° 135.520, *Nizard* : *RJF* 2/95, n° 264 ; CAA Lyon 23 octobre 1996, n° 95-307, *Ournier* : *Dr. fisc.* 1996, n° 49, comm. 1480. Les contestations relatives aux irrégularités susceptibles d'affecter la validité de l'avis de mise en recouvrement relèveront par contre du contentieux de l'assiette de l'impôt, cet acte constituant la dernière étape du processus d'imposition. Voir notamment CAA Lyon 9 mars 1995, n° 92-833 : *Dr. fisc.* 1995, n° 29, comm. 1565, concl. J. COURTIAL.

⁸⁷⁴.- Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1342 P, *Donsimoni* : *RJF* 1/91, n° 123 ; 15 juin 1993, n° 1110 P, *Receveur-percepteur de Castries* : *RJF* 8-9/93, n° 1229. Voir également l'article précité de Thierry GASQUET, « La notification d'un titre exécutoire au redevable de l'impôt constitue-t-elle un obstacle au recouvrement des créances fiscales ? ».

⁸⁷⁵.- Articles 665 à 670-2 du NCPC.

⁸⁷⁶.- Articles 653 à 664 du NCPC.

⁸⁷⁷.- Cet article dispose également que « *par dérogation au deuxième alinéa de l'article L. 258, lorsqu'un commandement est signifié par le comptable du Trésor, l'envoi de la lettre simple prévu par l'article 658 du nouveau Code de procédure civile n'est obligatoire que lorsqu'il y a dépôt de l'acte en mairie ; lorsque la copie de l'acte est remise à un voisin, il est laissé au domicile un avis de passage mentionnant la nature de l'acte et précisant le voisin à qui la copie a été remise* ».

susceptibles d'avoir interrompu le délai de prescription de l'action en recouvrement ⁸⁷⁸, ou d'avoir fait courir le délai de contestation prévu à l'article R* 281-2 du LPF ⁸⁷⁹. Il applique alors strictement les solutions rendues par les juridictions judiciaires en matière de notification des actes de procédures. Il a ainsi considéré que la régularité de la notification supposait qu'elle soit effectuée à l'égard de la personne même du contribuable ⁸⁸⁰, désignée par ses noms et prénoms portés en l'acte de naissance ⁸⁸¹, que la présentation d'un acte de poursuite à l'ancienne adresse du contribuable demeurerait valable dès lors que ce dernier n'avait pas signifié son changement de domicile ni pris de dispositions pour faire suivre son courrier ⁸⁸², ou encore qu'« *un commandement qui ne mentionne ni les derniers domicile, résidence ou lieu de travail connus du contribuable, ni la nature et les dates des diligences effectuées par l'huissier du Trésor pour le retrouver est signifié dans des conditions irrégulières et n'interrompt pas la prescription* » ⁸⁸³.

De telles contestations n'ont cependant pas pour objet de mettre en cause la régularité en la forme de l'acte de poursuites, mais seulement les incidences de l'irrégularité de cet acte au regard de l'obligation de payer du redevable. Les contestations des conditions de notification des mesures de poursuites ne se rattachent effectivement au contentieux des poursuites que lorsqu'elles ont pour objet de poursuivre l'annulation de la mesure de poursuite, par la mise en œuvre du moyen tiré de l'irrégularité en la forme de l'acte. La jurisprudence considère dans ce cas que « *la critique des conditions de forme dans lesquelles un commandement a*

⁸⁷⁸.- CE 13 décembre 1978, n° 9.063 : *Dr. fisc.* 1979, n° 10, comm. 489 ; 25 juillet 1986, n° 42.103, *SARL Garage des Roches Noires* : *Dr. fisc.* 1987, n° 17, comm. 876 ; 3 mai 1989, n° 92.975, *Cognord* : *RJF* 6/89, n° 769 ; 10 juillet 1989, n° 91.890, *Sté Sakoumisha* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1293, concl. M. LIEBERT-CHAMPAGNE et *RJF* 10/89, n° 1171 ; 11 mai 1994, n° 93.770, *M. Mischke* : *Dr. fisc.* 1995, n° 13, comm. 674 et *RJF* 7/94, n° 839 ; CAA Paris 26 septembre 1991, n° 697, *Christie* : *RJF* 5/92, n° 750 ; Lyon 16 décembre 1992, n° 91-719 : *RJF* 4/93, n° 601 ; Bordeaux 16 mai 1994, n° 93-717, *Durand* : *RJF* 7/94, n° 844 ; TA Grenoble 20 février 1996, n° 93-2795, *M. Thevenod* : *Dr. fisc.* 1996, n° 25, comm. 800. Sur la preuve de la notification régulière de l'acte de poursuite devant être rapportée par l'administration, voir notamment CE 30 décembre 1998, n° 181.697, *M. et Mme Giraud* : *Dr. fisc.* 1999, n° 49, comm. 905.

⁸⁷⁹.- CE 9 octobre 1981, n° 25.438 : *RJF* 12/81, n° 1172.

⁸⁸⁰.- CAA Paris 4 juin 1992, n° 105, *Lefebvre* : *RJF* 8-9/99, n° 1258.

⁸⁸¹.- Est considéré comme nul l'avis à tiers détenteur délivré par un comptable « *pour avoir paiement d'une somme due par « Mme Gérard Guillot », alors qu'il s'agissait de Mme Marie-Patrice Lassauzet épouse Guillot* » : Cass. civ. 6 février 2001, n° 168 FS-PBR, *Lassauzet* (*RJF* 8-9/01, n° 1135). Cette solution a une portée générale et s'applique aux conditions de notification de l'ensemble des actes de poursuites.

⁸⁸².- CAA Bordeaux 7 novembre 1995, n° 94-597, *Quinty* : *RJF* 3/96, n° 376.

⁸⁸³.- CE 9 décembre 1992, n° 99.538, *Telle* : *RJF* 2/93, n° 287. Le Conseil d'État avait en outre considéré en l'espèce que le procès-verbal de recherches, dressé par l'huissier de justice sur le fondement de l'article 659 du NCPC, ne pouvait valoir signification au redevable que lorsque ce dernier n'avait ni domicile, ni résidence, ni lieu de travail connus. Dans le même sens, CAA Paris 30 avril 1996, n° 93-757, *M. Droudun* : *Dr. fisc.* 1996, n° 44, comm. 1362. Sur l'application de l'article 656 du NCPC prévoyant le dépôt de l'acte en mairie au cas où nul ne peut ou ne veut recevoir copie de cet acte, voir notamment CAA Paris 2 février 1993, n° 91.953, *Viostat* : *RJF* 5/93, n° 737.

*été délivré constitue une opposition à poursuite, qui relève de la compétence des tribunaux judiciaires »*⁸⁸⁴.

Le redevable pourra ainsi mettre en cause sur ce fondement le défaut de notification d'un commandement au redevable⁸⁸⁵ ou à ses héritiers⁸⁸⁶, l'absence de notification de l'original de cet acte⁸⁸⁷, ou encore la régularité d'une signification de vente mobilière⁸⁸⁸.

Dans le même sens, le redevable pourra également relever l'irrégularité de la notification d'un commandement effectué au moyen d'une formule destinée aux notifications à personne morale et qui, comme le relève la Cour de cassation, ne lui a pas été remis personnellement mais « *à une personne dont le nom est difficilement identifiable mais qui peut être, comme le soutient le Trésor public, Mme Morelle* », son épouse⁸⁸⁹.

b. L'irrégularité des conditions de notification propres à l'avis à tiers détenteur

La plupart des contestations relatives aux conditions de notification des mesures de poursuites mettent en cause des avis à tiers détenteur. Cet état de fait ne résulte pourtant pas d'un excès de formalisme auquel serait soumis cet acte de poursuites. L'article L. 262 du LPF n'impose au contraire aucune modalité spécifique de notification de ces avis à l'encontre des tiers détenteurs⁸⁹⁰. Les comptables en charge du recouvrement ne sont donc pas tenus de signifier ces actes

⁸⁸⁴.- CE 29 octobre 1980, n° 15.871 : *RJF* 1/81, n° 98. Voir également CE 27 juillet 1974, n° 5.146 : *RJF* 12/78 ; 24 octobre 1980, n° 17.900, *M. Tahar Ben Abbes* et n° 17.901, *Sté d'exploitation du café-restaurant franco-marocain* : *RJF* 12/80, n° 1017 et *Dr. fisc.* 1981, n° 5, comm. 215 ; 25 mai 1988, n° 64.383, *M. Gautier* : *Dr. fisc.* 1990, n° 8, comm. 385.

⁸⁸⁵.- CE 30 avril 1986, n° 48.579 : *Dr. fisc.* 1987, n° 9, comm. 424.

⁸⁸⁶.- Cass. com. 12 juillet 1993, n° 1385 P, *Trabach* : *RJF* 10/93, n° 1395. La Cour de cassation considère que « *le commandement contenant contrainte, qui a été régulièrement notifiée au contribuable, n'a pas à être renouvelé à ses héritiers* ». Elle juge ainsi les poursuites régulières, dès lors qu'il était établi que le redevable solidaire s'était vu décerner « *un "dernier avis avant saisie" portant mention qu'il concernait des impôts dus en sa qualité d'héritier du contribuable et comportant en annexe le détail des impositions réclamées* ». Comme le relève l'annotateur de la *RJF*, cette solution découle en l'espèce de l'application combinée des dispositions de l'article 887 du Code civil, qui prévoit que « *les titres exécutoires contre le défunt sont ... exécutoires contre l'héritier personnellement* », et de l'article 1682 du CGI qui affirme dans le même sens que « *le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause* ».

⁸⁸⁷.- Cass. com. 16 février 1967 : *Bull. civ.* III, n° 77 ; CAA Paris 29 octobre 1992, n° 91-584, *Legrand* : *Dr. fisc.* 1993, n° 29, comm. 1520. La Cour administrative d'appel de Paris considère ainsi dans ce dernier arrêt que la contestation fondée sur ce que l'original du commandement ne lui aurait jamais été délivré « *se rapporte à la régularité en la forme de l'acte et relève en conséquence de la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire* ».

⁸⁸⁸.- CE 24 novembre 1971, *Dame Alexandrovitch*, précité.

⁸⁸⁹.- Cass. com. 21 juin 1994, n° 1491 P, *Morelle* : *RJF* 11/94, n° 1280.

⁸⁹⁰.- Cass. civ. 28 juillet 1925 : *Dupont* 1926, p. 382.

par exploit d'huissier ⁸⁹¹, ceux-ci pouvant sans autre formalité ⁸⁹² être notifiés par voie postale au moyen d'une lettre simple ⁸⁹³. Cependant, comme le soulignent les professeurs Perrot et Théry, « *l'inconvénient de la notification par lettre simple tient aux difficultés de preuve, difficultés aggravées par les divergences existant entre la jurisprudence administrative qui refuse de faire peser la charge de la preuve sur l'administration et la jurisprudence judiciaire qui, conformément au droit commun, estime qu'il appartient à l'administration de rapporter cette preuve* » ⁸⁹⁴. Aussi l'administration fiscale recommande-t-elle à ses agents de procéder à la notification de l'avis à tiers détenteur par lettre recommandée avec avis de réception postal ⁸⁹⁵. Il ne s'agit cependant nullement d'une obligation et le tiers saisi ne pourra exciper du défaut de notification de l'avis par lettre recommandée pour obtenir son annulation ⁸⁹⁶.

Il pourra par contre faire valoir que l'avis ne lui a jamais été notifié (1) ou qu'il lui a été notifié dans des conditions irrégulières pour faire opposition au paiement du prix de vente d'un fonds de commerce (2). Ces réclamations se rattacheront dans ce cas, conformément aux dispositions de l'article L. 281-1° du LPF, au moyen tiré de l'irrégularité en la forme des poursuites.

1. La condition de notification de l'avis à tiers détenteur au redevable de la créance

Pour pallier le silence des textes et l'absence de tout réel formalisme entourant la mise en œuvre des poursuites par voie d'avis à tiers détenteur, la jurisprudence a néanmoins imposé que le redevable en soit préalablement informé. Comme nous le rappelions précédemment, ce n'est que depuis un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 13 novembre 1973 qu'un avis à tiers détenteur doit, pour être valablement décerné, être impérativement notifié au redevable de la créance ⁸⁹⁷.

Il semble pourtant s'agir là d'une garantie minimale, surtout si l'on considère le fait qu'en matière d'impôts recouvrés par les comptables du Trésor, la notification de l'avis à tiers détenteur n'a pas à être précédée de la lettre de rappel prévue à

⁸⁹¹.- CAA Paris 21 avril 1992, n° 91.382, *M. Soulet* : *Dr. fisc.* 1993, n° 20, comm. 1109. Cette procédure est néanmoins utilisée en cas d'échec de la notification par voie postale.

⁸⁹².- L'avis à tiers détenteur ne pourra cependant être notifié, conformément aux dispositions de l'article L. 258 du LPF, qu'après l'expiration d'un délai de vingt jours suivant la mise en demeure ou la lettre de rappel devant être envoyé au redevable en l'absence de paiement de sa part.

⁸⁹³.- Cass. com. 18 décembre 1979 : *Bull. civ.* IV, n° 343.

⁸⁹⁴.- R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, *op. cit.*, p. 446. Voir également la jurisprudence citée par ces auteurs aux notes 2, 3 et 4 de la page 446.

⁸⁹⁵.- Doc. adm. 12-C-2223, n° 4, 1^{er} février 1977. L'administration fiscale prescrit à ses agents de recourir à la notification par lettre recommandée dès lors que la créance dépasse un certain montant, fixé à 6 000 F pour les impôts directs et les taxes d'urbanisme, ainsi que pour les impôts recouvrés par les comptables de la DGI. Voir sur ce point S. REZEK, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, *op. cit.*, p. 27.

⁸⁹⁶.- CE 15 octobre 1997, n° 175.722 et 175.798, *SARL « ECIOM »* : *Dr. fisc.* 1998, n° 9, comm. 151, concl. F. LOLOUM

⁸⁹⁷.- Cass. com. 13 novembre 1973, *Receveur-percepteur de Basse-Terre c/ Bernard*, précité.

l'article L. 255 du LPF. Celle-ci ne s'impose en effet que lorsqu'elle précède « *la notification du premier acte de poursuite devant donner lieu à des frais* ». Le comptable peut donc en toute légalité, passée la date limite de paiement figurant sur l'avis d'imposition, décerner un avis à tiers détenteur au banquier ou à tout autre créancier du redevable⁸⁹⁸. Le respect des droits de ce dernier imposait dans ce cas qu'il en soit informé, ne serait-ce que pour pouvoir dans les délais former une réclamation à l'encontre de l'acte ainsi décerné.

Aussi la jurisprudence a-t-elle fait de cette obligation de notification une condition de validité qui, à défaut d'être respectée, prive l'acte de tout effet⁸⁹⁹. La chambre commerciale de la Cour de cassation a ainsi considéré dans un arrêt du 18 juin 1996, face à l'argument tiré de l'absence de dénonciation de l'avis à tiers détenteur au redevable poursuivi, que la Cour d'appel avait déduit à bon droit que « *cette irrégularité de forme viciait la procédure de recouvrement utilisée* »⁹⁰⁰.

Cette position est en outre partagée par les deux ordres de juridictions⁹⁰¹. Le Conseil d'État décline néanmoins sa compétence en matière « d'opposition à poursuites » lorsque la réclamation n'a pas pour objet la mise en cause de l'obligation de payer du redevable, estimant que « *le défaut de notification de l'avis à tiers détenteur à l'une des parties concernées constitue une irrégularité tenant à la forme de cet acte* »⁹⁰². Le redevable de la créance pourra donc valablement avancer un tel argument dans le cadre d'un contentieux des poursuites, ce moyen se rattachant en tout état de cause à la contestation de la régularité en la forme de l'acte.

2. La notification d'un avis à tiers détenteur émis pour faire opposition au paiement du prix de vente d'un fonds de commerce

L'opposition au paiement du prix de vente d'un fonds de commerce constitue une mesure conservatoire permettant au créancier de rendre indisponible entre les mains du cédant la somme devant lui être versée au titre de la cession, même si la créance de ce dernier n'est pas encore exigible. Régie par la loi du 17 mars 1909 en son article 3, l'opposition doit être formée par acte extrajudiciaire, dans les dix jours de la publication de la cession du fonds au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales.

Par exception à ces dispositions, la jurisprudence avait autorisé l'administration fiscale à recourir à la procédure de l'avis à tiers détenteur pour exercer

⁸⁹⁸. - Voir sur ce point rép. Diligeant, Sén., 30 octobre 1986 : *JO Sénat*, p. 1522, n° 119 et en dernier lieu TA Paris 10 décembre 1998, n° 96-177, *Cohen* : *RJF* 7/99, n° 926. Là encore cependant, l'administration recommande l'envoi préalable d'une lettre de rappel.

⁸⁹⁹. - C'est aujourd'hui la position également adoptée par l'administration fiscale qui considère que « *un avis qui n'a pas été notifié au débiteur d'impôts ne peut avoir d'effets juridiques* » : Rép. Min. éco., fin. et ind. n° 10 335 à M. Goasguen : *JOAN Q*, 1^{er} juin 1998, p. 3013 (*Dr. fisc.* 1998, n° 29, p. 962).

⁹⁰⁰. - Cass. com. 18 juin 1996, n° 94-17 246, *Sté TMC* : *Dr. fisc.* 1996, n° 38, comm. 1127.

⁹⁰¹. - CAA Paris 26 septembre 1991, n° 697, *Christie* : *RJF* 5/92, n° 750 ; 4 juin 1992, n° 105, *Lefebvre* : *RJF* 8-9/92, n° 1258.

⁹⁰². - CE 28 septembre 1983, n° 30.315 : *Dr. fisc.* 1984, n° 25, comm. 1222.

l'opposition⁹⁰³, alors même que la question du caractère exécutoire ou conservatoire de cet acte de poursuite n'avait pas encore été réellement tranchée⁹⁰⁴. Elle exigeait néanmoins qu'il soit mentionné sur l'avis que celui-ci était décerné pour former opposition au paiement du prix de vente du fonds de commerce, conformément à la loi du 17 mars 1909. La Cour de cassation avait ainsi considéré, dans un arrêt du 15 novembre 1994, qu'« en l'absence de toute mention ajoutée au texte, pré-imprimé, de l'avis, de l'intention du comptable du Trésor de faire jouer les dispositions de l'article 3 de la loi du 17 mars 1909 pour former, en réalité, opposition au paiement du prix de cession du fonds de commerce la société destinataire de l'avis était fondée à se croire mise dans l'obligation d'acquitter, comme dette fiscale, la somme dont elle était informée que le paiement était réclamé »⁹⁰⁵. La notification régulière d'un avis à tiers détenteur était donc subordonnée à l'apposition de cette mention par le comptable et le redevable pouvait dans le cas contraire s'en prévaloir afin de contester la validité de cet acte selon les dispositions prévues à l'article L. 281 du LPF⁹⁰⁶.

L'intervention de la loi du 9 juillet 1991, prévoyant en son article 86 que l'avis à tiers détenteur emportait le même effet d'attribution immédiate que la saisie-attribution, vint cependant confirmer implicitement le caractère exécutoire de cette mesure d'exécution forcée⁹⁰⁷.

Aussi, par un arrêt du 28 novembre 1997, le Conseil d'État affirma cette fois clairement que « la seule mention "opposition effectuée en vertu de la loi du 17 mars 1909" portée manuscritement par le comptable du Trésor sur le texte pré-imprimé de l'avis à tiers détenteur, n'était pas de nature, eu égard au contenu de ce texte, à informer suffisamment le séquestre des fonds que l'avis reçu ne l'obligeait pas à acquitter comme dette fiscale la somme dont il était informé que le paiement lui était réclamé, au lieu et place du redevable »⁹⁰⁸. Elle ajoutait en outre qu'« aucune disposition légale n'autorise le comptable public à notifier un avis à tiers détenteur pour obtenir le paiement d'impôts non encore exigibles »⁹⁰⁹.

⁹⁰³.- CA Reims 18 mai 1983 : *Mémorial des percepteurs* 1983, p. 151 ; Cass. com. 12 mai 1987, n° 85-18874 : *Bull. civ.* IV, n° 115, p. 88. Monsieur le secrétaire d'État auprès du ministre de l'Économie, des Finances et du Budget considérait en outre que les comptables pouvaient faire opposition au paiement du prix de vente d'un fonds par voie d'avis à tiers détenteur tant qu'ils n'exigeaient pas le versement effectif des fonds avant que l'impôt ne soit exigible (Rép. Min. 8 novembre 1984 : JCP N 1985, Prat. 9458-8 ; 12 novembre 1984 : *JOAN Q*, p. 4942 et JCP N 1984, Prat. 9228-5 ; Rép. Min. *JO Sénat* 30 octobre 1987, p. 1522 et *Dr. fisc.* 1987, n° 41, comm. 1822).

⁹⁰⁴.- Cf. CE 30 octobre 1990, n° 84.092 : *RJF* 11/90, n° 1380, concl. M.-D. HAGELSTEEN, p. 742.

⁹⁰⁵.- Cass. com. 21 décembre 1994, n° 126.113, *ministre c/ Sté Patol Equipements* : *RJF* 2/95, n° 265. La Haute juridiction avait par cet arrêt confirmé celui de la Cour administrative d'appel de Paris du 19 mars 1991, qui avait en outre considéré que « cet avis ne présentait pas un caractère conservatoire » (n° 94, *Sté Patol Equipements* : *RJF* 7/91, n° 1017).

⁹⁰⁶.- Même arrêt.

⁹⁰⁷.- Article 43 de la loi du 9 juillet 1991.

⁹⁰⁸.- CE 28 novembre 1997, n° 154.912, *ministre c/ Valle Cadorniga* : *RJF* 1/98, n° 122.

⁹⁰⁹.- Même arrêt.

L'administration ayant pris acte de cette décision, elle considère aujourd'hui que les comptables ne peuvent plus utiliser « l'imprimé » de l'avis à tiers détenteur pour faire opposition au prix de vente d'un fonds de commerce⁹¹⁰. Comme le souligne Stéphane Rezek, « *le comptable poursuivant devra, non seulement respecter la forme extra-judiciaire de l'opposition, mais également les mentions obligatoirement y apposées, savoir : le chiffre et les causes de la créance, l'élection de domicile dans le ressort de la situation du fonds* »⁹¹¹.

Le redevable souhaitant contester un avis à tiers détenteur notifié pour faire opposition au paiement du prix de vente de son fonds de commerce ne devra donc pas tenir compte du caractère conservatoire de l'opposition. Il pourra de ce fait mettre en œuvre l'ensemble des moyens susceptibles d'être invoqués à l'encontre de cet acte de poursuite dans le strict cadre d'un contentieux du recouvrement⁹¹². La notification de l'opposition par acte extra-judiciaire ne pourra par contre être contestée selon la procédure de l'article L. 281 du LPF, cette mesure intervenant *a priori* avant que ne soit mise en œuvre à l'encontre du redevable, la procédure de recouvrement forcé.

C. LA CONTESTATION DU CONTENU DE LA MESURE DE POURSUITES

Commentant un arrêt ayant censuré pour irrégularité de forme un avis à tiers détenteur dépourvu de signature, le conseiller Poullain notait fort justement que « *c'est à celui qui use d'une voie d'exécution de donner, de plano, toutes indications utiles à celui qui la subit pour le mettre en mesure d'exercer, sans perte de temps ou difficultés pratiques aisément évitables, ses recours contre ce paiement obtenu par coercition. C'est là ce qu'exige une juste proportion entre l'exécution forcée permise par la loi, et la garantie d'une discussion possible des conditions minimales de loyauté* »⁹¹³.

Là encore, la jurisprudence vient au secours du contribuable, exigeant au titre de la protection de ses droits et garanties, le respect d'un formalisme minimum quant au contenu des actes notifiés pour procéder au recouvrement forcé de la créance.

Le redevable poursuivi pourra donc, sur le fondement de l'article L. 281-1 du LPF, contester le contenu même de la mesure d'exécution forcée, en invoquant soit le défaut de signature de cet acte (a), soit encore l'absence de mentions nécessaires à son identification (b).

⁹¹⁰.- Instr. n° 98-005-A du 5 janvier 1982 : *Dr. fisc.* 1998, n° 18, ID et CA 11996.

⁹¹¹.- S. REZEK, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, *op. cit.*, p. 33.

⁹¹².- Voir notamment TC 23 novembre 1998, n° 3.106, *SARL Ofir c/ TPG du Val-de-Marne* : *RJF* 3/99, n° 350.

⁹¹³.- B. POUILLAIN, « Avis à tiers détenteur, Un acte mettant en œuvre une voie d'exécution, non signée par son auteur est ... inexistant », *op. cit.*, p. 255.

a. Le défaut de signature de l'acte de poursuites

Le moyen tiré de l'absence de signature d'un acte de poursuite se rattache à la contestation de la régularité en la forme de l'acte⁹¹⁴. En effet, « *tout engagement de poursuites en vue du recouvrement d'impositions relève de la compétence exclusive du comptable compétent, c'est-à-dire le trésorier ou le percepteur pour le Trésor, et le receveur principal pour la Direction générale des Impôts ou la Direction générale des Douanes et Droits indirects.* »⁹¹⁵. Comme nous l'avons vu précédemment, l'incompétence du signataire de l'acte de poursuite peut être relevée dans le cadre de la contestation de la régularité en la forme de l'acte⁹¹⁶. *A fortiori*, l'absence de signature de l'acte de poursuite entraînera son annulation dès lors qu'elle sera soulevée devant le juge dans le cadre d'un contentieux des poursuites. Une telle irrégularité est effectivement aujourd'hui systématiquement sanctionnée par la jurisprudence, la Cour de cassation censurant fermement les décisions des juridictions du second degré considérant que l'absence de signature ne porte pas atteinte aux droits du redevable poursuivi.

Dans une espèce *Montaignac*, en date du 26 novembre 1996, mettant en cause un commandement de payer des astreintes auxquelles le redevable avait été condamné pour infraction à la réglementation relative à l'affichage sur la voie publique, la Cour d'appel avait ainsi considéré « *qu'il n'est pas démontré que l'éventuelle absence de signature soit une irrégularité faisant grief et rendant le commandement nul, le destinataire ayant pu identifier l'auteur de la notification et exercer normalement un recours gracieux, puis contentieux* »⁹¹⁷. Retenant simplement qu'il n'était pas contesté que l'acte en cause fût dépourvu de signature, la Haute juridiction avait alors jugé que « *pareil écrit, à défaut d'être signé, est dépourvu de toute valeur procédurale, ne constituant notamment pas un commandement* »⁹¹⁸.

Appliquant sa jurisprudence *Montaignac* au recouvrement forcé des créances fiscales par voie d'avis à tiers détenteur, la chambre commerciale a par la suite, à travers une décision du 13 janvier 1998, censuré l'arrêt de la Cour d'appel qui avait considéré cette fois que « *la signature n'est pas une formalité substantielle indispensable à la régularité des notifications à tiers détenteur* »⁹¹⁹. Ainsi, « un

⁹¹⁴.- CE 2 octobre 1989, n° 94.806, *Essayan* : *Dr. fisc.* 1991, n° 27, comm. 1391 ; *RJF* 12/89, n° 1448.

⁹¹⁵.- S. REZEK, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, *op. cit.*, p. 25. Voir en ce sens Cass. com. 22 juillet 1986 : *Bull. civ.* IV, n° 178.

⁹¹⁶.- Le redevable pourra également se prévaloir, dans le cadre d'un contentieux des poursuites, de l'absence de mention de l'identité du signataire de l'acte. Dans ce sens, CAA Marseille 23 octobre 2000, n° 97-462, *Weitmann* : *RJF* 1/02, n° 114.

⁹¹⁷.- Cass. com. 26 novembre 1996, n° 1758 P, *Montaignac* : *Dr. fisc.* 1997, n° 10, comm. 286 ; *RJF* 3/97, n° 268.

⁹¹⁸.- Même arrêt.

⁹¹⁹.- Cass. com. 13 janvier 1998, n° 96-13 157, *M. Debard* : *RJF* 4/98, n° 467, chron. POUILLAIN ; *Dr. fisc.* 1998, n° 28, comm. 655 ; *Mémorial des percepteurs* 1998, n° 4, p. 76.

document dépourvu de signature ne constitue pas la notification d'un avis à tiers détenteur au redevable de l'impôt » ⁹²⁰.

Un acte de poursuite dépourvu de signature est donc considéré par la jurisprudence comme nul et de nul effet et pourra être valablement sanctionné dans le cadre d'un contentieux des poursuites.

b. L'absence de mentions nécessaires à la validité de la mesure de poursuite

Outre la signature du comptable en charge du recouvrement, la mesure de poursuite doit contenir un certain nombre de mentions relatives à l'identification du redevable, au montant de la dette restant à acquitter ⁹²¹, ou encore aux voies de recours pouvant être mises en œuvre par la personne poursuivie ⁹²².

Un acte de poursuite dépourvu de l'indication du montant de la créance pourra ainsi être dénoncé devant le juge de l'exécution pour irrégularité en la forme ⁹²³. En revanche, la jurisprudence considère que si le montant indiqué est supérieur à la somme réellement due par le redevable, l'acte de poursuite n'en demeure pas moins valable. Il n'aura cependant d'effet qu'à concurrence du montant de la dette pour lequel le redevable se trouve effectivement obligé.

Le droit commun des procédures civiles d'exécution ajoute à cela un certain nombre d'exigences devant être impérativement respectées lorsque les poursuites s'effectuent par voie de saisie-vente. L'article 81 du décret du 31 juillet 1992 ⁹²⁴, issu de l'article 583 de l'Ancien code de procédure civile auparavant applicable aux saisies-exécution, prévoit que toute saisie-vente doit être précédée de la signification au débiteur d'un commandement de payer. Celui-ci doit contenir, à peine de nullité,

⁹²⁰.- Même arrêt.

⁹²¹.- CAA Paris 23 décembre 1994, n° 93-658, *Min. c/ Maille* : *Dr. fisc.* 1995, n° 29, comm. 1554.

⁹²².- La Cour de cassation a ainsi récemment considéré, par un avis du 14 mai 2001, qu'une contestation formée dans le cadre des dispositions de l'article L. 281-1 du LPF devait, à peine d'irrecevabilité, être précédée d'un recours préalable devant l'administration « *sous réserve que le redevable ait été informé du délai de ce recours, de ses modalités et de son destinataire, ainsi que des dispositions de l'article R. 281-5 du même Livre* » (*RJF* 11/01, n°1451). L'apport de cet avis, relatif à un point que la Cour de cassation n'avait encore jamais abordé, est aussi important quant à ses incidences sur la plan contentieux, que vis-à-vis des motivations ayant encouragé la Haute juridiction à imposer cette obligation d'information. Nous y reviendrons dans le cadre de l'analyse de la nature juridique du recours préalable auprès de l'administration fiscale.

⁹²³.- Thierry REZEK énonce en ce sens que l'obligation de faire figurer le montant de la créance s'impose en matière d'avis à tiers détenteur à un double titre. D'une part, l'article 46 de la loi du 9 juillet 1991, applicable à l'avis à tiers détenteur, indique que l'acte de saisie emporte effet d'attribution immédiate de la créance « *à concurrence des sommes pour lesquelles elle est pratiquée* ». Si l'avis à tiers détenteur ne mentionne pas le montant de la créance, l'effet d'attribution immédiate ne pourra s'exercer. Il indique d'autre part que « *la pratique de l'administration fiscale consistant parfois à ne faire figurer dans l'emplacement réservé à l'indication du montant de la créance fiscale, que le terme « réserves » est inadmissible pour une deuxième raison : l'avis à tiers détenteur est une mesure exécutoire qui ne peut pas être utilisée à des fins conservatoires en attendant que le comptable détermine le montant de sa créance* » (*in La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op. cit.*, p. 26) .

⁹²⁴.- Décret n° 92-755 : *Dr. fisc.* 1992, n° 39, comm. 1752.

« mention du titre exécutoire en vertu duquel les poursuites sont exercées, avec le décompte distinct des sommes réclamées en principal, frais et intérêts échus ainsi que l'indication du taux des intérêts »⁹²⁵.

La jurisprudence interprète strictement cette obligation. La Cour de cassation avait ainsi jugé, sous l'empire des dispositions de l'Ancien code de procédure civile qu'un procès-verbal de saisie-exécution qui ne faisait que se référer à des avis de mise en recouvrement non produits en l'espèce, sans même identifier la date et le numéro de ces pièces, l'objet et le montant de chacune des créances de l'Administration, « n'identifiait pas chacune de ces dernières et ne permettait pas au débiteur de savoir en vertu de quel titre exécutoire il était poursuivi et de connaître de manière précise la cause et le montant des sommes qui lui étaient réclamées et qu'une telle irrégularité lui causait grief, comme le privant de la possibilité de faire toute offre de paiement ou d'exercer les voies de recours utiles »⁹²⁶. Le redevable pourra donc évoquer, dans le cadre d'un contentieux des poursuites, que les mentions figurant sur le procès-verbal de saisie sont erronées et incomplètes⁹²⁷, que le commandement ne vise pas le titre exécutoire⁹²⁸ ou ne fait pas état de la notification de la contrainte dont il procède⁹²⁹. L'ensemble de ces moyens se rattacheront, dans tous les cas, à la régularité en la forme des poursuites.

Les moyens susceptibles d'être invoqués dans le cadre de la contestation de la régularité en la forme des poursuites illustrent ainsi la nature juridique de l'action mise en œuvre par le redevable. Comme nous l'avons vu au travers de ces développements, une contestation relative aux conditions de notification des mesures de poursuites peut aussi bien engendrer un contentieux de l'obligation de payer, qu'un contentieux des poursuites⁹³⁰. Le redevable ne se situera sur le terrain de l'article L. 281-1° du LPF que s'il avance des moyens relatifs à la régularité en la forme de l'acte. Les moyens qu'il aura invoqués n'atteignant pas l'obligation fiscale de payer mise à sa charge, il donnera ainsi naissance à un contentieux du recouvrement non fiscal.

Nous allons à présent constater que la limitation de l'extension du domaine de la contestation aux moyens relatifs au bien-fondé des mesures d'exécution forcée de

⁹²⁵.- L'article 296 du même décret prévoit en outre que « pour les créances de l'État recouvrées par les comptables du Trésor et pour les créances des collectivités territoriales et des établissements publics locaux dotés d'un comptable public, la saisie-vente est précédée d'un commandement qui peut être notifié conformément aux dispositions de l'article L. 259 du Livre des procédures fiscales ». La mention du titre exécutoire ainsi que des créances à recouvrer est néanmoins également imposée par ce texte dès lors que les sommes dues excèdent 3.500 F.

⁹²⁶.- Cass. com. 4 février 1997, n° 95-12 179, *M. Cohen et Mme Iemetti* : *Dr. fisc.* 1997, n° 30, comm. 884 ; *RJF* 5/97, n° 490.

⁹²⁷.- CE 10 février 1989, n° 86.839, *Gabert* : *Dr. fisc.* 1989, n° 50, comm. 2388.

⁹²⁸.- CAA Paris 8 octobre 1993, n° 92. 463 : *RJF* 1/94, n° 41.

⁹²⁹.- CE 5 avril 1993, n° 88.530, *Miquel* : *RJF* 5/93, n° 727.

⁹³⁰.- CE 29 octobre 1980, n° 15.871, précité.

l'obligation de payer, loin d'entraîner la confusion des régimes applicables, permet d'affiner plus encore la distinction des actions contentieuses mises en œuvre.

§ 2. L'EXTENSION DU DOMAINE DE LA CONTESTATION AUX MOYENS RELATIFS AU BIEN-FONDÉ DES MESURES D'EXÉCUTION FORCÉE DE L'OBLIGATION DE PAYER

Les premiers arrêts ayant admis l'extension du champ des moyens invocables dans le cadre du contentieux des poursuites au-delà de la simple régularité formelle de l'acte, sont intervenus pour statuer sur le choix des poursuites mises en œuvre par l'administration fiscale. Le Conseil d'État avait ainsi décliné sa compétence au vu des règles applicables en matière de contentieux du recouvrement, pour juger de la légalité du recours à la contrainte par corps pour recouvrer la majoration de 10 % pour paiement tardif et les frais de poursuites⁹³¹. Puis par un arrêt du 24 avril 1981, la Haute juridiction admettait cette fois clairement que « *de manière générale, le choix des actes de poursuites relève de la procédure d'opposition à poursuite qui, en application du troisième alinéa de l'article 1846 du CGI, est de la compétence des tribunaux judiciaires* »⁹³².

Le Tribunal des conflits fut par la suite saisi par le Conseil d'État⁹³³ d'une question de compétence relative à un litige portant sur la possibilité de recourir à un avis à tiers détenteur à titre de mesure conservatoire, lorsque le redevable n'a pas fourni de garanties suffisantes à l'appui de sa demande de sursis de paiement. L'arrêt *Matijaca* qui en résulta affirma qu'une telle contestation avait trait « *à une mesure mise en œuvre par l'Administration pour assurer le paiement par [le redevable] de son impôt* » et ressortissait en tant que tel aux juridictions de l'ordre judiciaire⁹³⁴. Plus récemment encore, statuant sur une espèce relative à la validité d'un avis à tiers détenteur notifié postérieurement au jugement ayant placé le redevable en redressement judiciaire, le Tribunal des conflits a considéré, par un arrêt du 27 février 1995, que cette contestation ne mettait en cause ni l'existence, ni la quotité, ni l'exigibilité de la dette, mais qu'elle avait trait « *au seul bien-fondé de la mesure mise en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de sa créance fiscale* »⁹³⁵.

Le contentieux des poursuites a donc dépassé le domaine de la simple contestation de la régularité en la forme de l'acte, pour s'étendre aux moyens relatifs au bien-fondé des mesures de recouvrement forcé. Cependant, si le redevable peut aujourd'hui contester le choix des mesures de poursuites mises en œuvre par l'administration (A), l'extension des moyens invocables dans le cadre du contentieux des poursuites demeure encore limité lorsqu'il s'agit de contester l'irrégularité de leur exécution (B).

⁹³¹.- CE 19 juin 1970, n° 63.861 : *Dupont* 1970, p. 376 ; 19 décembre 1979, n° 381 : *RJF* 2/80, n° 153.

⁹³².- CE 24 avril 1981, n° 16.130 : *RJF* 7-8/81, n° 724.

⁹³³.- CE 3 octobre 1990, n° 84.092, *M. Matijaca* : *RJF* 11/90, n° 1380, concl. M.-D. HAGELSTEEN, p. 742.

⁹³⁴.- TC 17 juin 1991, n° 2640, *M. Matijaca* : *Dr. fisc.* 1992, n° 14, comm. 749.

⁹³⁵.- TC 27 février 1995, n° 2935, *Mme Prodan* : *Dr. fisc.* 1995, n° 29, comm. 1573.

A. L'ADMISSION ACTUELLE DES MOYENS RELATIFS AU CHOIX DE LA MESURE DE POURSUITE

Les moyens relatifs au choix de la mesure de poursuite s'entendent de ceux visant à contester l'acte utilisé par l'administration fiscale pour procéder au recouvrement forcé de la créance. La jurisprudence considère ainsi que « *les moyens tirés des irrégularités dont seraient entachés le commandement ou, de manière générale, le choix des actes de poursuites, relèvent de la procédure d'opposition à poursuites* »⁹³⁶.

Ces moyens doivent cependant être strictement délimités. Le redevable ne pourra en aucun cas critiquer l'opportunité des poursuites engagées par l'administration, pour solliciter devant le juge des délais de grâce ou des délais de paiement⁹³⁷. La décision de poursuivre n'appartient qu'au pouvoir discrétionnaire du comptable en charge du recouvrement⁹³⁸. Dans le même sens, le redevable ne pourra pas mettre en cause la responsabilité de l'administration à raison de sa décision d'engager les poursuites. Constituant des actes détachables de la procédure de recouvrement forcé, les fautes commises par le comptable dans le cadre de l'engagement des poursuites seront portées devant la juridiction administrative⁹³⁹.

Seule la possibilité légale de recourir à la mesure de poursuite pourra donc être en l'espèce invoquée. Le Conseil d'État a jugé de la sorte, dans une affaire mettant en cause un redevable condamné pour fraude fiscale, qu'« *en soutenant que la procédure de contrainte par corps ne pouvait être utilisée pour le recouvrement de l'ensemble des impôts dont il avait éludé le paiement mais devait être limitée au recouvrement des seules sommes retenues par le juge répressif pour caractériser le délit, [le requérant] a soulevé un litige qui a trait à la légalité du recours, par l'Administration, à une mesure destinée à assurer le paiement des impositions qui lui sont réclamées* »⁹⁴⁰. Ce moyen ne pouvait donc être porté que devant la juridiction judiciaire, dans la mesure où le choix de l'acte de poursuite utilisé pour recouvrer les sommes en cause ne pouvait être critiqué que dans le cadre d'un contentieux des poursuites.

Nous examinerons ainsi, dans le cadre des moyens relatifs au choix de la mesure de poursuite, ceux ayant trait en premier lieu à la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuite (a), que celle-ci soit mise en cause au regard de la situation du redevable ou encore de la validité de l'acte considéré. Puis nous

⁹³⁶.- CE 24 avril 1981, n° 16.130 : *RJF* 7-8/81, n° 724.

⁹³⁷.- Voir notamment Cass. com. 23 novembre 1993, n° 1831 P, *Allorge* : *RJF* 2/ 94, n° 208.

⁹³⁸.- *Cf. Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 610, 8/94, n° 41. Ce moyen ne pourra pas non plus être invoqué dans le cadre d'un contentieux de l'obligation de payer. Le Tribunal administratif de Versailles a ainsi récemment considéré que « *il n'appartient pas à la juridiction administrative de se prononcer sur la manière dont l'administration mène à bien les poursuites ; que si [la requérante] soutient que l'administration aurait dû prendre au préalable d'autres mesures de poursuite, un tel moyen n'est pas au nombre de ceux qui peuvent être soumis à la juridiction administrative en application des dispositions de l'article L. 281-2° du LPF* » (25 janvier 2001, n° 99-6514, *Régnier* : *RJF* 7/01, n° 1013).

⁹³⁹.- TC 22 février 1960, *Bernard* : *Recueil Lebon* p. 619 ; *AJDA* 1960, II, p. 148.

⁹⁴⁰.- CE 9 avril 1999, n°143.102, *Hadjez* : *Dr. fisc.* 1999, n° 52, comm. 960, concl. GOULARD.

envisagerons en second lieu les moyens pouvant être avancés dans le cadre du recours à la procédure plus spécifique de l'avis à tiers détenteur (b).

a. La contestation de la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuite

Alors même que les mesures préalables aux poursuites ont été régulièrement décernées, et que le délai précédant le recours à l'exécution forcée a été valablement respecté, le comptable en charge du recouvrement peut se trouver dans l'impossibilité légale de recourir à une mesure de poursuite.

Ce sera notamment le cas lorsque le redevable fait l'objet d'une procédure collective (1), ou encore lorsque le privilège du Trésor se trouve être notamment périmé (2).

1. La contestation de la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuites dans le cadre d'une procédure collective

L'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire à l'encontre d'une entreprise en difficulté constitue un obstacle inévitable, bien qu'annoncé, aux intérêts de ses créanciers. L'administration fiscale, malgré sa situation privilégiée, n'échappe pas à cette règle. Comme le relève Yves de Sainte-Aure, « *on pourrait dire que les normes dérogatoires qui s'appliquent aux créances publiques en cas de défaillance d'entreprise les font entrer dans le droit commun* »⁹⁴¹.

Les prérogatives d'exécution forcée de l'administration se trouvent ainsi entravées par la règle de la suspension provisoire des poursuites, qui empêche l'utilisation de toute voie d'exécution à l'encontre du débiteur en difficulté. Pouvant être mise en œuvre par le juge dès le commencement de la procédure de règlement amiable⁹⁴², elle s'impose dans tous les cas aux créanciers à partir du prononcé du jugement d'ouverture du redressement judiciaire. Aucune mesure de poursuite ne saurait donc être notifiée après cette date, et le redevable peut, dans le cas contraire, contester le bien-fondé des poursuites engagées par le comptable.

Une telle contestation se rattache dans ce cas au contentieux des poursuites, tel que défini par l'article L. 281-1° du LPF. Il ne s'agit pas en effet de contester l'obligation de payer du redevable, puisque la procédure collective n'a pas pour effet de remettre en cause le paiement des impositions, qui demeurent à la charge du débiteur en difficulté. Seule la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuite pour procéder au recouvrement forcé de la créance de l'administration fiscale, sera en l'espèce invoquée. Dans une instance au travers de laquelle le redevable soutenait qu'un avis à tiers détenteur ne pouvait être décerné à son

⁹⁴¹.- *In Paiement et recouvrement de l'impôt*, op. cit., p. 437.

⁹⁴².- Articles 35 à 38 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984, modifiés par la loi n° 94-475 du 10 juin 1994. Une procédure similaire s'impose aux termes de l'article L. 331-5 et s. du Code de la consommation, en cas d'ouverture d'une procédure de surendettement des particuliers.

- Article 47 de la loi n° 85-98 du 25 janvier 1985. L'article 55 al. 2 de cette même loi, modifié là encore par la loi de 1994, prévoit en outre que « *le jugement d'ouverture du redressement judiciaire suspend jusqu'au jugement arrêtant le plan de redressement ou prononçant la liquidation toute action contre les cautions personnelles des personnes physiques. Le tribunal peut ensuite leur accorder des délais ou un différé de paiement dans la limite de deux ans* ».

encontre alors qu'il se trouvait placé en redressement judiciaire, le Tribunal des conflits a ainsi considéré par son arrêt *Prodan* qu'une telle contestation « *qui ne met en cause ni l'existence, ni la quotité, ni l'exigibilité de sa dette d'impôt, a trait au seul bien-fondé de la mesure mise en œuvre par l'Administration pour assurer le recouvrement de sa créance fiscale* »⁹⁴³.

Faisant ainsi application de sa jurisprudence *Matijaca*, le Tribunal revenait par cette décision sur le principe de plénitude de compétence juridictionnelle dévolue au tribunal en charge de la procédure collective⁹⁴⁴. Elle étendait corrélativement le champ des moyens invocables dans le cadre du contentieux du recouvrement.

La règle de la suspension des poursuites individuelles concernant les créances non recouvrées nées antérieurement au jugement d'ouverture, fait naître corrélativement une obligation de déclaration à la charge de leurs titulaires⁹⁴⁵. L'administration fiscale devra donc, comme tout créancier, déclarer les impositions restant à recouvrer dans un délai de deux mois à compter de la publication du jugement d'ouverture au BODACC⁹⁴⁶. Elles feront alors l'objet d'une admission à titre définitif, ou d'une admission à titre provisionnel s'il s'agit de créances n'ayant pas fait l'objet d'un titre exécutoire n'étant plus susceptible d'être contesté. À défaut, et sauf obtention d'un relevé de forclusion accordé par le juge-commissaire, l'administration ne pourra recouvrer son droit de poursuite, la créance se trouvant conséquemment définitivement éteinte⁹⁴⁷.

Comme nous l'avons vu précédemment, la jurisprudence confère à la déclaration de créance de l'administration fiscale, le caractère d'un acte de

⁹⁴³.- TC 27 février 1995, n° 2935, *Mme Prodan* : *Dr. fisc.* 1995, n° 29, comm. 1573 ; *RJF* 5/95, n° 672. Sur les effets d'un avis à tiers détenteur notifié dans le cadre d'une procédure collective, voir les développements de Stéphane REZEK, in *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, *op. cit.*, p. 50 et s. Voir également en dernier lieu Cass. com. 8 juillet 2003, n° 00-13 309, *M. Savenier* : *Dr. fisc.* 2004, n° 8, comm. 276.

⁹⁴⁴.- La Chambre commerciale de la Cour de cassation avait ainsi considéré que « *la juridiction saisie du redressement judiciaire d'une personne physique ou morale est seule compétente pour statuer sur une demande fondée sur le principe de la suspension des poursuites individuelles dirigées contre le débiteur en ce qui concerne les effets d'un avis à tiers détenteur, qu'il ait ou non acquis un caractère définitif avant le jugement d'ouverture de la procédure collective, une telle contestation n'entrant pas dans les prévisions de l'article L. 281 du LPF* ». (2 octobre 1990, n° 1070 P, *Receveur de Melun* : *RJF* 11/90, n° 1402). Nous reviendrons sur ce point dans le cadre de l'étude de la répartition des compétences juridictionnelles.

⁹⁴⁵.- Article 50 al. 1 de la loi de 1985.

⁹⁴⁶.- Ou dans les deux mois suivant l'avertissement du mandataire de justice, concernant les impositions assorties du privilège du Trésor, dès lors que ce dernier a fait l'objet d'une publication régulière. Sur l'ensemble de la question, voir en dernier lieu l'article de Joseph BRANDEAU, « Déclaration et admission des créances du Trésor au passif des procédures collectives après la loi du 10 juin 1994 : la nécessité d'une relecture de l'article 50, alinéa 3 » : *Petites affiches* 12 janvier 1999, p. 13 et s.

Voir également Cass. com. 18 février 2003, n° 00-12 974, *M. Bourignon* : *Dr. fisc.* 2004, n° 24, comm. 555 ; 24 septembre 2003, n° 1306 FS-P, *Morel* : *RJF* 6/04, n° 657 ; 11 février 2004, n° 312 F-D, *Guyon es q.* : *RJF* 6/04, n° 656.

⁹⁴⁷.- Article 53 alinéa 4 de la loi du 25 janvier 1985. Voir notamment Cass. com. 8 juillet 2003, n° 1234 FS-D, *Prunaret* : *RJF* 12/03, n° 1451 ; 10 mars 2004, n° 02-14 737, *Sté Europe Auto* : *Dr. fisc.* 2004, n° 25, comm. 574. Sur la reprise des poursuites individuelles, voir notamment Cass. com. 14 janvier 2004, n° 82 FS-PB, *Sté Holfinac et a.* : *RJF* 7/04, n° 796.

poursuite ⁹⁴⁸. Le redevable pourra donc en contester la validité selon les règles applicables en matière de contentieux du recouvrement. L'article 106 de la loi du 25 janvier 1985 prévoyant que les créances fiscales ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues par la législation fiscale, cette réclamation sera soumise aux règles édictées par les articles L. 281 et suivants, et R. 281 et suivants. La Cour de cassation considère notamment de la sorte, depuis un arrêt *Florent* du 8 mars 1994, que « *si la déclaration d'une créance fiscale adressée au représentant des créanciers du redevable en redressement judiciaire a le caractère d'un acte de poursuite ouvrant le contentieux du recouvrement de l'impôt, le délai de deux mois à partir de la notification de l'acte de poursuite accordé au redevable par [l'article R. 281-3 du LPF] pour contester le montant de sa dette auprès du directeur des services fiscaux ne peut commencer à courir qu'à compter de la date à laquelle le redevable et l'administrateur de la procédure collective, s'il a pour mission d'assurer l'administration, ont eu connaissance de la déclaration* » ⁹⁴⁹.

La nature particulière de l'acte de poursuite contesté ne remet cependant pas en cause la qualification du moyen invocable. Si le redevable met en cause l'existence, l'exigibilité ou, comme dans l'espèce *Florent*, le montant de la dette, sa contestation demeurera rattachée au contentieux de l'obligation de payer.

Seules les conditions de validité dans lesquelles la déclaration de créance a été effectuée pourront donc être invoquées dans le cadre de la contestation du bien-fondé de la mesure de poursuite. Ce sera notamment le cas lorsque le redevable fera valoir que les créances fiscales n'ont pas été produites dans les délais et que le comptable n'a pas été régulièrement relevé de cette forclusion ⁹⁵⁰.

2. La contestation de la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuite au regard de l'existence et de la portée des sûretés et privilèges du Trésor

Ainsi que nous l'avons précédemment démontré, les sûretés et privilèges du Trésor font partie intégrante de l'objet du contentieux des poursuites. Ils contribuent en effet à mettre en œuvre le recouvrement forcé de la créance, en vertu de quoi la jurisprudence les qualifie d'actes inséparables des poursuites ⁹⁵¹. Dès lors que les conditions générales de recevabilité du contentieux du recouvrement se trouvent réunies, leur régularité en la forme peut donc être valablement contestée dans le cadre d'un contentieux des poursuites, notamment lorsque celle-ci est susceptible d'affecter le recours à une mesure de poursuite. L'avis à tiers détenteur ne peut ainsi être décerné que vis-à-vis d'impôts, de pénalités et de frais accessoires dont le recouvrement se trouve garanti par le privilège du Trésor. Lorsque les sommes sont dues par des commerçants ou des personnes morales de droit privé, ce privilège doit

⁹⁴⁸.- CE 20 mars 1991, n° 76.959, *Texier* : *RJF* 5/95, n° 684 ; Cass. com. 2 mars 1993, n° 387 P : *RJF* 6/93, n° 941. Voir également, à l'origine de cette jurisprudence, CE 5 décembre 1979, n° 1.777 : *RJF* 2/80, n° 173 ; 30 octobre 1989, n° 70.753 : *RJF* 1/90, n° 96.

⁹⁴⁹.- Cass. com. 8 mars 1994, n° 695 P, *Florent* : *RJF* 1/95, n° 109.

⁹⁵⁰.- Voir notamment les conclusions du commissaire du gouvernement M. Jean-Paul PIETRI, sur CAA Nancy 1^{er} avril 1993, n° 767, *Mme Legros* : *BDCF* 5/93, p. 98.

⁹⁵¹.- CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497, *Mme X...* : *Recueil Lebon*, p. 270 ; *RJF* 9/80, n° 736 ; *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495, concl. FABRE.

en outre faire l'objet d'une publication⁹⁵². À défaut⁹⁵³, et si le redevable se trouve placé en redressement judiciaire, l'administration fiscale prendra le rang de simple créancier chirographaire et se trouvera dans l'impossibilité légale de recourir à la procédure de l'avis à tiers détenteur. Le redevable pourra alors critiquer, dans le cadre de l'article L. 281-1° du LPF, le choix de la mesure de poursuite mise en œuvre par le comptable au mépris de cette règle, ce moyen se rattachant plus largement au bien-fondé des poursuites⁹⁵⁴.

Le redevable pourra également mettre en œuvre des moyens plus spécifiquement dirigés à l'encontre des sûretés et privilèges du Trésor, sans que soit nécessairement critiquées les incidences de leurs irrégularités au regard de l'acte de poursuite conséquemment décerné.

Le juge de l'exécution connaîtra ainsi de moyens relatifs à la péremption de l'inscription du privilège du Trésor⁹⁵⁵, à l'irrégularité d'une telle inscription au regard du sursis de paiement dont aurait bénéficié le redevable⁹⁵⁶, ou à la prétendue radiation d'une inscription hypothécaire⁹⁵⁷. Le redevable pourra également alléguer que « *faute pour l'Administration d'apporter la preuve des diligences effectuées pour conserver le privilège du Trésor, la créance litigieuse devrait être considérée comme ayant perdu son caractère privilégié* »⁹⁵⁸, tandis qu'une requérante pourra demander « *qu'à la suite de la décision de décharge de responsabilité solidaire dont elle a bénéficié, soit ordonnée la levée de la sûreté prise par le Trésor sur l'immeuble* » lui appartenant⁹⁵⁹.

⁹⁵². - L'article 1929 *quater* du CGI subordonne néanmoins l'obligation de publicité à la double condition que le redevable ait encouru une majoration pour défaut de paiement des impôts directs et que les sommes dues par ce dernier à un même poste comptable dépassent les 80.000 F au dernier jour d'un trimestre civil.

⁹⁵³. - Le défaut de publication du privilège peut résulter de l'absence d'inscription, mais également de sa péremption suite à l'écoulement d'un délai de quatre ans, et à l'absence de renouvellement de la part de l'administration. La Chambre commerciale de la Cour de cassation a ainsi considéré de façon particulièrement explicite, « *qu'ayant relevé que le percepteur était resté plus de quatre ans sans renouveler l'inscription des créances privilégiées pour le recouvrement desquelles il a émis un avis à tiers détenteur le 27 septembre 1991, l'arrêt retient que, peu important que la procédure de liquidation des biens qui était ouverte depuis le 10 décembre 1982 ne soit pas clôturée, il ne pouvait plus mettre en œuvre la procédure de l'avis à tiers détenteur ; qu'en statuant comme elle a fait au vu de ces constatations et énonciations, la cour d'appel a fait l'exacte application de l'article 1929 quater du CGI qui ne prévoit aucune dispense de renouvellement des inscriptions durant une liquidation judiciaire* » (16 juin 1998, n° 96-15 998, *SARL Enlem* : *Dr. fisc.* 1995, n° 52, comm. 1188). Voir également Cass. com. 2 mai 1989, n° 660 P, *FNAIM* : *RJF* 7/89, n° 900.

⁹⁵⁴. - CE 23 décembre 1981, n° 34.026, *M. Crépin Loredon* : *Dr. fisc.* 1982, n° 15, comm. 863 et *RJF* 2/82, n° 233 ; 27 juillet 1990, n° 85.963, *Begué* : *RJF* 10/90, n° 1258.

⁹⁵⁵. - CE 5 mars 1993, n° 95.780 : *RJF* 5/93, n° 740 ; 5 avril 1993, n° 88.530, *Miquel* : *RJF* 5/93, n° 727.

⁹⁵⁶. - CE 5 mars 1993, n° 95.780, *Constructions électriques Hennequin et Cie* : *RJF* 5/93, n° 740.

⁹⁵⁷. - CE 6 juin 1984, n° 34.943 : *RJF* 8-9/84, n° 1058.

⁹⁵⁸. - CAA Paris 28 mars 1995, n° 93-457, *M. Cohen* : *Dr. fisc.* 1995, n° 49, comm. 2299.

⁹⁵⁹. - CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497, *Mme X...*, précité. Voir également CE 17 mai 1982, n° 22.972 : *Dr. fisc.* 1982, n° 49, comm. 2346, concl. P. RIVIERE et *RJF* 7/82, n° 738

La jurisprudence considère en effet, comme nous l'avons déjà relevé, que « *les contestations relatives aux sûretés dont dispose le Trésor pour garantir le recouvrement des créances fiscales et, en particulier, celles qui portent sur l'existence et la portée du privilège du Trésor, se rattachent à la contestation de la forme des poursuites* »⁹⁶⁰. Ces moyens dépassent pourtant largement le cadre de la régularité en la forme de l'acte *stricto sensu*, et témoignent là encore de l'élargissement de la recevabilité du contentieux des poursuites aux moyens relatifs au bien-fondé des poursuites auxquels les sûretés et privilèges du Trésor se trouvent aujourd'hui rattachés.

b. La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur

Les contestations relatives à la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuite alors que le redevable se trouve placé en redressement judiciaire ou que le privilège du Trésor attaché à la créance à recouvrer se trouve périmé, peuvent être notamment dirigées, ainsi que nous venons de le voir, à l'encontre d'avis à tiers détenteur.

L'utilisation de cette voie d'exécution forcée de nature purement fiscale suscite au demeurant, dans le cadre du contentieux des poursuites, la mise en œuvre de moyens qui lui sont propres, en tant que spécifiquement destinés à contester le choix d'une telle mesure pour procéder au recouvrement de la créance mise à la charge du redevable.

Il en sera ainsi de la contestation du choix de l'avis à tiers détenteur utilisé en tant que mesure conservatoire, lorsque les garanties présentées à l'appui d'une demande de sursis de paiement sont jugées insuffisantes par le comptable (1) ou encore de celle émise par le tiers destinataire de l'avis au motif qu'il n'est pas détenteur de sommes appartenant ou devant revenir au redevable poursuivi (2).

1. La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur en tant que mesure conservatoire

Le problème de la détermination du caractère conservatoire ou exécutoire de l'avis à tiers détenteur se pose notamment lorsque cet acte de poursuite se trouve notifié dans le cadre d'une demande de sursis de paiement. L'article L. 277 du LPF permet en effet au contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge d'être autorisé, à condition de constituer auprès du comptable les garanties suffisantes, à en différer le paiement jusqu'à ce que le juge ait statué sur sa réclamation⁹⁶¹. Or, cette disposition prévoit en son troisième alinéa que, « *à défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés, jusqu'à la saisie inclusivement* ». Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si l'avis à tiers détenteur peut être notifié à titre conservatoire au redevable ayant sollicité un sursis de paiement sans offrir de garanties suffisantes.

⁹⁶⁰.- CE 27 juillet 1990, n° 85.963, *Begué*, précité.

⁹⁶¹.- CE 26 mai 1982, n° 24.406 : *Dr. fisc.* 1983, n° 4, comm. 78, concl. LEGER ; 28 juin 1989, n° 61.483 : *Dr. fisc.* 1990, n° 52, comm. 2462, concl. O. FOUQUET ; 5 avril 1993, n° 88.530 : *RJF* 5/93, n° 727 ; 21 juin 1995, n° 110.922 : *Dr. fisc.* 1995, n° 45-46, comm. 2141.

Saisi d'une telle contestation dans l'espèce Matijaca, le Conseil d'État avait considéré que, ne portant pas sur l'exigibilité des sommes réclamées à la date de l'avis à tiers détenteur et ne se rattachant pas non plus directement à aucune des autres contestations relevant de l'article L. 281 du LPF, il y avait lieu de renvoyer l'affaire devant le Tribunal des conflits ⁹⁶².

Le moyen mis en œuvre par le redevable ne pouvait certes pas être rattaché « directement » à la contestation de la régularité en la forme de l'acte. Une telle contestation était pourtant effectivement relative au bien-fondé de la mesure de poursuite notifiée par le comptable en tant que mesure conservatoire, pour cause d'insuffisance de garanties présentées à l'appui d'une demande de sursis de paiement. Madame le commissaire du gouvernement Hagelsteen avait d'ailleurs suivi cette analyse, estimant qu'« *en l'espèce, le contribuable ne conteste pas qu'il pouvait faire l'objet de poursuite ; il ne conteste donc pas l'exigibilité de l'impôt. Il conteste seulement le choix des mesures de poursuites fait par l'administration* »⁹⁶³. Le rattachement de cette contestation s'inscrivait donc bien par nature dans le cadre du courant jurisprudentiel visant à étendre le champ des moyens invocables de l'article L. 281-1° du LPF aux contestations relatives au bien-fondé des mesures de poursuites. Et c'est bien en ce sens que les juges des conflits ont, par un arrêt du 17 juin 1991, considéré que le litige avait « *trait à une mesure mise en œuvre par l'Administration pour assurer le paiement par M. Matijaca, de son impôt sur le revenu* » et qu'il ressortissait en conséquence aux juridictions de l'ordre judiciaire ⁹⁶⁴.

La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur en tant que mesure conservatoire pour insuffisance de garanties offertes à l'appui d'une demande de sursis de paiement, se rattache donc au contentieux du bien-fondé des poursuites en tant qu'elle met en œuvre un moyen relatif au choix de la mesure décernée par l'administration pour procéder au recouvrement forcé de la créance.

L'affirmation du caractère exécutoire de l'avis à tiers détenteur par la loi du 9 juillet 1991 ⁹⁶⁵, si elle confirmait l'effet d'attribution immédiate de cette voie d'exécution, n'a pas eu pour effet de priver totalement d'intérêt l'existence d'un moyen de cette nature. Alors que l'article L. 277 du LPF dispose en son troisième alinéa que le comptable ne peut prendre que des mesures conservatoires, l'alinéa 4 prévoit expressément la possibilité de recourir à l'avis à tiers détenteur en précisant que « *lorsque le comptable a notifié un avis à tiers détenteur ou a fait procéder à une saisie en application de l'alinéa précédent, le contribuable peut demander au*

⁹⁶².- CE 3 octobre 1990, n° 84.092, *Matijaca* : *RJF* 11/90, n° 1380.

⁹⁶³.- Concl. M.-D. HAGELSTEEN sur CE 3 octobre 1990, n° 84.092, *Matijaca* : *RJF* 11/90, n° 138.

⁹⁶⁴.- TC 17 juin 1991, n° 2640, *M. Matijaca* : *Dr. fisc.* 1992, n° 14, comm. 746. Le Conseil d'État avait déjà, par un arrêt du 25 juin 1986, considéré que la contestation de la notification d'une saisie-exécution au motif que cet acte avait un caractère exécutoire et non conservatoire constituait une opposition à poursuite dont les tribunaux judiciaires ne pouvaient connaître (n° 49.748 : *RJF* 8-9/86, n° 841).

⁹⁶⁵.- Article 86 de la loi n° 91-650, précitée. Avant cette date, le transfert de propriété des sommes appréhendées ne s'effectuait qu'à l'expiration du délai de réclamation applicable en matière de contentieux du recouvrement. L'avis à tiers détenteur pouvait alors s'analyser comme doté d'un caractère conservatoire jusqu'à l'expiration de ce délai.

*juge des référés... de prononcer la limitation ou l'abandon de ces mesures si elles comportent des conséquences difficilement réparables »*⁹⁶⁶.

Même si, comme le relève le professeur Buisson, « une telle contradiction n'est guère admissible »⁹⁶⁷, ni le Conseil constitutionnel ni le législateur n'étaient encore intervenus afin d'y mettre un terme. Quant à la jurisprudence fiscale, elle demeurait encore divisée. Cependant, bien que le Conseil d'État semblait opter pour le maintien du caractère conservatoire de l'avis à tiers détenteur lorsqu'il était notifié dans le cadre des dispositions de l'article L. 277 alinéa 3⁹⁶⁸, la Cour de cassation estimait déjà depuis son arrêt *Cantin* du 25 avril 2001 que « les avis à tiers détenteur délivrés en application de l'article L. 277 du LPF ne diffèrent pas, par leurs effets, de ceux prévus aux articles L. 262 et L. 263 du même livre »⁹⁶⁹.

La loi de finances pour l'année 2002 a fort heureusement fini par mettre un terme à l'ensemble de ces controverses en prévoyant explicitement que les comptables publics ne pourraient désormais être autorisés qu'à procéder à des saisies conservatoires⁹⁷⁰. La mise en œuvre de ce moyen par le redevable dans le cadre d'un contentieux des poursuites conduira donc le juge judiciaire à annuler les avis à tiers détenteur notifiés par le comptable en application de l'article L. 277 alinéa 3 du LPF⁹⁷¹.

2. La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur au motif que le tiers n'est pas détenteur

Comme nous l'avons vu précédemment, le rattachement des contestations émanant des personnes appelées en paiement de la dette varie en fonction des liens que ces dernières entretiennent avec l'obligation fiscale individualisée.

⁹⁶⁶.- Cet alinéa est issu de loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, dite loi « Aicardi » : *Dr. fisc.* 1987, n° 31-32, comm. 1489.

⁹⁶⁷.- J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996, p. 91. L'auteur fait ainsi référence à « la contradiction qui peut exister non seulement à l'intérieur même de l'article L. 277 du LPF (le comptable ne peut prendre que des mesures conservatoires ; il n'empêche qu'il a la possibilité d'émettre un A.T.D. qui est une mesure exécutoire), mais entre les articles L. 277 et L. 263 du LPF ».

⁹⁶⁸.- Voir notamment CE 15 octobre 1997, n° 175.722 et n° 175.798 : *Dr. fisc.* 1998, n° 9, comm. 150, concl. F. LOLOUM ; *RJF* 11/97, n° 1060, chron. S. VERCLYTE, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : un combat inégal ? ».

⁹⁶⁹.- Cass. com. 25 avril 2001, n° 98-15 471, *M. Cantin* : *Dr. fisc.* 2001, n° 40, comm. 904, note A. LEFEUVRE. Une telle solution semble plus conforme au respect de l'unité du régime juridique de l'avis à tiers détenteur, ainsi qu'au respect des droits du contribuable. Comme le relève André Lefeuve dans sa note à la *Revue de Droit Fiscal*, « en adoptant une telle solution, la Cour de cassation entend sauvegarder l'institution du sursis de paiement, en s'inscrivant dans l'esprit de la loi "Aicardi", qui était d'accorder de réelles garanties aux contribuables et au détriment de l'administration fiscale », *op. cit.*, p. 1431.

⁹⁷⁰.- Article 74 C.II.3°, a de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001, applicable à compter du 1^{er} janvier 2002.

⁹⁷¹.- L'administration fiscale recommande aujourd'hui aux comptables en charge du recouvrement que « dans les cas où la demande de sursis de paiement n'aboutit pas à des prises de garanties sur proposition du contribuable, il appartient désormais aux comptables de mettre en œuvre exclusivement les mesures conservatoires de droit commun ou d'avoir recours à des sûretés judiciaires, notamment sur des valeurs mobilières » (Instruction du 23 mars 1998 : *Dr. fisc.* 1998, n° 15, ID et CA 11.980).

Lorsque la contestation émane du redevable principal de la créance et qu'elle tend à mettre en cause sa propre désignation par les services d'assiette en tant que débiteur de l'impôt, le litige se rattachera au contentieux de l'assiette de l'imposition⁹⁷². Lorsqu'au contraire la contestation émane du redevable solidaire de la créance et qu'elle vise à dénoncer le principe ou l'étendue de la solidarité, le litige sera fondé sur un moyen tiré de l'existence ou de la quotité de l'obligation de payer ainsi mise à sa charge et relèvera alors du contentieux du recouvrement⁹⁷³.

Face à l'ensemble de ces contestations, les réclamations émanant du tiers détenteur visant à mettre en cause son obligation de verser au Trésor les sommes qu'il est censé détenir en l'acquit du redevable, s'analysent de façon quelque peu différente. Nous avons déjà dégagé le principe de rattachement de ces contestations au contentieux des poursuites, aujourd'hui pleinement admis par la jurisprudence. Nous n'y reviendrons que brièvement, l'évolution de l'analyse des juges relative au traitement contentieux de ces litiges illustrant parfaitement la tendance à l'élargissement des moyens recevables dans le cadre du contentieux des poursuites.

En effet, la réclamation émise par le destinataire d'un avis à tiers détenteur au motif qu'il n'est ni débiteur du redevable, ni détenteur de sommes lui appartenant ou devant lui revenir, était auparavant qualifiée « d'opposition à contrainte ». Les juges administratifs estimaient que le tiers mettait ainsi en cause l'exigibilité des sommes qui lui étaient réclamées⁹⁷⁴. La question de savoir si le tiers se trouvait réellement détenteur des sommes réclamées devait être réglée par le juge civil dans le cadre de l'article L. 282 du LPF et non dans le cadre d'un contentieux des poursuites, puisque seuls des moyens relatifs à la régularité en la forme de l'acte pouvaient être mis en œuvre conformément à la lettre de l'article L. 281-1° du LPF⁹⁷⁵.

Là encore, l'arrêt du Tribunal des conflits relatif à l'espèce Matijaca semble avoir influencé les juges du Conseil d'État, incités par le commissaire du gouvernement Philippe Martin à revenir sur leur position initiale au regard de cette

⁹⁷².- CE 30 janvier 1987, n° 35.186 et 35.187, concl. GUILLENCHMIDT, précité.

⁹⁷³.- Voir notamment les concl. du commissaire du gouvernement Ph. MARTIN sur CE 20 mars 1991, n° 76.639, *M. Abiven*, et n° 76.640, *M. Trogsbetreger*, précitées.

⁹⁷⁴.- CE 22 novembre 1965, *dame Serve* : *Recueil Lebon*, Tables, p. 892 ; 29 juillet 1983, n° 34.981 : *Dr. fisc.* 1984, n° 17, comm. 905, concl. contraires VERNY précitées.

⁹⁷⁵.- Voir notamment la jurisprudence précitée, CE 18 novembre 1985, n° 28.514 : *Dr. fisc.* 1986, n° 18, comm. 883, concl. O. FOUQUET ; 4 mai 1988, n° 28.514, *SCI « Le Portique »* : *Dr. fisc.* 1990, n° 22, comm. 1101 et *RJF* 6/88, n° 826 ; CAA Paris 24 septembre 1991, n° 769, *Shenouda* : *RJF* 12/91, n° 1604. Comme nous l'avions relevé, cette position était en contradiction avec celle des juridictions judiciaires, et avec celle de l'administration, comme le relevait le commissaire du gouvernement C. MOULIN, « lorsque les personnes vis-à-vis desquelles le recouvrement est poursuivi ne sont que des tiers détenteurs, la situation est différente : ce n'est pas l'impôt qui leur est demandé de payer ; il leur est demandé de reverser au trésor les deniers du contribuable défaillant qu'ils détiennent. La désignation du destinataire d'un avis à tiers détenteur est donc une simple modalité de poursuite et la contestation de la qualité de tiers détenteur n'a rien à voir avec l'exigibilité de la dette fiscale », (concl. sur TA Besançon 27 mars 1997, n° 94-880, *M. Mongeot* : *Dr. fisc.* 1997, n° 24, comm. 686).

décision ⁹⁷⁶. C'est effectivement par un même raisonnement qu'ils ont conclu pour la première fois de façon explicite, au travers de l'arrêt du 19 octobre 1992, *S.C.I. « Mer et Silence »*, que la contestation d'un tiers estimant ne pas être détenteur des sommes réclamées au moyen de l'avis devait être rattachée au contentieux des poursuites ⁹⁷⁷. La Haute juridiction a estimé d'une part, qu'une telle contestation ne mettait en cause ni l'existence, ni la quotité, ni l'exigibilité de la créance fiscale et d'autre part, qu'elle avait trait au seul bien-fondé de la mesure mise en œuvre par l'Administration pour assurer le recouvrement de la créance à l'encontre du tiers détenteur.

La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur, au motif que le tiers visé n'est ni débiteur ni détenteur de sommes appartenant ou devant revenir au redevable de la créance, se rattache donc aujourd'hui au contentieux des poursuites. Ce rattachement n'a été rendu possible que par une interprétation extensive des moyens recevables dans le cadre de l'article L. 281-1° du LPF qui, au-delà de la régularité en la forme de l'acte, s'étendent désormais au bien-fondé de la mesure choisie par l'administration pour assurer le recouvrement forcé de la créance. Nous reproduisons ici les réflexions de l'annotateur anonyme de l'arrêt, qui traduisent fort justement le fondement de cette évolution. « *En suivant son commissaire du gouvernement, le Conseil d'État est allé incontestablement dans le sens de la clarification. Et également, semble-t-il, dans le sens des intentions initiales du législateur. En effet, si l'article L. 281 du LPF n'attribue compétence au juge judiciaire que pour connaître des contestations portant sur "la régularité en la forme de l'acte", il y a eu une légère déformation du texte original lors de la codification. L'article 1846 du CGI, issu de l'article 46 de la loi du 23 décembre 1946, visait la "validité en la forme de l'acte". Or, le bien-fondé de la mesure, c'est-à-dire la possibilité légale d'y recourir, et la correcte désignation du tiers détenteur, peuvent se rattacher sans trop de difficulté à la notion de validité, qui paraît plus large que celle de régularité* » ⁹⁷⁸.

Les moyens relatifs au bien-fondé des poursuites sont donc aujourd'hui considérés comme recevables dans le cadre du contentieux de l'article L. 281-1° du LPF, lorsqu'ils se fondent sur le choix de la mesure mise en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement forcé de la créance.

Tout autre en est-il des moyens visant à mettre en cause la régularité de la procédure d'exécution des poursuites. L'extension des moyens recevables se heurte dans ce cas, comme nous allons le voir, au droit commun des contestations de la régularité formelle des voies d'exécution.

⁹⁷⁶.- Le commissaire du gouvernement Philippe MARTIN faisait également référence dans ses conclusions à l'arrêt *Siegel*, rendu le 10 avril 1992 par le Conseil d'État réuni en formation plénière (n° 49.905 : *Dr. fisc.* 1993, n° 14, comm. 758). La Haute juridiction avait en l'espèce considéré comme portée devant une juridiction incompétente, la contestation du redevable de la créance visant à faire reconnaître que l'avis à tiers détenteur ne pouvait être décerné à l'encontre d'un de ses locataires, dès lors que cette location était étrangère à l'activité commerciale au regard de laquelle il se trouvait poursuivi.

⁹⁷⁷.- CE 19 octobre 1992, n° 79.718, *SCI « Mer et Silence »* : *Dr. fisc.* 1993, n° 14, comm. 758.

⁹⁷⁸.- Note sous CE 19 octobre 1992, précité.

B. LES LIMITES APPORTÉES À L'ADMISSION DES MOYENS RELATIFS À L'EXÉCUTION DES POURSUITES

Dès lors que l'on admet que le redevable puisse valablement contester dans le cadre de l'article L. 281-1° du LPF la possibilité légale de recourir à un acte de poursuite, il devrait pouvoir, selon les mêmes dispositions, être admis à fonder sa réclamation sur un moyen relatif à la régularité des conditions dans lesquelles cette mesure a été exécutée à son encontre.

Reprenant la jurisprudence relative aux moyens invocables en matière de contestation des actes de poursuites sur le fondement de l'article L. 281-1° du LPF, Madame le commissaire du gouvernement Hagelsteen, dans ses conclusions sur l'arrêt du Conseil d'État *Matijaca*, en avait déduit que « *le juge administratif reste, pour les impôts relevant de sa compétence, le juge de l'obligation de payer, alors que le juge judiciaire est compétent pour tout ce qui concerne l'exécution des mesures de poursuite* »⁹⁷⁹.

La jurisprudence a ainsi toujours admis que le redevable puisse contester, dans le cadre du bien-fondé des poursuites, la validité de la procédure de saisie-exécution suivie à son encontre par l'administration fiscale⁹⁸⁰. Le Conseil d'État a ainsi considéré que relevaient du contentieux des poursuites la réclamation visant à mettre en cause la régularité du procès-verbal de saisie-exécution⁹⁸¹, la validité d'une saisie au motif que l'inventaire du mobilier aurait été effectué avant le début des opérations de saisie⁹⁸² ou encore la régularité du procès-verbal de vérification des biens saisis dans le cadre de la procédure de saisie-vente⁹⁸³. La réforme des procédures civiles d'exécution issue de la loi du 9 juillet 1991 n'a pas en cela modifié les précédentes solutions.

Le principe de rattachement des contestations relatives à l'exécution des mesures de poursuites au moyen tiré du bien-fondé des poursuites se heurte malheureusement aux règles applicables en matière de droit commun des voies d'exécution.

Parmi les limites apportées à l'admission de ces moyens dans le cadre des dispositions de l'article L. 281-1° du LPF, nous relèverons deux types de contestations apparaissant comme les plus caractéristiques. Il s'agira en premier lieu des contestations relatives à la saisissabilité des biens ou des sommes appréhendés dans le cadre d'une saisie de droit commun (a) et en second lieu de celles portant sur la procédure d'exécution mise en œuvre dans le cadre d'une saisie immobilière (b).

⁹⁷⁹.- Concl. M.-D. HAGELSTEEN sur CE 3 octobre 1990, n° 84.092, *M. Matijaca* : *op. cit.*, p. 744.

⁹⁸⁰.- CE 13 juillet 1965, *dame Bouër* : *Recueil Lebon* p. 451 ; 24 novembre 1971, n° 76.671 : *Dr. fisc.* 1972, n° 1-2, comm. 33 ; 25 juin 1986, n° 49.748 : *Dr. fisc.* 1987, n° 17, comm. 884 ; 25 juillet 1986, n° 76.300 : *Dr. fisc.* 1987, n° 41, comm. 1827 ; Cass. com. 16 février 1967, *Receveur principal de Bordeaux* : *AJDA* 1968, p. 241, note MONTAGNIER.

⁹⁸¹.- CE 10 février 1989, n° 86.839, *Gabert* : *Dr. fisc.* 1989, n° 50, comm. 2388.

⁹⁸².- CE 12 novembre 1990, n° 74.203, *Pompanon* : *RJF* 1/91, n° 111.

⁹⁸³.- Selon l'article 113 du décret du 31 juillet 1992, la vente doit être précédée d'une vérification de la nature et de la consistance des biens préalablement saisis. L'officier ministériel en charge de la vente dresse alors procès-verbal des objets manquants ou dégradés.

a. Les contestations relatives à la saisissabilité des biens et sommes appréhendés

L'admission des moyens relatifs à la saisissabilité des biens et sommes appréhendés se heurte aux dispositions applicables en matière de contentieux de la régularité formelle des voies d'exécution.

En dépit du cadre fiscal dans lequel s'exercent les poursuites, l'administration considère que ces moyens doivent être écartés du champ d'application de l'article L. 281-1° du LPF en raison même de leur nature (1), ce qui n'est pas sans entraîner une source de disparités préjudiciables aux droits du redevable quant au traitement contentieux des poursuites (2).

1. Une exclusion fondée sur la nature de la contestation

Le traitement contentieux des réclamations concernant la saisissabilité des biens ou des sommes appréhendés dans le cadre d'une saisie de droit commun était auparavant régi par les dispositions de l'Ancien code de procédure civile. L'article 593 prévoyait en effet que les difficultés relatives aux biens susceptibles de faire l'objet d'une saisie-exécution devaient être tranchées en référé par le juge du tribunal d'instance du lieu de la saisie dans un délai de huit jours à compter de la signification de la saisie⁹⁸⁴. L'administration fiscale considérait ainsi que « *les revendications de cette nature ne constituent ni une opposition à contrainte, ni une opposition en la forme aux poursuites. Ne se rattachant ainsi à aucune des catégories de réclamation visées aux articles L. 283, R.*281-4, R.*281-5 et R.*2831 du Livre des procédures fiscales et à l'article 1917 du Code général des impôts, la recevabilité de ces actions n'est pas subordonnée au dépôt d'un mémoire préalable devant le directeur des services fiscaux. Il en résulte que les différends touchant au caractère de saisissabilité des meubles doivent être portés directement devant le juge du tribunal d'instance* »⁹⁸⁵.

La loi de 1991 ayant confié au juge de l'exécution pleine compétence en matière de difficulté d'exécution n'a pas en cela modifié le dispositif applicable. Les articles 126 à 130 du décret du 31 juillet 1992 prévoient ainsi en matière de saisie-vente que les contestations relatives à la propriété ou à la saisissabilité des biens sont portées directement devant le juge de l'exécution. L'administration considère là encore aujourd'hui qu'« *en raison de leur objet, certaines contestations n'entrent pas dans le champ d'application de l'article L. 281 du LPF. Il en est ainsi des contestations portant sur la saisissabilité des biens et de celles portant sur la propriété des objets saisis pour lesquelles le redevable peut saisir directement le juge de l'exécution dans les conditions prévues dans le décret du 31 juillet 1992* »⁹⁸⁶.

⁹⁸⁴.- Article 3 du décret n° 77-273 du 24 mars 1977.

⁹⁸⁵.- Doc. adm. 12 C 221, n° 37 (1^{er} mai 1983).

⁹⁸⁶.- Doc. adm. 12 C 2311, n° 9 (31 janvier 1995). L'instruction du 12 mai 1998 prévoit ainsi en matière de saisie-attribution que les contestations portant sur la saisissabilité des sommes appréhendées doivent être engagées directement devant le juge de l'exécution et que la procédure « *est opposable à l'Administration sans que celle-ci puisse invoquer son irrecevabilité pour défaut de dépôt d'un mémoire préalable devant le directeur des services fiscaux* » : BOI 12 C-3-98 ; Dr. fisc. 1998, n° 23, ID et CA n° 12012.

2. Une source de disparités quant au traitement contentieux des poursuites exercées en matière fiscale

Une telle analyse s'avère malheureusement regrettable quant aux disparités qu'elle instaure au sein du régime de contentieux applicable aux poursuites utilisées en matière fiscale. L'article L. 283 du LPF prévoit en effet, en matière de saisie mobilière, une procédure spécifique applicable aux contestations relatives à la propriété des objets saisis⁹⁸⁷. Celle-ci se déroule selon les mêmes modalités que celles prévues aux articles L. 281 et suivants du LPF, qui ne constituent d'ailleurs que la transposition des règles applicables en matière de revendication d'objets saisis. Ce qui signifie, entre autre, qu'une telle contestation ne peut être recevable à défaut de présentation d'un mémoire préalable à l'administration⁹⁸⁸. Dans le même sens, le tiers ayant fait l'objet d'une saisie-attribution pourra contester sa qualité de débiteur du redevable conformément aux dispositions de l'article L. 281 du LPF⁹⁸⁹.

Dans ces deux cas, seul le tiers revendiquant peut bénéficier de la faculté d'exercer une telle action. Le redevable, qui pourtant est tenu en vertu d'une obligation de nature fiscale, se verra exclu du bénéfice de la soumission préalable de sa contestation à l'administration et devra saisir le juge dans un délai extrêmement bref, soit un mois à compter de la signification de l'acte de saisie⁹⁹⁰.

En outre, si le redevable poursuivi par voie de saisie mobilière se voit reconnaître la possibilité de contester la régularité du procès-verbal de saisie ou le bien-fondé du commandement notifié à cet effet selon les dispositions de l'article L. 281-1° du LPF⁹⁹¹, pourquoi ne pas lui permettre de contester la régularité de son exécution selon les mêmes dispositions ?

Les mêmes incohérences se retrouvent en matière de saisie des rémunérations. Conformément à l'article L. 145-6 du code du travail, « *les contestations auxquelles donne lieu la saisie sont formées, instruites et jugées selon les règles de la procédure ordinaire devant le juge d'instance* »⁹⁹². Elles se trouvent donc exclues du domaine du contentieux des poursuites. Pourtant, contester un acte de poursuite au motif qu'il porte sur des sommes ne pouvant être appréhendées, revient à contester le bien-fondé de la mesure mise en œuvre par l'administration. Ni les

⁹⁸⁷.- Aux termes de cet article, « *lorsqu'il a été procédé, en vue du recouvrement de l'impôt, à une saisie mobilière et que la propriété de tout ou partie des biens saisis est revendiquée par une tierce personne, celle-ci peut s'opposer à la vente de ces biens en demandant leur restitution. A défaut de décision de l'administration sur cette demande ou si la décision rendue ne donne pas satisfaction au demandeur celui-ci peut assigner devant le juge de l'exécution le comptable qui a fait procéder à la saisie* ».

⁹⁸⁸.- Cass. com. 25 octobre 1972 : *Bull. civ. IV*, p. 250, n° 265 ; 11 juin 1981 : *Bull. civ. IV*, p. 211, n° 266 ; 2 décembre 1986, n° 84.16.275 : *Dr. fisc.* 1988, n° 15, comm. 785 ; 16 janvier 1996, n° 94-10.137, *Brenac* : *Bull. civ. IV*, p. 14, n° 19 et *Dr. fisc.* 1996, n° 18-19, comm. 601 ; Cass. civ. 15 juin 1973 : *Bull. civ. II*, p. 156, n° 197.

⁹⁸⁹.- CE 19 octobre 1992, n° 79.718, concl. Ph. MARTIN précitées.

⁹⁹⁰.- Instr. du 11 mai 1994, 12 C-2-94.

⁹⁹¹.- Cf. CE 10 février 1989, n° 86.839, *Gabert* et 12 novembre 1990, n°74.203, *Pompanon*, précitées.

⁹⁹².- Voir notamment R. PERROT et P. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 481 et suivantes.

moyens mis en œuvre, ni même les impératifs de compétence juridictionnelle n'imposent que ces contestations soient exclues du domaine du contentieux des poursuites. Nous pensons donc, comme le suggère Stéphane Rezek, à propos des contestations relatives aux saisies des rémunérations par voie d'avis à tiers détenteur, que « *lorsque la contestation concerne la dette fiscale, il est préférable de reconnaître compétence à la juridiction désignée par l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales, pour ne pas diviser le contentieux du recouvrement* »⁹⁹³. Cela supposerait néanmoins que le moyen tiré de la contestation de la saisissabilité des biens et sommes appréhendés soit jugé comme recevable dans le cadre du contentieux des poursuites.

b. Les contestations relatives à la régularité de l'exécution des saisies immobilières

Une réflexion similaire s'impose lorsque la réclamation du redevable vise la validité des conditions d'exécution d'une saisie immobilière.

Cet acte de poursuite demeure encore aujourd'hui presque totalement exclu du dispositif de contestation de l'article L. 281 du LPF (1). Nous verrons que cette exclusion semble moins justifiée par son caractère spécifique que par l'obsolescence des dispositions applicables en la matière (2).

1. Une exclusion quasi absolue du domaine du contentieux du recouvrement

Les moyens recevables dans le cadre de la contestation de la régularité en la forme de l'acte sont encore plus restreints qu'en matière de saisie mobilière. L'administration considère en effet que seul le commandement préalable à une saisie immobilière peut faire l'objet d'une contestation selon les dispositions de l'article L. 281 du LPF. Elle limite cependant le domaine de la réclamation à sa plus stricte expression, puisque celle-ci est uniquement recevable « *dès lors que seule l'exigibilité est contestée* »⁹⁹⁴. Elle ajoute en outre que « *la contestation de la forme de l'acte relève pour sa part de la procédure des incidents de saisie immobilière* »⁹⁹⁵. Cette interprétation conduit donc à exclure purement et simplement les saisies immobilières du domaine du contentieux des poursuites.

La jurisprudence adopte sur ce point une position similaire. Par un arrêt du 17 décembre 1962, le Tribunal des conflits avait eu à juger de la juridiction compétente pour statuer sur un dire aux termes duquel le redevable critiquait les clauses et conditions de la vente telle qu'elle était prévue au cahier des charges. Le Tribunal de grande instance s'était en effet déclaré saisi à tort pour le motif que « *les juridictions de l'ordre judiciaire n'ont à connaître, en matière de contributions indirectes, que de la régularité en la forme des actes de poursuites et que le principe de séparation des pouvoirs les empêchait de se faire juge de l'exécution d'un acte administratif* »⁹⁹⁶. Le redevable avait alors porté sa réclamation devant le Tribunal

⁹⁹³.- *In La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur, op. cit.*, p. 159.

⁹⁹⁴.- Doc. adm. 12 C 2311, n° 7, (31 janvier 1995).

⁹⁹⁵.- *Ibid.* Voir dans ce sens CE 2 juin 1993, n° 67.942, *SA Fidevry* : *RJF* 7/93, n° 1063.

⁹⁹⁶.- Note au *Dr. fisc.* 1963, n° 6, comm. 149.

administratif, mais celui-ci s'était également jugé incompétent pour statuer sur une question relevant du contentieux des voies d'exécution. Le Tribunal des conflits avait alors considéré qu'il n'appartenait qu'aux juridictions de l'ordre judiciaire « *de connaître des incidents d'une saisie immobilière, quelle que soit la nature de la créance dont le recouvrement est poursuivi par cette voie d'exécution* »⁹⁹⁷. Le Tribunal de grande instance devait donc en l'espèce se reconnaître compétent sur le fondement des articles 689 et 690 du code de procédure civile ancien et non au regard des dispositions applicables en matière de contentieux du recouvrement.

La contestation de la validité formelle de cet acte de poursuite relève donc de la procédure des incidents de saisie immobilière. Régie par les articles 718 à 748 du code de procédure civile ancien, elle s'applique notamment aux oppositions à commandement régulièrement publiées ainsi qu'aux demandes en nullité. La procédure devant être mise en œuvre se veut simple et rapide. Elle s'exerce devant le tribunal de grande instance du lieu de situation de l'immeuble saisi, l'appel n'étant recevable au terme de l'article 731 du code de procédure civile ancien « *qu'à l'égard des jugements qui auront statué sur des moyens de fond tirés de l'incapacité de l'une des parties, de la propriété, de l'insaisissabilité ou de l'inaliénabilité des biens saisis* »⁹⁹⁸.

2. Le caractère obsolète des dispositions applicables comme seule justification

La procédure de saisie immobilière demeure aujourd'hui encore régie par les dispositions de l'Ancien code de procédure civile, elles-mêmes issues pour la plupart d'un décret-loi du 17 juin 1938⁹⁹⁹. Comme l'observe Marc Donnier, la « *physionomie spécifique et complexe* » de cette voie d'exécution résulte principalement de la place privilégiée qu'occupaient les immeubles dans la composition des patrimoines¹⁰⁰⁰. D'où une protection juridique renforcée des droits de l'éventuel saisi n'allant pas sans alourdir la procédure. Le droit de la saisie immobilière se trouve en outre confronté au droit hypothécaire, ainsi qu'au droit de la publicité foncière « *...avec tout ce que cela implique de difficultés et de complications* »¹⁰⁰¹. Autant dire qu'il ne reste que peu de place à l'application du régime contentieux de l'article L. 281 du LPF, lorsque la saisie mise en cause est effectuée à l'initiative de l'administration fiscale. On peut dès lors comprendre que le législateur de 1991 n'ait pas voulu introduire de complexité supplémentaire, préférant exclure expressément la compétence du juge de l'exécution en matière de saisie immobilière¹⁰⁰².

⁹⁹⁷.- *Ibid.*

⁹⁹⁸.- Cf. VIATTE, « Les voies de recours en matière d'incidents de la saisie immobilière », *Gaz. Pal.* 1980, 1, doct., 104.

⁹⁹⁹.- Voir sur ce point H. SOLUS, « La réforme de la saisie immobilière par le décret-loi du 18 juin 1938 », *D. H.* 1938, chron. 69.

¹⁰⁰⁰.- M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution, op. cit.*, p. 388.

¹⁰⁰¹.- *Ibid.*, p. 389.

¹⁰⁰².- Article 88 de la loi du 9 juillet 1991.

Il n'en demeure pas moins que la procédure de contestation de la régularité en la forme de la saisie immobilière conduit là encore à instaurer de fâcheuses distorsions dans le traitement contentieux des poursuites engagées à l'encontre des redevables. La jurisprudence reconnaissant au redevable la faculté de contester la validité d'un inventaire ou d'un procès-verbal de vérification de saisie mobilière dans le cadre d'un contentieux des poursuites, la solution consistant à exclure la recevabilité de moyens similaires au seul motif qu'il s'agit d'une saisie immobilière semble difficilement justifiable, si ce n'est par l'obsolescence des dispositions aujourd'hui encore applicables en la matière.

A fortiori en est-il de la position consistant à exclure du domaine du contentieux des poursuites les moyens relatifs à la régularité en la forme du commandement de saisie immobilière. Cet acte a effectivement le caractère d'une voie d'exécution et le moyen visant à critiquer la régularité en la forme de l'acte est expressément prévu par l'article L. 281-1° du LPF.

Pourtant une telle contestation relève là encore de la procédure des incidents de saisie immobilière, dès lors que le commandement a fait l'objet d'une publication régulière au Bureau des hypothèques¹⁰⁰³. L'opposition doit donc dans tous les cas être introduite selon les dispositions des articles 718 à 748 de l'Ancien code de procédure civile. Elle échappe à la compétence du juge de l'exécution et prive le redevable du bénéfice de la réclamation préalable devant l'administration.

Comme nous croyons l'avoir démontré, les moyens invocables dans le cadre du contentieux des poursuites dépassent donc amplement la simple notion de régularité en la forme de l'acte. La doctrine semble sur ce point unanime. René Bousquet relève ainsi que « *la notion de régularité en la forme de l'acte doit être entendue au sens large. En effet, la compétence du juge judiciaire couvre toutes les contestations relatives au recouvrement autres que celles dont le jugement a été confié au juge de l'impôt par les dispositions de l'article L. 281 du LPF* »¹⁰⁰⁴.

Cette conception extensive se heurte pourtant à une double limite. Celle-ci résulte en premier lieu du caractère non fiscal des moyens susceptibles d'être avancés dans le cadre de l'article L. 281-1° du LPF, puisque ceux-ci ne doivent en aucun cas atteindre l'obligation fiscale individualisée mise à la charge du redevable poursuivi. Elle découle en second lieu du droit commun de la validité formelle des voies d'exécution, privant le redevable de la faculté de pouvoir contester, dans le cadre d'un contentieux des poursuites, la saisissabilité des biens et des sommes appréhendés ou encore la régularité d'une saisie immobilière. Or, seule l'intervention du législateur serait à même de faire rentrer de telles contestations dans le champ d'application du contentieux des poursuites, à moins, bien entendu, que la véritable solution ne doive être en définitive recherchée au travers du rattachement du contentieux des poursuites au droit commun du contentieux des voies d'exécution...

¹⁰⁰³.- Voir notamment Cass. civ. 12 juillet 1955 : *Dalloz* 1955.788 et *RTD civ.* 1956.199, obs. RAYNAUD ; 22 mai 1995 : *Bull. civ.* II, n° 156.

¹⁰⁰⁴.- R. BOUSQUET, « Contentieux du recouvrement », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 610, 8/94, n° 36.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Contentieux de l'obligation de payer et contentieux des poursuites, telles sont donc les deux actions juridictionnelles susceptibles d'être mises en œuvre aux termes de l'article L. 281 du LPF. Toutes deux générées par le redevable principal ou solidaire, à l'encontre du recouvrement forcé de la créance fiscale, elles n'en sont pas moins pourvues d'une nature juridique distincte, déterminée par l'objet qu'elles ont pour but de contester. La contestation de l'obligation de payer s'analyse ainsi comme l'objet du contentieux fiscal du recouvrement, tandis que la contestation des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer détermine l'objet du contentieux des poursuites en recouvrement.

Comme nous l'avons démontré, cette différence de nature juridique s'exprime plus encore au travers de la qualification des moyens pouvant être respectivement avancés dans le cadre de chacune de ces deux actions. Le contentieux fiscal du recouvrement connaît de tout moyen relatif à l'obligation de payer, sans que ceux-ci ne puissent mettre en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Le contentieux des poursuites connaît des moyens relatifs à la régularité et au bien-fondé des mesures d'exécution forcée, sans que ceux-ci ne puissent atteindre les domaines réservés du contentieux des voies d'exécution. Les limites apportées à l'invocabilité de ces moyens, contentieux fiscal de l'assiette pour l'une et contentieux des voies d'exécution pour l'autre, ne viennent là encore que renforcer l'appartenance juridique distincte de ces deux actions.

Pourtant, le caractère spécifique de chacune de ces deux actions n'apparaît pas de façon claire si l'on s'en réfère à la seule lecture des dispositions régissant le contentieux du recouvrement. L'insuffisance des textes, tant par leur nombre que par leur contenu, conduit la plupart du temps le redevable à adopter une appréciation erronée de la nature de l'action qu'il entend mettre en œuvre. La nécessité d'attendre qu'une mesure d'exécution forcée soit engagée à l'encontre de ce dernier peut ainsi le conduire à la confondre avec l'objet même de sa contestation, alors même qu'il entend engager un contentieux de l'obligation de payer. Comme nous l'avons précédemment démontré, elle ne constitue pourtant dans ce cas que le simple « fait générateur » de la contestation. Quant à la nature fiscale de la créance dont le recouvrement forcé se trouve contesté, elle ne saurait suffire à attester de l'appartenance du contentieux des poursuites au contentieux fiscal. Seul le contentieux de l'obligation de payer peut en ce sens être considéré, à raison même de son objet, comme constituant une action contentieuse de nature fiscale.

La confusion des moyens, voire de l'objet caractérisant la demande du redevable, aboutit ainsi le plus souvent à l'échec d'une contestation qui n'en demeure pas moins fondée dans son principe.

Les principales avancées demeurent en l'espèce de nature jurisprudentielle. La juridiction administrative comme la juridiction judiciaire, non sans quelques divergences, font ici œuvre de clarification. La reconnaissance de tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, de même que l'interprétation extensive du domaine du contentieux des poursuites conduisant à admettre les moyens relatifs au bien-fondé de la mesure, ont ainsi permis de conférer une plus grande cohérence au

dispositif applicable, tout en respectant la nature juridique propre de chacune de ces deux actions.

Comme nous allons le voir à présent, le respect du caractère spécifique et distinct de chacune de ces deux actions s'impose plus encore dans le cadre de leur mise en œuvre, aussi bien devant l'administration fiscale que devant le juge. Les droits du redevable dans l'instance se heurtent trop souvent à la rigueur et à la complexité des règles de procédure et les dispositions applicables s'avèrent là encore insuffisantes à assurer leur protection.

Il convient donc, comme nous allons le voir à présent, de tirer l'entière conséquence de la remise en cause de l'unité de nature juridique du contentieux du recouvrement par la prise en compte de la dualité de régime juridique qui en découle.

Deuxième partie

LA PRISE EN COMPTE NÉCESSAIRE DE LA DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Sans pour autant succomber aux sirènes de la *doxa*, consistant à faire des classifications juridiques un instrument d'analyse systématique malgré leur caractère abstrait voire « *presque mécanique* »¹⁰⁰⁵, nous pensons qu'il convient d'envisager l'étude du régime juridique du contentieux du recouvrement au regard de la nature juridique propre de chacune des deux actions susceptibles d'en découler : « *il y a entre les différentes catégories juridiques, des différences de nature qui entraînent entre elles des différences de régime* »¹⁰⁰⁶.

Les imperfections affectant le régime juridique du contentieux du recouvrement résultent dans la plupart des cas de l'absence de prise en compte de cette dualité. Les règles de procédure applicables à la fixation du cadre de l'instance se caractérisent ainsi par l'existence d'une phase préjuridictionnelle commune aux deux actions contentieuses. Que le redevable entende contester la régularité de son obligation de payer ou la seule validité des poursuites contre lui engagées, il se verra soumis aux mêmes exigences de forme et de fond concernant la demande préalable qu'il devra soumettre à l'autorité administrative compétente. Dans le même sens, l'introduction de la demande étant dépourvue d'effet suspensif, il devra se conformer aux mêmes procédures relatives à l'obtention d'un sursis de paiement. Or c'est bien dans le cadre de cette demande administrative préalable, de même qu'au travers des procédures de sursis de paiement susceptibles de l'accompagner, que se situent la plupart des obstacles à la protection des droits et garanties du redevable. Nous verrons comment l'introduction d'une dualité de régime juridique dans la phase préjuridictionnelle du contentieux du recouvrement peut, à notre sens, permettre de pallier ces insuffisances (Titre I).

Cette analyse s'impose d'une façon similaire en ce qui concerne le déroulement de la phase juridictionnelle du contentieux du recouvrement. Si les dispositions applicables n'ignorent pas totalement cette dualité de régime juridique, se traduisant notamment par l'instauration de règles de compétences juridictionnelles distinctes,

¹⁰⁰⁵.- F. GENY, *Science et technique en droit privé positif*, t. III, n° 179 à 191.

¹⁰⁰⁶.- J.-L. BERGEL, *Méthodologie juridique*, Thémis, PUF, 2001, p. 121.

l'exercice de ces recours s'effectue encore, dans la plupart des cas, selon des règles processuelles en contradiction avec la nature juridique de l'action qu'elles visent à mettre en œuvre. Nous nous efforcerons donc de démontrer qu'il convient, là encore, de prendre en compte le caractère distinct de chacune de ces deux actions à travers le respect de la dualité de régime juridique existant au sein du déroulement de la phase juridictionnelle du contentieux du recouvrement (Titre II).

Titre I

L'INTRODUCTION D'UNE DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE DANS LA PHASE PRÉ-JURIDICTIONNELLE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

La phase préjurisdictionnelle du contentieux du recouvrement est toute entière dominée par le caractère purement fiscal de la procédure. Comme l'explique le professeur Le Berre, « *le législateur a doté l'instance fiscale de deux institutions originales mais dont la présence ne s'explique que par la nature profonde du contentieux de l'activité administrative en France : la phase préjurisdictionnelle de la procédure et le sursis de paiement* »¹⁰⁰⁷.

Ces deux procédures, conduisant pour l'une à fixer le cadre de l'instance et pour l'autre à permettre au redevable d'y accéder malgré le principe de l'effet non suspensif de la demande, sont donc inhérentes à la nature fiscale du litige. Pourtant, elles s'imposent avec la même force juridique et selon les mêmes dispositions, quel que soit l'objet de la contestation que le redevable entend former aux termes de l'article L. 281 du LPF.

Une telle situation ne fait qu'accentuer les nombreuses incohérences qui affectent le régime juridique de la phase pré-jurisdictionnelle du contentieux du recouvrement. La brièveté des délais imposés entraîne la multiplication des fins de non-recevoir, tandis que le contenu de la réclamation préalable cristallise l'entier litige avant même que celui-ci ne soit porté devant le juge. Quant aux procédures permettant au redevable de différer son obligation de payer, elles demeurent le plus souvent paralysées par l'obligation de présenter des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

L'introduction d'une dualité de régime juridique dans la phase préjurisdictionnelle du contentieux du recouvrement peut en cela conduire, nous le pensons, à rétablir les droits et garanties du redevable, à la fois par la remise en cause d'une demande administrative préalable unique, comme seule procédure introductive d'instance (Chapitre I) et par le perfectionnement des procédures permettant de surseoir au recouvrement de l'impôt (Chapitre II).

¹⁰⁰⁷.- J.-M. LE BERRE, « Contentieux fiscal et contentieux administratif général », *RFFP* n° 17, 1987, p. 24.

Chapitre I

**LA REMISE EN CAUSE D'UNE DEMANDE
ADMINISTRATIVE PRÉALABLE UNIQUE,
COMME SEULE PROCÉDURE
INTRODUCTIVE D'INSTANCE**

La présentation d'une demande administrative préalable s'impose à tout redevable désireux de former une contestation au fond ou en la forme, relative au recouvrement forcé de sa créance. L'origine de cette obligation, aujourd'hui transposée aux articles R.* 281-1 et suivants du LPF, remonte à une loi du 12 novembre 1808 relative au privilège du Trésor public pour le recouvrement des contributions directes. Cette loi prévoyait en son article 4 que « *lorsque, dans les cas de saisie de meubles et autres effets mobiliers pour le paiement des contributions, il s'élèvera une demande en revendication de tout ou partie desdits meubles et effets, elle ne pourra être portée devant les tribunaux ordinaires qu'après avoir été soumise, par l'une des parties intéressées, à l'autorité administrative, aux termes de la loi du 5 novembre 1790* »¹⁰⁰⁸. Déjà existait en germe le fondement de ce qui allait devenir la réclamation préalable dans le cadre du contentieux du recouvrement. Laferrière, insistant sur le caractère pré-juridictionnel de la demande, considérait qu' « *il ne s'agit pas là d'une réclamation contentieuse devant le conseil de préfecture, lequel ne saurait connaître de l'action en revendication ; mais d'une*

¹⁰⁰⁸.- La loi du 5 novembre 1790, à laquelle font référence les dispositions de l'article 4 de la loi du 12 novembre 1808, était relative à la vente et à l'administration des biens nationaux. Elle avait instauré en la matière une procédure de réclamation préalable applicable à tout particulier désirant intenter une action contre l'Etat. Son article 15 prescrivait ainsi qu'aucune action de cette nature ne pouvait être engagée « *par qui que ce soit, sans qu'au préalable on ne se soit pourvu par simple mémoire, d'abord au directoire du district pour donner son avis, ensuite au directoire du département pour donner une décision, aussi à peine de nullité. Les directoires de district et de département statueront sur le mémoire dans le mois à compter du jour qu'il aura été remis avec les pièces justificatives au secrétariat du district, dont le secrétaire donnera son récépissé, et dont il fera mention sur le registre qu'il tiendra à cet effet. La remise et l'enregistrement du mémoire interrompent la prescription ; et, dans le cas où les corps administratifs n'auraient pas statué à l'expiration du délai ci-dessus, il sera permis de se pourvoir devant les tribunaux* ». Le règlement sur les poursuites en matière de contributions directes du 26 août 1824 devait par la suite reprendre l'essentiel de ces dispositions en son article 69, en stipulant que « *en cas de revendication des meubles et effets saisis, l'opposition n'est portée devant les tribunaux qu'après avoir été, conformément aux lois des 5 novembre 1790 et 12 novembre 1808, déferée à l'Autorité administrative. En conséquence, le percepteur se pourvoit auprès du sous-préfet par l'intermédiaire du receveur particulier, pour qu'il soit statué par le préfet sous les plus brefs délais* ». Cf. E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, op. cit., t. 1, p. 109 et s.

requête au préfet, afin qu'il puisse ordonner la suspension de la poursuite et même donner mainlevée de la saisie, si la réclamation du tiers lui paraît fondée »¹⁰⁰⁹.

Les règles de procédures telles qu'aujourd'hui applicables aux demandes en revendication d'objets saisis résultent d'une loi du 15 décembre 1943. Ce sont ces dispositions, ajoutées à celles résultant de la loi du 27 décembre 1927¹⁰¹⁰ ayant introduit la réclamation préalable dans le cadre du contentieux de l'assiette¹⁰¹¹, qui servirent de trame au régime mis en place dans le cadre du contentieux du recouvrement.

L'article 46 de la loi du 23 décembre 1946, dont les dispositions furent codifiées à l'article 407 *bis* du Code général des Impôts Directs, instaura dans un premier temps l'obligation de réclamation préalable à toutes les contestations relatives aux poursuites en matière de contributions directes. Tandis que le décret du 9 décembre 1948 transposait partiellement les règles établies par la loi de 1946 aux contestations relatives au recouvrement des contributions indirectes, il fallut attendre dans un second temps les lois du 28 décembre 1959 et du 27 décembre 1963 pour que ce dispositif soit pleinement harmonisé. L'article 1846 du CGI¹⁰¹², se référant directement aux dispositions de l'article 1910 applicables aux demandes en revendication d'objets saisis, régissait le contentieux du recouvrement des

¹⁰⁰⁹.- E. LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, op. cit., t. 1, p. 277 et s.

¹⁰¹⁰.- La loi de 1927 n'avait imposé la réclamation administrative comme préalable contentieux obligatoire qu'en matière d'impôts directs. Il fallut attendre la loi n° 63-1316 du 27 décembre 1963 portant unification ou harmonisation des procédures, délais et pénalités en matière fiscale pour que cette procédure s'étende également aux impôts indirects (contributions indirectes, taxes sur le chiffre d'affaires et droits d'enregistrement pour les plus importants d'entre eux).

¹⁰¹¹.- La jurisprudence refusait alors l'extension de la réclamation préalable devant le directeur des contributions directes au contentieux du recouvrement. De telles réclamations devaient donc être portées directement devant le Conseil de préfecture. Voir en ce sens CE 17 février 1934, *Vervacke* : *Recueil Lebon*, p. 238; 28 janvier 1935, *Sieur X...* : *Recueil Lebon*, p. 114 ; 6 mai 1935, *Sieur X...* : *Recueil Lebon*, p. 531.

¹⁰¹².- Article 1846 du CGI : « *Les dispositions de l'article 1910 sont applicables à toutes les réclamations relatives aux poursuites en matière de contributions directes et d'amendes.*

Ces réclamations revêtent la forme soit d'une opposition à l'acte de poursuites, soit d'une opposition à la contrainte administrative. L'opposition doit, à peine de nullité, être formée dans le mois de la notification de l'acte et, s'il s'agit d'une opposition à contrainte, dans le mois de la notification du premier acte qui procède de cette contrainte.

Si la demande est portée devant les tribunaux elle doit, sous la même sanction, être introduite dans le mois de l'expiration du délai imparti au chef de service pour statuer, en application de l'article 1910, ou dans le mois de la notification de la décision.

L'opposition à l'acte de poursuites ne peut viser que la validité en la forme de l'acte. Elle est portée devant les tribunaux judiciaires et jugée comme en matière sommaire.

Toute contestation portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité constitue une opposition à contrainte. Elle est portée devant le tribunal administratif. Toutefois, lorsqu'un tiers, mis en cause en vertu des dispositions du droit commun contestera son obligation à la dette du contribuable inscrit au rôle, le tribunal administratif surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction civile ait tranché la question de l'obligation. La juridiction civile devra, à peine de nullité, être saisie dans le mois de la notification de la décision de sursis à statuer ».

contributions directes, tandis que l'article 1917 ¹⁰¹³, se référant quant à lui aux dispositions de l'article 1846, régissait le contentieux du recouvrement des contributions indirectes.

L'unification définitive de ce régime fut enfin réalisée à travers les articles L 281 et suivants du Livre des Procédures Fiscales ¹⁰¹⁴, par la mise en place d'une procédure de réclamation préalable commune aux deux actions contentieuses, pouvant être engagées par le redevable à l'encontre du recouvrement forcé de ses créances d'impôt direct comme d'impôt indirect.

L'instauration de la réclamation administrative préalable dans le cadre du contentieux du recouvrement répondait à l'origine à un double objectif. Elle était d'une part censée favoriser la résolution des litiges en matière de recouvrement forcé, en permettant à l'autorité administrative compétente de pouvoir éventuellement faire droit à la demande du redevable. D'autre part, lorsque le litige persistait, elle devait favoriser l'orientation de ce dernier vers la juridiction compétente pour en connaître, limitant ainsi les conflits de compétence et permettant la poursuite du recouvrement de l'impôt.

Pourtant, comme nous le verrons, il s'avère que la réclamation administrative préalable constitue aujourd'hui, dans la plupart des cas, un obstacle aboutissant en pratique à limiter le droit d'accès au juge (Section 1). Ce constat, ajouté au fait que cette procédure ne s'impose véritablement qu'en matière de contentieux fiscal (Section 2), nous conduira ainsi à remettre en cause l'existence d'une demande administrative préalable unique comme seule procédure introductive d'instance.

SECTION 1. UNE PROCÉDURE UNIQUE ABOUTISSANT À LIMITER LE DROIT D'ACCÈS AU JUGE

L'obligation de réclamation administrative préalable en matière de contentieux du recouvrement découle de l'article R.* 281-1 du LPF. Aux termes de cette disposition, « *les contestations relatives au recouvrement prévues par l'article L. 281 [...] font l'objet d'une demande qui doit être adressée, appuyée de toutes les justifications utiles, en premier lieu, au chef de service du département ou de la région dans lesquels est effectuée la poursuite* ». Elle s'impose donc dans tous les

¹⁰¹³.- Article 1917 du CGI : « *Les dispositions des articles 1908 à 1912 sont applicables à toutes les réclamations relatives aux poursuites en matière de droits, taxes, redevances, impositions et sommes quelconques dont la perception incombe aux agents de la direction générale des impôts.*

L'opposition aux actes de poursuites ne peut être fondée que, soit sur la non-exigibilité de la somme réclamée résultant du paiement effectué ou de la prescription acquise postérieurement à l'expiration du délai de réclamation prévu à l'article 1932 ou de tout autre motif ne remettant pas en question l'assiette et le calcul même de l'impôt.

Elle est vidée dans les conditions fixées à l'article 1846, le tribunal compétent pour statuer étant, dans le premier cas, le tribunal de grande instance et dans le second, le juge de l'impôt ».

¹⁰¹⁴.- Pour un commentaire de ces dispositions lors de leur entrée en vigueur, voir notamment l'article de G. ZAQUIN, « Introduction au Livre des procédures fiscales » (*Dr. fisc.* 1981, n° 43, p. 1189 et s.), ainsi que l'instruction de la direction de la comptabilité publique du 2 décembre 1981 (*Dr. fisc.* 1982, n° 7, ID et CA 7187).

cas, que le redevable entende contester la validité de son obligation de payer ou la régularité en la forme des actes de poursuites contre lui décernés.

Subordonnant la recevabilité de la contestation juridictionnelle tout en délimitant son contenu, elle apparaît, en première lecture, comme le pendant de la réclamation préalable du contentieux de l'assiette, telle que définie par l'article R.* 190-1 du LPF ¹⁰¹⁵. Pourtant, la rigueur des règles de procédure à laquelle elle se trouve assujettie n'a rien de comparable avec celles établies en matière de contentieux d'assiette. Le professeur Montagnier observait déjà, sous l'empire des dispositions du Code général des impôts, que « *cette apparition, puis ce perfectionnement du formalisme, ont abouti à la création d'une véritable procédure contentieuse au sein de l'administration – assortie à titre de sanction de nombreuses irrecevabilités. Avec ces dernières on touche aux abus du système, au détournement, sinon de procédure, du moins de l'esprit de la procédure : dans le duel qui oppose le contribuable au fisc, le maniement des armes que représentent les articles 1846 et 1910 du CGI peut donner lieu, de la part de comptables mal — ou trop bien — inspirés, à des manœuvres qui évoquent moins la botte de Nevers que le coup de Jarnac. [...] L'antichambre est devenue dédale, et le justiciable s'égaré* » ¹⁰¹⁶.

Loin de garantir le respect des droits du contribuable, cet excès de formalisme aboutit effectivement en pratique à limiter sa faculté d'accès au juge. Nous évoquerons dans ce sens la rigueur excessive des délais imposés qui entraîne, le plus souvent, la forclusion de la demande (§ 1), ainsi que la fixité du contenu de la demande qui aboutit, dès la phase pré-jurisdictionnelle, à la cristallisation de l'instance (§ 2).

§ 1. LA RIGUEUR EXCESSIVE DES DÉLAIS IMPOSÉS

Deux mois pour saisir l'administration de l'acte de poursuite contesté, deux mois pour que cette dernière se prononce sur la réclamation, deux mois pour saisir le juge en cas de différend persistant. Voici, quelque peu simplifiées, les règles relatives aux délais auxquelles devra se plier le redevable désireux de contester son obligation de payer. Légitimée par l'impératif de recouvrement des créances fiscales, la rigueur des délais imposés n'en demeure pas moins excessive, notamment au regard des trop nombreuses fins de non-recevoir qui en sont la conséquence directe.

L'extension de ces délais de un à deux mois depuis le 1^{er} janvier 1982 n'a pas modifié la nature juridique de ces règles, qui, outre leur caractère rigoureux, diffèrent malheureusement selon la juridiction qu'entend saisir le redevable. Ce sont des délais préfixes, qui ne seront à ce titre susceptible ni de suspension, ni

¹⁰¹⁵.- Le premier alinéa de cet article prévoit que « *le contribuable qui désire contester tout ou partie d'un impôt qui le concerne doit d'abord adresser une réclamation au service territorial, selon le cas, de l'administration des impôts ou de l'administration des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition* ».

¹⁰¹⁶.- G. MONTAGNIER, obs. sous Cass. com. 16 février 1967 : *AJDA* 1968, p. 242.

d'interruption ¹⁰¹⁷. Ils ne pourront en outre être majorés de délais de distance, sauf en ce qui concerne la saisine du tribunal administratif, par application de l'article R. 421-7 du Code de justice administrative ¹⁰¹⁸. Enfin, seul le délai de saisine du tribunal administratif sera considéré comme un délai franc ¹⁰¹⁹. Comme le relève Daniel Richer, « devant la juridiction civile, le délai d'assignation est, en l'absence de dispositions propres au contentieux fiscal, de deux mois non francs et le tribunal sera saisi par la remise de la copie de l'assignation au greffe dans les quatre mois de l'assignation, sous peine de caducité » ¹⁰²⁰. Cette situation s'avère regrettable ne serait-ce que sur le strict plan de la « lisibilité » de ces règles procédurales. Comme le déplore l'auteur, « la différence entre les deux modes de computation est source d'erreurs fréquentes, tant pour le calcul du délai d'assignation que celui du dépôt de la copie au greffe, notamment lorsque le dernier mois n'a pas de quantième identique à celui du dies a quo : en ce cas en effet, le dies ad quem retenu est le dernier jour du mois et non, comme devant les juridictions administratives, le premier jour du mois suivant » ¹⁰²¹.

Nous verrons que la rigueur des délais imposés s'exprime autant au niveau des conditions de saisine de l'autorité administrative compétente (A), qu'au travers des conditions de saisine du juge (B).

Seule la saisine de l'autorité administrative ressort certes, à proprement parler, de la phase pré-juridictionnelle du contentieux du recouvrement. La saisine du juge en constitue pourtant le prolongement légitime, dès lors que l'administration n'a pas fait droit à la demande du redevable ou qu'elle s'est simplement abstenue d'y

¹⁰¹⁷. - La Cour administrative d'appel de Bordeaux a ainsi jugé que « la demande d'établissement d'un bordereau de situation fiscale n'est pas de nature à suspendre ou interrompre les délais de contestation » et que « la réception d'un rappel avant saisie n'était pas susceptible de rouvrir ce délai » (2 mai 1995, n° 93-950, *Mme Julien* : *Dr. fisc.* 1995, n° 49, comm. 2301). Dans le même sens, le Conseil d'État a considéré qu'une lettre de l'administration faisant savoir au redevable qu'elle statuerait dans le mois sur sa réclamation, ne peut avoir pour effet de rouvrir le délai de recours contentieux (4 février 1972, n° 81.099 : *Dr. fisc.* 1972, n° 28, comm. 1136, concl. SCHMELTZ).

¹⁰¹⁸. - Cette solution apparaît comme curieuse si l'on en croit la jurisprudence qui exclut expressément l'application des délais de distance des articles 643 et suivants du Nouveau code de procédure civile (CAA Bordeaux 13 juillet 1989, n° 89-948, *Gendre* : *Dr. fisc.* 1991, n° 14, comm. 786). L'article 421-7 du Code de justice administrative qui a, pour sa part, vocation à s'appliquer au contentieux du recouvrement, fait pourtant directement référence aux délais de distance des articles 643 et 644 du Nouveau code de procédure civile (CE 5 février 1986, n° 34.256 : *RJF* 5/86, n° 562 ; 17 novembre 1986, n° 27.684 : *Dr. fisc.* 1987, n° 17, comm. 897, concl. M. de GUILLENCHMIDT et *RJF* 1/87, n° 114 ; 29 septembre 1989, n° 68.375, *SARL Venutolo* : *Dr. fisc.* 1990, n° 49, comm. 2302 et *RJF* 11/89, n° 1274). D'autant que la Cour de cassation a considéré en matière de computation des délais « qu'en l'absence de dispositions contraires expresses édictées dans le Code général des impôts et le Livre des procédures fiscales, en ce qui concerne la procédure devant le tribunal de grande instance, les règles de procédure civile sont applicables en matière fiscale » (1^{er} décembre 1987, n° 86-12729 N : *Dr. fisc.* 1988, n° 9, comm. 464). Elle introduit en tous les cas une différence de traitement regrettable entre les redevables, selon qu'ils doivent contester leur obligation de payer devant les tribunaux de l'ordre administratif ou judiciaire.

¹⁰¹⁹. - *Bulletin des services du Trésor*, 12 mars 1947, p. 114. Les règles de droit commun du contentieux administratif sont en l'espèce applicables (cf. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 498 et s.).

¹⁰²⁰. - *In Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit., p. 103.

¹⁰²¹. - *Ibid.*

répondre. Les modalités de saisine de l'autorité juridictionnelle se trouvent ainsi directement liées à la réponse donnée à la réclamation préalable du requérant. Elles procèdent en outre toutes deux de la même rigueur procédurale et sont sanctionnées par les mêmes règles d'irrégularités, souvent préjudiciables aux droits du redevable. Nous traiterons donc ces deux points successivement.

A. LE DÉLAI DE SAISINE DE L'AUTORITÉ ADMINISTRATIVE COMPÉTENTE

La présentation de la demande administrative préalable suppose d'une part, que le redevable détermine l'autorité administrative compétente pour recevoir sa réclamation (a), et d'autre part, qu'il la saisisse dans un délai de deux mois à compter de la notification de l'acte de poursuite (b), en sachant que la jurisprudence ne lui permet pas nécessairement de se prévaloir de l'absence de mention des délais et voies de recours dans l'acte notifié (c).

a. Les difficultés liées à la détermination de l'autorité administrative compétente

La détermination de l'autorité administrative compétente constitue le premier écueil auquel va se trouver confronté le redevable désireux d'introduire une réclamation préalable aux fins de contester son obligation de payer. Dans la plupart des cas, ce dernier ne dispose que d'une vision abstraite de l'administration fiscale, et éprouve quelques difficultés à saisir la structure interne et le fonctionnement des services en charge du recouvrement de ses propres impôts ¹⁰²².

Nous verrons cependant que les difficultés liées à l'identification de l'autorité compétente (1) sont en grande partie atténuées par l'obligation de transmission existant au sein des différents services de l'administration fiscale (2).

1. Les difficultés relatives à l'identification de l'autorité administrative compétente

Aux termes de l'article R.* 281-1 du LPF, la compétence du chef de service habilité à recevoir la demande du redevable varie en fonction de l'administration dont dépend le comptable chargé du recouvrement de l'impôt visé dans la réclamation. Il s'agira, soit du trésorier-payeur général, si le recouvrement incombe à un comptable du Trésor ¹⁰²³, soit du directeur des services fiscaux, si le recouvrement incombe à un comptable de la direction générale des impôts ¹⁰²⁴, soit enfin du directeur régional des douanes et des droits indirects, si le recouvrement

¹⁰²².- Cf. P. BORRAS et A. GARAY, *Le contentieux du recouvrement fiscal*, op. cit., p. 13 et s. Bien que de nombreux efforts soient accomplis en ce sens, « la notion de communication pour une administration en charge d'une mission régalienne telle que la levée de l'impôt est une notion encore relativement nouvelle » : F. CLEMENT, « La communication au sein de la DGI », in *RFFP* 1997, n° 57, p. 31. Voir également, au même numéro de cette revue, l'article de Michel LE CLAINCHE, « Communication et impôt : l'action de la direction de la communication du ministère de l'Économie et des Finances », p. 25 et s.

¹⁰²³.- Recouvrement de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les sociétés, de la taxe sur les salaires, de la taxe foncière, de la taxe d'habitation et autres impôts directs locaux.

¹⁰²⁴.- Recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires, de l'impôt de solidarité sur la fortune, des droits d'enregistrement et de timbre.

incombe à un comptable de la direction générale des douanes et des droits indirects ¹⁰²⁵.

Si ces mentions sont reproduites sur l'acte de poursuite que se voit notifié le redevable de la créance impayée, il n'en demeure pas moins que les erreurs de destinataires sont nombreuses. Ces difficultés peuvent s'expliquer notamment par la dichotomie existant entre l'administration en charge de l'assiette et celles en charge du recouvrement. Alors que la direction générale des impôts occupe une place centrale dans la mise en œuvre des opérations d'assiette de la plupart des impôts, elle partage sa compétence en matière de recouvrement avec la direction du Trésor et la direction générale des douanes et des droits indirects. Dénoncée par le rapport Lépine ¹⁰²⁶, cette exception française conduit non seulement à accroître la faiblesse des performances de recouvrement en France ¹⁰²⁷, mais également à entretenir la confusion existant dans l'esprit du redevable entre le service censé recevoir ses déclarations et celui censé recevoir son paiement. L'erreur de désignation du chef de service compétent est dès lors aisément concevable pour des réclamations afférentes au recouvrement forcé de l'impôt sur le revenu ou encore d'impôts directs locaux. Le redevable peut ainsi se croire fondé à saisir un service qui n'est en fait en charge que de l'assiette de son imposition, ou encore à s'adresser au comptable en charge du recouvrement de sa créance et non à son supérieur hiérarchique.

La détermination de la compétence territoriale du chef de service peut également être source de confusion, et ce pour des raisons liées, là encore, à la structure bicéphale des administrations d'assiette et de recouvrement. Le rapport du sénateur Angels sur les missions fiscales de la direction générale des impôts, constate ainsi que « *cette situation est aggravée par l'absence de coïncidence des ressorts territoriaux des deux réseaux qui pose des problèmes particuliers en cas de changements de résidence. L'anomalie extrême survient lorsque, s'imaginant satisfaire à ses obligations fiscales, un contribuable commettant l'erreur de s'acquitter de sa dette fiscale auprès du mauvais réseau se voit appliquer à bon droit des pénalités de retard par le réseau réellement compétent* » ¹⁰²⁸.

¹⁰²⁵. - Recouvrement des droits de douanes et de certains droits indirects.

¹⁰²⁶. - Rapport de l'inspection générale des finances, 1999. Fondé sur la comparaison de notre administration fiscale avec celle de 9 pays développés, ce rapport souligne que la France demeure le seul pays à adopter une organisation fondée sur la séparation des services d'assiette et de recouvrement. Les États-Unis, le Canada ou les Pays-Bas confient les travaux d'assiette et de recouvrement à une seule et même administration, tandis que les autres pays disposent de fichiers uniques permettant le suivi concomitant de ces deux types d'opérations.

¹⁰²⁷. - Voir sur ce point le rapport d'information du Sénat de M. Bernard ANGELS, n° 205, *La Direction Générale des Impôts à l'heure des réformes, Pour une modernisation du service public de l'impôt*, 1999-2000, p. 172 et s. Ajoutons que cette situation ne peut que difficilement se justifier par de pures considérations historiques. Comme le relèvent les professeurs Pierre BELTRAME et Lucien MEHL, « *lorsqu'une telle distinction est établie, on peut être tenté de la justifier par référence au principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Mais cet argument est peu convaincant. En effet le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, qui procède d'une volonté de sauvegarder des deniers publics, est surtout important en matière de dépenses. Quand il s'agit des recettes et, plus particulièrement des impôts que l'administration est tenue d'asseoir et de recouvrer, alors qu'elle n'est pas obligée de dépenser, le principe de la distinction ne s'impose pas* », in *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, 1997, p. 566.

¹⁰²⁸. - Rapport du Sénat n° 205, *La Direction Générale des Impôts à l'heure des réformes, Pour une modernisation du service public de l'impôt*, 1999-2000, *op. cit.*, p. 201.

L'article R.* 281-1 du LPF dispose que le chef de service compétent pour recevoir la réclamation du redevable est celui du département ou de la région dans lequel est effectuée la poursuite. La même situation peut donc également se produire en cas de changement de résidence postérieur au déclenchement du recouvrement forcé – si tant est qu'il ne s'agisse pas d'une fuite du contribuable devant l'impôt, ou lorsque ce dernier se trouve redevable d'impositions dépendant de ressort territoriaux différents ¹⁰²⁹.

2. Des difficultés atténuées par l'obligation de transmission à l'autorité compétente

Ces situations résultant moins des défaillances du redevable que des incohérences de structure de l'administration fiscale, elles ont très tôt conduit la jurisprudence et le législateur à en corriger les incidences au regard des forclusions qui pouvaient éventuellement résulter d'une demande incorrectement dirigée.

S'agissant des erreurs portant sur la détermination du service d'assiette ou de recouvrement compétent, ce fut le législateur qui, le premier, fit œuvre de clarification. Le Conseil d'État avait en effet considéré, dans son arrêt *Gaudissart* du 6 novembre 1974, qu'une opposition à contrainte ne faisant état que de moyens relatifs à l'assiette de l'imposition du redevable n'était pas recevable. Les commentateurs n'avaient pas manqué alors de relever que « *ce genre de décision est particulièrement exaspérant pour le contribuable qui, faute d'avoir su frapper à la bonne porte, risque ensuite de se trouver forclos pour présenter une demande régulière. On ne comprend surtout pas pourquoi une réclamation qui, de toute évidence, conteste l'assiette de l'imposition n'est pas renvoyée automatiquement par le service qui l'a reçue au service compétent* » ¹⁰³⁰. Il ne fallut cependant pas attendre longtemps pour voir disparaître une telle situation, puisque la loi du 17 juillet 1978 portant diverses mesures d'amélioration des relations entre l'administration et le public instaura, en son article 55, une obligation de transmission des réclamations entre les services d'assiette et de recouvrement ¹⁰³¹. Codifiée à l'article 1932 *bis* du CGI, puis à l'article R.* 190-2 du LPF, cette disposition prévoit aujourd'hui 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.*

Toute réclamation concernant le recouvrement d'une imposition directe, adressée au service de l'assiette, est transmise par celui-ci au service du recouvrement.

La date d'enregistrement de la réclamation est celle de la réception par le service qui a été saisi le premier. L'auteur de la réclamation est avisé par le service qui a été saisi le premier de la transmission au service compétent.

L'interprétation jurisprudentielle rigoureuse de cet article permet au redevable de bénéficier à présent d'une double garantie. Celle de savoir que sa réclamation

¹⁰²⁹. - Pour une illustration des problèmes de territorialité en matière de TVA, voir notamment le rapport précité du Sénat n° 205, p. 68.

¹⁰³⁰. - Obs. sur CE 6 novembre 1974, n° 91.422, *Gaudissart* : *Dr. fisc.* 1974, n° 52, comm. 1622.

¹⁰³¹. - Loi n° 78-753 : *Dr. fisc.* 1978, n° 31, comm. 1243. L'administration avait déjà en partie entériné cette pratique au travers d'une instruction de la DGI du 20 juin 1977 (*BODGI* 13-0-5-77 : *Dr. fisc.* 1977, n° 45, ID 5514), qui prévoyait la transmission des réclamations entre la direction générale des impôts et la direction de la comptabilité publique, ainsi que la rédaction par le redevable d'une « fiche de visite », lui évitant d'avoir à renouveler ses démarches en cas d'erreur dans la détermination de l'autorité compétente.

sera transmise au service compétent au regard de l'objet et de l'argumentation qu'il aura lui-même développée ¹⁰³², et celle de ne se voir opposer le délai de recours contentieux qu'à compter du moment où il aura été informé par la première autorité saisie de la transmission de sa réclamation au service compétent ¹⁰³³.

Concernant les erreurs portant, non plus sur la détermination du service d'assiette ou de recouvrement compétent, mais plus précisément sur la correcte désignation de l'autorité compétente au sein du service de recouvrement, ce fut cette fois le Conseil d'État qui œuvra le premier. S'inspirant d'une jurisprudence traditionnelle rendue par ses propres formations en matière de contentieux administratif ¹⁰³⁴, il appliqua pour la première fois, par un arrêt du 31 mai 1965, le principe de transmission de la réclamation préalable à l'autorité compétente, en matière de contentieux du recouvrement. Recherchée en paiement en sa qualité d'héritière de sa mère décédée, la dame C... avait fait opposition devant le receveur des Finances au commandement qui lui avait été notifié, ainsi qu'à la contrainte dont il procédait. N'ayant point obtenu de réponse, elle avait saisi le tribunal administratif, qui avait rejeté sa demande au motif qu'elle ne constituait pas la réclamation préalable prévue aux articles 1846 et 1910 du CGI. Saisi en appel de ce jugement, le Conseil d'État avait alors considéré que « *si le receveur des Finances était incompétent pour prendre une décision sur ladite opposition il lui incombait de la transmettre au trésorier payeur général [...] désigné à cette fin par les dispositions combinées des articles 1846 et 1910 du CGI ; que c'est, par suite, à tort, que les premiers juges ont rejeté la requête de la dame C... comme irrecevable faute d'avoir été précédée d'une réclamation présentée au trésorier-payeur général* » ¹⁰³⁵.

L'obligation de transmission à l'autorité compétente d'une réclamation préalable adressée à tort à un comptable subordonné du chef de service, fut dans un premier temps systématisée par la jurisprudence, avant d'être définitivement

¹⁰³².- CE 22 mai 1992, n° 81.696, *Kachmar* : *RJF* 7/92, n° 1061.

¹⁰³³.- CE 29 octobre 1984, n° 41.986 : *Dr. fisc.* 1985, n° 12, comm. 637 et *RJF* 12/84, n° 1590 ; 2 février 1987, n° 58.023 : *RJF* 3/87, n° 369.

¹⁰³⁴.- CE 31 janvier 1936, *Sté Lustria et Chaptal* : *Recueil Lebon*, p. 148 ; 2 mai 1956, *Sté Ateliers de Construction Mécanique, Essieux et Ressorts* : *Recueil Lebon*, p. 179 ; 20 janvier 1960, *Dame Nodière Blanc* : *Recueil Lebon*, p. 34 ; 26 février 1960, *Sté Générale d'Installations Electriques* : *Recueil Lebon*, p. 155 ; 20 mai 1956, *Hennequin c. Ville de Paris* : *Recueil Lebon*, p. 350. Voir également R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif, op. cit.*, p. 525, n° 555, 2°).

¹⁰³⁵.- CE 31 mai 1965, n° 35.655 : *Recueil Lebon* p. 319 ; *Dr. fisc.* 1970, n° 3 bis, comm. 98, concl. LAVONDES. Le Conseil d'État avait suivi les conclusions de son commissaire du gouvernement, qui n'avait pas manqué de souligner l'aspect caricatural des faits de l'espèce : « *la réclamation a été adressée au receveur des finances au lieu du trésorier-payeur général, c'est-à-dire à un fonctionnaire non seulement de la même administration mais du même service. Nous pensons qu'il appartenait au receveur de la transmettre à son supérieur hiérarchique, le trésorier-payeur général, seul compétent pour y répondre* ». Le commissaire du gouvernement s'était également fondé sur la jurisprudence fiscale du Conseil d'État qui, par un arrêt du 4 janvier 1962, *Finances c. Dame Calas*, avait considéré qu'une demande d'inscription au rôle adressée à tort à la mairie, devait être transmise par celle-ci au service compétent (*Recueil Lebon* p. 5 ; *Dr. fisc.* 1962, n° 11, concl. POUSSIERE).

consacrée par l'article 7 du décret du 28 novembre 1983 concernant, de façon plus générale, les relations entre l'administration et les usagers ¹⁰³⁶.

Alors que la jurisprudence considérait que l'obligation de transmission n'avait pas d'incidence sur l'écoulement du délai de recours contentieux ¹⁰³⁷, le décret de 1983 ajouta là encore une garantie supplémentaire en prévoyant qu'en cas de décision implicite de rejet, les délais ne courent que s'il est fait mention de la transmission au redevable, au moyen de l'accusé de réception de la réclamation prévu à l'article 5 du décret.

La détermination de l'autorité administrative compétente ne constitue donc plus réellement un obstacle limitant les possibilités du redevable de présenter une réclamation préalable. Il n'en va pas de même en ce qui concerne la brièveté des délais de saisine de cette autorité.

b. Les complications résultant de la détermination du point de départ du délai de saisine de l'administration

La brièveté des délais de recours imposés en la matière constitue, sans nul doute, un des principaux aspects de la rigueur procédurale à laquelle se trouve soumis le contentieux du recouvrement. Le commissaire du gouvernement Duchon-Doris remarque ainsi que, « *alors que le contribuable dispose pour contester l'impôt mis à sa charge d'un délai de plusieurs années, il n'a, s'il entend former opposition à l'acte de poursuites, que deux mois pour saisir le chef de service d'un recours préalable* » ¹⁰³⁸.

Nous verrons, en outre, que le point de départ de ce délai n'est pas uniformisé (1), et qu'il aboutit en pratique à ce que le redevable ne puisse contester que le premier acte de poursuite qui lui a été décerné (2).

1. Les disparités résultant de l'absence d'harmonisation des dispositions relatives au point de départ du délai de réclamation

Fixé à seulement un mois à compter de la notification de l'acte de poursuite par les dispositions combinées des articles 1846 et 1917 du CGI, le délai de saisine de

¹⁰³⁶.- Décret n° 83-1025 : *Dr. fisc.* 1984, n° 4, comm. 67. Aux termes de cette disposition, « *toute autorité de l'État ou d'un établissement public administratif de l'État, saisie d'une demande dont l'examen relève d'une autre autorité, est tenue, quelle que soit la personne morale dont relève cette autorité, de transmettre la demande à l'autorité compétente. La transmission est réputée faite dès le dépôt de la demande. Toutefois, lorsque le silence gardé sur une demande vaut acceptation tacite, le délai au terme duquel cette acceptation est acquise ne court que de la date de la transmission à l'autorité compétente.*

Lorsqu'une demande adressée à une autorité incompétente doit être transmise à l'autorité compétente en vertu des dispositions du premier alinéa du présent article, les délais ne courent, en cas de décision implicite de rejet, que s'il est fait mention de la transmission dans l'accusé de réception prévu à l'article 5 ci-dessus.

¹⁰³⁷.- Dans l'arrêt du Conseil d'État du 31 mai 1965, *La dame C...* avait ainsi vu sa demande rejetée, non pas au motif qu'elle n'avait pas été précédée d'une réclamation préalable valablement envoyée au trésorier-payeur général, mais bien pour saisine tardive du Tribunal administratif (arrêt n° 35.655, précité). Dans le même sens, CE 3 décembre 1986, n° 50.058 : *Dr. fisc.* 1988, n° 29/30, comm. 1560 et *RJF* 2/87, n° 252.

¹⁰³⁸.- Étude J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement*, *Dr. fisc.* 2002, n° 17, p. 694 et s.

l'administration fut porté à deux mois par les articles R.* 281-2 et R.* 281-3 du LPF ¹⁰³⁹. Outre le prolongement notable de ce délai, la transposition des règles applicables au contentieux du recouvrement au sein du Livre des procédures fiscales eut également pour effet d'établir une distinction fondée sur l'autorité compétente pour recevoir la réclamation du redevable. L'article R.* 281-2 prévoit ainsi, pour les impôts recouvrés par les comptables du Trésor, que « *la demande prévue par l'article R.* 281-1 doit, sous peine de nullité, être présentée au trésorier-payeur général dans un délai de deux mois à partir de la notification de l'acte si le motif invoqué est un vice de forme ou, s'il s'agit de tout autre motif, dans un délai de deux mois après le premier acte qui permet d'invoquer ce motif* »¹⁰⁴⁰. L'article R.* 281-3 dispose quant à lui, pour les impôts recouvrés par les comptables de la direction générale des impôts ou de la direction générale des douanes et des droits indirects, que cette même demande doit être présentée « *au directeur des services fiscaux ou au directeur régional des douanes et droits indirects dans un délai de deux mois à partir de la notification de l'acte* ».

Le régime mis en place par les dispositions du Livre des procédures fiscales instaure donc une distinction entre d'une part, les réclamations visant à contester l'obligation de payer une créance recouvrée par un comptable du Trésor, réclamations ne pouvant être dirigées qu'à l'encontre du premier acte permettant d'invoquer le motif soulevé par le redevable, et d'autre part, les réclamations destinées à mettre en cause la validité de l'obligation de payer une créance recouvrée par les comptables des impôts ou des douanes ou la régularité en la forme des poursuites, réclamations pouvant être engagées à l'encontre de chacun des actes de poursuites décernés à l'encontre du redevable.

L'origine de ces dispositions, qui semblent aujourd'hui bien peu justifiées au regard des inégalités qu'elles introduisent selon la nature de l'impôt visé dans la réclamation du redevable à l'encontre de son obligation de payer, ne repose pas sur un véritable fondement théorique. Elles n'ont en fait été mises en place pour corriger les imperfections du régime en vigueur sous l'empire des dispositions du Code général des impôts, évolution que la jurisprudence du Conseil d'État avait d'ailleurs déjà entérinée quelques années auparavant.

L'article 1846 du CGI prévoyait en effet, en matière d'impôts directs, que l'opposition à contrainte devait, à peine de nullité, être formée dans le mois de la notification du premier acte qui procédait de cette contrainte ¹⁰⁴¹. Or, lorsque l'événement motivant la réclamation du redevable était postérieur au premier acte de poursuite, notamment en cas de versement d'un acompte ou de l'acquisition de la prescription, ce dernier ne pouvait plus s'en prévaloir sous peine de se heurter à l'incompétence concurrente des deux ordres de juridiction. Les tribunaux judiciaires ne pouvaient connaître d'une contestation ne se rapportant pas à la régularité en la

¹⁰³⁹.- Décrets portant codification des dispositions législatives et réglementaires du Livre des procédures fiscales n° 81-859 et 81-860 du 15 septembre 1981 (*JO* 18 septembre 1981, p. 2494 et s., et *JONC* p. 8417 et s.), entré en vigueur au 1^{er} janvier 1982.

¹⁰⁴⁰.- Sur l'interprétation jurisprudentielle de cet article, voir en dernier lieu CAA Marseille 25 mars 2003, n° 98-902, *M. Ferré* : *Dr. fisc.* 2004, n° 15, comm. 415, concl. J.-L. BÉDIER.

¹⁰⁴¹.- Voir notamment CE 27 janvier 1964 : *Recueil Lebon*, tables, p. 875 ; 15 octobre 1965, n° 62.759 : *AJDA* 1966, p. 116, obs. DRAGO ; 10 janvier 1973, *Scharr* : *Dr. fisc.* 1974, n° 8, comm. 264, concl. DELMAS-MARSELET.

forme de l'acte, tandis que les tribunaux administratifs devaient déclarer l'opposition à contrainte irrecevable pour tardiveté. C'est en ce sens que les trois sous-sections fiscales réunies avaient statué, par une décision *Dame Alexandrovitch* du 24 novembre 1971, affirmant l'incompétence du juge administratif pour examiner la quotité de l'obligation de payer du redevable telle qu'elle figurait dans un acte de poursuite postérieur au premier acte procédant de la contrainte¹⁰⁴². Cette solution aboutissait ainsi à « *un véritable déni de justice* »¹⁰⁴³. Aussi le Conseil d'État avait-il fini par revenir sur sa position. Par un arrêt de Section du 3 mars 1976, la Haute juridiction admit implicitement que le redevable puisse être recevable à contester la quotité de sa dette dans le mois de la notification de l'acte de poursuite faisant suite à l'imputation contestée, alors même que cet acte ne constituait pas le premier acte de poursuite procédant de la contrainte¹⁰⁴⁴.

La solution dégagée par le Conseil d'État en matière d'impôts directs fut donc transposée à l'article R.* 281-2 du LPF en matière de créances recouvrées par les comptables du Trésor, tandis que l'article R.* 281-3 reprenait les dispositions de l'article 1917 du CGI, laissant ainsi subsister deux régimes distincts concernant le point de départ du délai de réclamation¹⁰⁴⁵.

L'existence d'une telle dualité au sein de ces dispositions introduit en pratique une regrettable distorsion au regard des droits des redevables¹⁰⁴⁶. Le commissaire du gouvernement Duchon-Doris relève à cet effet que « *l'article R. 2812 du LPF, en précisant que la contestation ne peut être présentée au trésorier-payeur général, en dehors de l'hypothèse d'un vice de forme, que dans le délai de deux mois après le premier acte qui permet d'invoquer le motif sur lequel elle se fonde, interdit en pratique d'attaquer les actes de poursuites postérieurs. Dans la mesure où la*

¹⁰⁴².- CE 24 novembre 1971, n° 76.671, *Dame Alexandrovitch* : *Recueil Lebon* p. 710 ; Dupont 1972, p. 35 ; *Dr. fisc.* 1972, n° 14, concl. SCHMELTZ, p. 14.

¹⁰⁴³.- Chronique MARTIN-LAPRADE sur CE Sect. 3 mars 1976, n° 82.557, *Opposition à contrainte : définition et recevabilité* : *RFJ* 4/76, p. 122.

¹⁰⁴⁴.- CE Sect. 3 mars 1976, n° 82.557 : *Recueil Lebon* p. 121 ; *RJF* 4/76, n° 207, Chronique MARTIN-LAPRADE p. 121 ; C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, op. cit.*, thème 67, p. 914 et s. Le Conseil d'État a par la suite confirmé sa position. Dans ce sens, CE 21 décembre 1977, n° 99.541, *Gaudissart* : *Dr. fisc.* 1978, n° 13, comm. 510 et *RJF* 3/78, n° 140 ; 19 décembre 1979, n° 381, *Gugenheim* : *Recueil Lebon* p. 476, *Dr. fisc.* 1980, n°25, comm. 1406, concl. B. MARTIN-LAPRADE.

¹⁰⁴⁵.- Sur l'application de l'article R.* 281-2 du LPF relativement à la notion de premier acte permettant d'invoquer un motif tiré de la prescription de l'action en recouvrement, CE 23 février 1994, n° 142.568, *Marinelli* : *RJF* 5/94, n° 639 ; 11 mai 1994, n° 93.770, *Mischke* : *RJF* 7/94, n° 839 ; 6 mai 1996, n° 126.178, *Cts Le Coat de Kerveguen* : *Dr. fisc.* 1997, n° 7, comm. 178, concl. G. BACHELIER et *RJF* 6/96, n° 820 ; 12 mai 1997, n° 151.222, *Dumond* : *RJF* 7/97, n° 742 ; 17 mars 1999, n° 163.929 : *Mémorial des percepteurs* 2000, n° 4, p. 109 ; 8 septembre 1999, n° 184.966, *Cts Le Coat de Kerveguen* : *RJF* 11/99, n° 1473 ; CAA Paris 26 mars 1991, n° 1.987, *Le Coat de Kerveguen* : *RJF* 6/91, n° 872 ; 5 mai 1994, n° 93-313, *Thomas* : *RJF* 10/94, n° 1141 ; 4 avril 1997, n° 95-2255, *M. Rouillon* : *Dr. fisc.* 1997, n° 49, comm. 1292 ; 16 avril 1998, n° 96 PA 01184 : *Mémorial des percepteurs* 1998, n° 9, p. 180. Sur la notion de premier acte permettant d'invoquer un motif tiré de l'absence de lettre de rappel, cf. CAA Marseille 9 novembre 1998, n° 96-1801, *ministre c/ Mathieu* : *RJF* 4/99, n° 491 ; CE 12 décembre 1997, n° 169.726, *ministre c/ Hoppilliard* : *RJF* 2/98, n° 194

¹⁰⁴⁶.- Voir en dernier lieu, sur ce point, CE 2 juillet 2003, n° 236.942, *Delabie* : *Dr. fisc.* 2004, n° 5, comm. 202, concl. G. GOULARD et *RJF* 10/03, n° 1172.

plupart des moyens susceptibles d'être présentés dans le contentieux du recouvrement peuvent être soulevés dès réception du premier acte de poursuites, si le contribuable a omis d'attaquer celui-ci, il ne peut plus contester la légalité des actes suivants »¹⁰⁴⁷. Or, une telle situation ne se produira pas si le redevable entend mettre en cause son obligation de payer, s'agissant d'une créance recouvrée par les comptables de la direction générale des impôts ou de la direction générale des douanes et des droits indirects.

Une unification de ces dispositions serait donc en l'espèce souhaitable. L'article R.* 281-1 du LPF désignant le chef de service compétent au regard de l'impôt en cause, une disposition unique prévoyant que la demande doit être présentée dans un délai de deux mois à partir de la notification de l'acte de poursuite, aurait au moins le mérite de simplifier le régime applicable en la matière, et d'éviter ainsi les effets pervers de la règle.

2. Les incertitudes résultant de la prise en compte de la notification comme point de départ du délai de réclamation

Il reste que la prise en compte de la notification comme point de départ du délai de réclamation n'est pas sans poser un certain nombre de difficultés.

La détermination du moment à partir duquel l'acte est censé avoir été notifié va ainsi dépendre de la forme de la notification utilisée qui, comme nous l'avons vu précédemment, dépendra elle-même de la nature de l'acte de poursuite employé et de la situation du redevable concerné.

La notification d'actes de poursuites tels que le commandement¹⁰⁴⁸ ou l'avis à tiers détenteur¹⁰⁴⁹ peut être effectuée par voie postale au moyen d'une lettre simple. Se pose dès lors d'incontestables questions de preuve quant à la détermination de la date de notification de tels actes de poursuites. Rappelant les principes applicables en matière de preuve de l'accomplissement des formalités et des règles de procédures, D. Richer précise à cet effet que « *chaque partie qui soutient, en défense à l'accusation selon laquelle elle n'aurait pas respecté une règle de procédure qui s'imposait à elle, que cette formalité a bien été suivie, est tenue de démontrer l'exactitude de ses affirmations, sans pouvoir exiger de son adversaire qu'il apporte la preuve inverse : ce principe découle de ce que celui qui doit respecter une formalité constitue en principe, puis conserve ensuite la preuve de l'accomplissement régulier de ladite formalité* »¹⁰⁵⁰. La charge de la preuve incombera donc à l'administration, dans la mesure où « *celui qui prétend n'avoir pas reçu un document ne saurait évidemment supporter la charge de démontrer l'absence de réception, une telle preuve étant le plus souvent impossible à rapporter* »¹⁰⁵¹.

Tout autre en est-il lorsque la notification s'effectue par lettre recommandée avec accusé de réception. La notification est dans ce cas réputée avoir été

¹⁰⁴⁷.- J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement*, op. cit., p. 696, § 15.

¹⁰⁴⁸.- Article L. 258 alinéa 2 du LPF.

¹⁰⁴⁹.- Article L. 262 du LPF. Sur les recommandations faites par l'administration fiscale à ses agents de notifier les avis à tiers détenteur par lettre recommandée, cf. Doc. adm. 12-C-2223, n° 4, précité.

¹⁰⁵⁰.- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit., p. 296.

¹⁰⁵¹.- *Ibid.*, p. 297.

régulièrement effectuée à la date du premier avis de passage, alors même que l'acte a été retourné à son expéditeur faute de n'avoir été ni distribué ni réclamé ¹⁰⁵² ou qu'il a été notifié à l'épouse du redevable qui a refusé d'en recevoir copie ¹⁰⁵³. Si l'on comprend qu'une telle position puisse faire obstacle aux manœuvres dilatoires d'un redevable croyant par là échapper aux poursuites encourues, il n'est pas sûr qu'elle ne soit pas préjudiciable aux droits d'un redevable de bonne foi, surtout si ce dernier n'est pas en meilleur terme avec son épouse...

La jurisprudence fournit cependant au redevable un certain nombre de garanties. Elle considère notamment que la notification doit être faite à l'adresse que le redevable a indiquée à l'administration fiscale ¹⁰⁵⁴, à charge pour lui de mentionner tout changement de domicile ¹⁰⁵⁵, que la déclaration de créance adressée au représentant des créanciers du redevable en redressement judiciaire ne vaudra notification de l'acte de poursuite que dans la mesure où le redevable et l'administrateur de la procédure collective en auront eu connaissance ¹⁰⁵⁶, et qu'un avis à tiers détenteur ne saurait faire courir le délai de réclamation préalable qu'à compter du moment où il a été valablement notifié au redevable de la créance ¹⁰⁵⁷. Dans le même sens, un acte de poursuite décerné au redevable dans des conditions irrégulières ne pourra valoir notification au sens des articles R.* 281-2 et R.* 281-3 du LPF ¹⁰⁵⁸.

La théorie de la connaissance acquise s'appliquera en outre lorsque la preuve de la réception de l'acte de poursuite ne pourra être rapportée. Comme en matière de contentieux administratif général, « *c'est la connaissance de fait des décisions qui va provoquer le déclenchement du délai, à l'égard de ceux qui en ont une telle connaissance* » ¹⁰⁵⁹. Le point de départ du délai de réclamation se situera dans ce cas

¹⁰⁵².- CAA Paris 21 avril 1992, n° 91-382, *Soulet* : *Dr. fisc.* 1993, n° 21, comm. 1109.

¹⁰⁵³.- CE Sect. 24 mars 1972, n° 75.5104 : *Recueil Lebon* p. 245 ; *Dr. fisc.* 1973, n° 12, comm. 481, concl. MEHL ; *Dupont* 1972, p. 206. Le Conseil d'État a également considéré qu'un acte de poursuite envoyé à un administrateur judiciaire, chargé par un tribunal civil de la gestion d'une entreprise dont avait hérité un mineur, avait été valablement notifié à l'encontre de ce dernier (CE 11 octobre 1967, n° 63.505, *Léger* : *Recueil Lebon* p. 754).

¹⁰⁵⁴.- CE 9 octobre 1981, n° 25438 : *Dr. fisc.* 1981, n° 51, comm. 2321 ; *RJF* 12/81, n° 1172.

¹⁰⁵⁵.- CAA Bordeaux 7 novembre 1995, n° 94-597, *Quinty* : *RJF* 3/96, n° 376.

¹⁰⁵⁶.- Cass. com. 8 mars 1994, n° 695 P, *Florent* : *RJF* 1/95, n° 109.

¹⁰⁵⁷.- Cass. com. 13 novembre 1973, *Receveur-percepteur de Basse-Terre c/ Bernard* : *Bull. civ.* IV, n° 236 ; *Dr. fisc.* 1974, n° 11, ID et CA 4417 ; 18 juin 1996, n° 94-17 246, *Sté TMC* : *Dr. fisc.* 1996, n° 38, comm. 1127 ; CE 27 juillet 1984, n° 40.721 : *RJF* 10/84, n° 1289 ; 29 octobre 1984, n° 41.986 : *RJF* 12/84, n° 1590 ; CAA Paris 26 septembre 1991, n° 697, *Christie* : *RJF* 5/92, n° 750 ; 4 juin 1992, n° 105, *Lefebvre* : *RJF* 8-9/92, n° 1258.

¹⁰⁵⁸.- Cass. com. 16 février 1967 : *Bull. civ.* III, n° 77 ; 21 juin 1994, n° 1491 P, *Morelle* : *RJF* 11/94, n° 1280 ; 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard* : *RJF* 4/98, n° 467 ; CE 9 octobre 1981, n° 25.438 : *RJF* 12/81, n° 1172 ; CAA Paris 29 octobre 1992, n° 91-584, *Legrand* : *Dr. fisc.* 1993, n° 29, comm. 1520.

¹⁰⁵⁹.- R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, *op. cit.*, p. 519, n° 546. CE Ass. 4 avril 1952, *Gerbaud* : *Recueil Lebon* p. 211 ; Dalloz 1952, p. 342, note P. L. J. ; *RDP* 1952, p. 487, concl. J. DONNEDIEU DE VABRES ; *Sirey* 1952.3.97, note J.-M. AUBY

au moment où il pourra être établi que le redevable en a eu connaissance. La jurisprudence a ainsi considéré que cette connaissance était établie dès lors que le redevable avait été informé par le tiers détenteur de la notification de l'avis ¹⁰⁶⁰, ou qu'il avait indiqué au comptable la suite qu'il entendait donner à un avis à tiers détenteur ¹⁰⁶¹. L'acte de poursuite sera enfin considéré comme notifié, au plus tard, le jour où l'intéressé aura formé sa réclamation administrative préalable ¹⁰⁶². La Cour administrative d'appel de Bordeaux en a jugé de la sorte dans un arrêt du 2 mai 1995, « *dans la mesure où aucun élément du dossier ne permet de déterminer la date à partir de laquelle pouvait être décompté le délai de deux mois prévu à l'article R 281-2 du LPF* » ¹⁰⁶³.

Ajoutons que la réclamation ne pourra être présentée que dans les deux mois suivant la notification d'une mesure ayant le caractère d'un acte de poursuite traduisant la mise en oeuvre du recouvrement forcé à l'égard du redevable. Comme nous l'avons déjà précédemment évoqué, l'identification d'une telle mesure n'est pas forcément chose aisée au regard de l'évolution de cette notion. Que le redevable saisisse l'administration dans les deux mois d'un acte préalable aux poursuites ou qu'il dépasse ce délai pour n'avoir pas valablement identifié la mesure qui lui a été décernée, il verra dans les deux cas sa réclamation préalable frappée d'irrecevabilité ¹⁰⁶⁴. Cette situation peut se trouver en outre accentuée du fait de l'absence de mention des délais et voies de recours dans l'acte notifié.

c. Les solutions contradictoires concernant l'absence de mention des délais et voies de recours dans l'acte notifié

La question de savoir si l'absence de mentions des délais et voies de recours dans la notification de l'acte de poursuite est susceptible de faire obstacle au déclenchement du délai de réclamation, n'est pas encore aujourd'hui définitivement tranchée par la jurisprudence.

Les juridictions administratives s'opposent sur ce point quant à l'applicabilité de l'article 9 du décret du 28 novembre 1983. Nous expliquerons pourquoi cette disposition ne peut être utilement invoquée en matière de réclamation préalable (1)

¹⁰⁶⁰.- CE 27 juillet 1984, n° 40.721 : *Dr. fisc.* 1984, n° 47, comm. 2073, *RJF* 10/84, n° 1289.

¹⁰⁶¹.- CE 25 novembre 1987, n° 48179 : *Dr. fisc.* 1988, n° 29-30, comm. 1560.

¹⁰⁶².- Cette solution constitue la transposition des règles applicables en contentieux administratif général concernant les recours gracieux ou hiérarchiques. Cf. CE Ass. 4 avril 1952, *Gerbaud* : *Recueil Lebon* p. 211 ; *Dalloz* 1952, p. 342, note P. L. J. ; *RDP* 1952, p. 487, concl. J. DONNEDIEU DE VABRES ; *Sirey* 1952.3.97, note J.-M. AUBY.

¹⁰⁶³.- CAA Bordeaux 2 mai 1995, n° 94-889, *Carrère* : *RJF* 8-9/95, n° 1025. Dans le même sens, CE 13 décembre 1972, n° 81.865 : *Dupont* 1973, p. 87 ; 29 octobre 1984, n° 41.986, précité ; TA Strasbourg 20 février 1986, n° 1742/83 : *Dr. fisc.* 1987, n° 46, comm. 2123.

¹⁰⁶⁴.- Voir notamment CE 14 avril 1970, n° 69.088 : *Dr. fisc.* 1970, n° 49, comm. 1421, concl. DELMAS-MARSELET ; 6 juillet 1979, n° 99.012 : *Dr. fisc.* 1980, n° 24, comm. 1323, concl. P. RIVIERE ; 17 mars 1982, n° 38.316 : *RJF* 5/82, n° 517 ; 1^{er} décembre 1982, n° 28082 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011, concl. C. SCHRICKE ; CAA Bordeaux 11 juin 1992, n° 90-94, *Morandini* : *Dr. fisc.* 1993, n° 29, comm. 1519 ; 17 novembre 1992, n° 90-142, *Clermont* : *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 192 et *RJF* 2/93, n° 294 ; CAA Lyon 17 octobre 1995, n° 94-192, *Marietti* : *Dr. fisc.* 1996, n° 12, comm. 383.

et pourquoi il convient, à l'instar des juridictions judiciaires, de rechercher une solution fondée sur l'exigence d'un procès équitable (2).

1. L'ineffectivité de l'application de l'article 9 du décret du 28 novembre 1983 dans le cadre de la réclamation administrative préalable

Les juridictions administratives demeurent aujourd'hui encore divisées sur l'applicabilité des dispositions de l'article 9 du décret du 28 novembre 1983 aux réclamations administratives préalables présentées dans le cadre d'un contentieux du recouvrement ¹⁰⁶⁵. Elles s'opposent en effet tant sur la solution qu'il convient d'adopter au regard de l'application de cette disposition, que sur les fondements censés justifier la solution proposée.

La Cour administrative d'appel de Bordeaux a ainsi considéré, dans un arrêt du 5 mars 1996, *Mme Jouan*, que ces dispositions ne pouvaient faire obstacle qu'au déclenchement du délai de saisine du juge ¹⁰⁶⁶. La Cour administrative d'appel de Paris a quant à elle jugé, dans un arrêt fort discutable du 23 mars 1995, *M. Véga*, que l'article 9 du décret ne pouvait s'appliquer aux réclamations présentées à l'encontre d'actes de recouvrement ¹⁰⁶⁷. Or ces deux arrêts vont en sens contraire de la position de la Cour administrative d'appel de Nancy, qui avait admis, par un arrêt de Plénière du 10 octobre 1989, *Mme Koch*, que le délai de présentation de la réclamation préalable n'avait pu courir en l'absence de mention dans l'acte de poursuite des voies et délais de recours ¹⁰⁶⁸.

Pourtant, si l'on examine ces arrêts à la lumière de l'article 9 du décret de 1983, une telle application semble difficilement concevable. Aux termes de cette disposition, reprise à l'article R.104 du Code des tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel, « *les délais de recours contre une décision déferée au tribunal ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision* ». Or, en matière de contentieux du recouvrement, les recours engagés à l'encontre d'un acte de poursuites sont seulement susceptibles d'être soumis à l'autorité administrative compétente pour

¹⁰⁶⁵.- Décret n° 83-1025 : *Dr. fisc.* 1984, n° 4, comm. 67. Cette disposition, a ajouté un 7^e alinéa à l'article 1^{er} du décret n° 65-29 du 11 janvier 1965 relatif aux délais de recours devant la juridiction administrative. Codifiée à l'article R. 104 du Code des tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel, elle a été reprise à l'article R. 421-5 du Code de justice administrative. Le Conseil d'État avait d'ailleurs admis l'applicabilité de la règle posée par l'article 1^{er} du décret du 11 janvier 1965 dans un arrêt du 9 octobre 1981, considérant que le commandement n'ayant pas mentionné que le contribuable devait saisir le chef de service dans le délai d'un mois, le redevable disposait du délai de droit commun de deux mois (n° 25.438 : *RJF* 12/81, n° 1172). La Haute juridiction revenait, ce faisant, sur sa jurisprudence exprimée au travers de l'arrêt de Section du 4 février 1972 (n° 81.099 : *Dr. fisc.* 1972, n° 28, comm. 1136, concl. SCHMELTZ). Le commissaire du gouvernement Schmeltz avait sur ce point considéré que le Conseil constitutionnel ne s'étant pas prononcé pour constater le caractère réglementaire de la procédure contentieuse fiscale, l'application du décret de 1965 ne pourrait être qu'illégale dans la mesure où elle aboutirait à « *substituer un délai réglementaire défini à un délai déterminé par voie législative* » (*Dr. fisc.* 1972, n° 28, p. 40).

¹⁰⁶⁶.- CAA Bordeaux 5 mars 1996, n° 94-589, *Mme Jouan* : *Dr. fisc.* 1996, n° 20, comm. 649. Le Conseil d'État avait adopté la même solution en matière de contentieux d'assiette, concernant le délai de saisine du directeur des services fiscaux (25 avril 1990, n° 82.755, *Veney* : *RJF* 6/90, n° 755).

¹⁰⁶⁷.- CAA Paris 23 mars 1995, n° 94-391, *M. Véga* : *Dr. fisc.* 1995, n° 48, comm. 2254.

¹⁰⁶⁸.- CAA Nancy Plén. 10 octobre 1989, n° 89-183, *Mme Koch* : *Dr. fisc.* 1991, n° 50, comm. 2450.

recevoir la réclamation préalable du redevable. Et si l'on peut admettre que cette dernière exerce une fonction contentieuse, elle ne peut en aucun cas être assimilée à une juridiction ¹⁰⁶⁹. Ne s'agissant pas « d'une décision déferée au tribunal », l'absence de mention des délais dans la notification de ladite décision ne les rend pas inopposables au sens de l'article 9 du décret du 28 novembre 1983. Le moyen visant à écarter l'application de cette disposition au motif qu'elle ne régit pas les réclamations contre les actes de recouvrement, apparaît dès lors erroné. La commission d'admission des pourvois en cassation devant le Conseil d'État a d'ailleurs refusé d'admettre le pourvoi dirigé contre un arrêt de la Cour administrative d'appel de Bordeaux ayant statué de la sorte, considérant le moyen tiré du défaut de mention des délais dans la notification de l'acte de poursuite comme n'étant pas « de nature à permettre l'admission de la requête » ¹⁰⁷⁰.

Si une telle solution apparaît comme fondée en droit, elle n'en est pas moins regrettable sur le strict plan de l'équité. L'article 9 du décret du 28 novembre 1983 ne pouvant s'appliquer en l'espèce, nous pensons qu'il convient de se tourner vers d'autres fondements juridiques afin que le redevable, face à des actes dotés d'une telle force contraignante, puisse bénéficier de l'information nécessaire à la défense de ses droits.

2. La recherche d'une solution fondée sur l'exigence d'un procès équitable

C'est du reste cette voie qu'a choisi d'adopter la Cour de cassation, dans un avis *Deltour* du 14 mai 2001. Formulée par un juge de l'exécution, la demande d'avis portait sur les questions suivantes : le non respect des prescriptions des articles 51 de la loi du 9 juillet 1991 ¹⁰⁷¹ et de l'article 82 du décret du 31 juillet 1992 ¹⁰⁷² constitue-t-il une nullité de fond des opérations de saisie ; la demande en nullité des opérations de saisie pour violation de ces dispositions doit-elle être précédée d'une réclamation administrative préalable et dans l'affirmative, quel est le juge compétent pour connaître de ce recours ? Après avoir répondu qu'une telle contestation relevait de l'opposition à poursuite ressortissant au juge de l'exécution, la Cour de cassation considéra *in fine* que « s'agissant des titres exécutoires émis par l'État pour le recouvrement d'impôts, taxes, redevances visés par l'article L. 281-1 du LPF, une telle contestation doit, à peine d'irrecevabilité, être précédée d'un recours gracieux devant l'administration fiscale, sous réserve que le redevable

¹⁰⁶⁹.- Cf. J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 288 et s.

¹⁰⁷⁰.- CE CAPC 15 novembre 1996, n° 172.241 : *RJF* 3/97, n° 265.

¹⁰⁷¹.- Aux termes de cet article, « la saisie-vente dans un local servant à l'habitation du débiteur, lorsqu'elle tend au recouvrement d'une créance autre qu'alimentaire, inférieure à un montant fixé par décret, ne peut être pratiquée, sauf autorisation du juge de l'exécution donnée sur requête, que si ce recouvrement n'est pas possible par voie de saisie d'un compte de dépôt ou des rémunérations du travail ».

¹⁰⁷².- L'article 82 du décret de 1992 précise en outre que « lorsqu'il s'agit d'une créance autre qu'alimentaire dont le montant n'excède pas la somme de 3.500 frs en principal, il ne peut être procédé à la saisie-vente dans le local d'habitation du débiteur que sur autorisation du juge de l'exécution donnée sur requête ou si le recouvrement de cette créance n'est pas possible par voie de saisie d'un compte de dépôt ou des rémunérations du travail ».

ait été informé du délai de ce recours, de ses modalités et de son destinataire, ainsi que des dispositions de l'article R 281-5 du même Livre »¹⁰⁷³.

Alors même que la question de l'opposabilité des délais et voies de recours n'était pas formulée dans l'avis, la Cour de cassation subordonne l'obligation de réclamation administrative préalable à l'obligation d'information du redevable. Elle entend en outre cette obligation d'information de façon beaucoup plus large que ne l'avait fait jusque-là la jurisprudence, la considérant comme relative non seulement aux délais de recours, mais également aux modalités, au destinataire, et à la portée du contenu de la demande. L'article R.* 281-5 du LPF prévoyant que le juge se prononce exclusivement au vu des justifications présentées au chef de service, il semble en effet que le redevable se doive d'être informé que le contenu, en fait, de sa demande, conditionnera la recevabilité des moyens nouveaux qu'il pourra être amené à présenter. Cette obligation d'information, en tant que relative aux modalités d'exercice du recours dont dispose le redevable pour défendre ses droits, s'impose plus encore au niveau de la réclamation administrative préalable, qu'au niveau de la saisine de l'autorité juridictionnelle.

L'extension de la demande d'avis, suggérée par le conseiller rapporteur Sene, découlait en l'espèce de la question de recevabilité qu'allait devoir trancher par la suite le juge de l'exécution¹⁰⁷⁴. La demande formulée par le redevable auprès de l'administration ne faisait état d'aucun moyen de droit, et ne pouvait s'analyser que comme constituant une simple demande de délai de paiement¹⁰⁷⁵. Or, suite au rejet de sa réclamation préalable, ce dernier invoquait le non respect du caractère subsidiaire de la saisie-vente. Ce moyen, mêlé de fait et de droit, était dès lors irrecevable devant le juge au regard de l'article R.* 281-5 du LPF. Sans doute est-il permis de penser que l'apparente faiblesse des revenus du redevable, la modicité de la créance ayant motivé la saisie, ainsi que la maladresse dont avait fait preuve le requérant dans la défense de ses droits ont également influencé la solution proposée par M. Sene : « *ne convient-il pas d'exiger en effet que le redevable soit informé de ses droits, s'il encourt une irrecevabilité pour n'avoir pas invoqué certains faits ou produit certaines justifications lors de la phase de réclamation préalable ? N'est-ce pas là faire respecter les exigences d'un procès équitable ?* ». Le fondement de cette position était donc clairement établi. Le conseiller rapporteur s'appuyait également sur les propos du professeur Théry, relevant, en matière de voie d'exécution du recouvrement des créances publiques, que face à l'obligation d'information devant permettre au destinataire ou au signataire d'un acte de connaître ou de défendre ses droits, « *la Cour de cassation n'a pas hésité à imposer ces mentions informatives, alors même qu'elles n'étaient exigées par aucun texte* »¹⁰⁷⁶.

¹⁰⁷³.- Avis Cass. 14 mai 2001, n° 01-0003 P, *Deltour* : *RJF* 11/01, n° 1451.

¹⁰⁷⁴.- Cf. *Bull. inf. C. cass.* 2001-539, p. 7.

¹⁰⁷⁵.- L'avocat général, M. KESSOUS, rapporte en note dans ses conclusions un extrait de la lettre, indiquant que suite au procès-verbal de saisie-vente, « *je vous informe que je ne pourrai pas régler la totalité de (la) somme car pour vivre avec mes deux enfants, je ne dispose que des prestations familiales. Je demande dès lors l'annulation de la procédure de saisie-vente* » (*Bull. inf. C. cass.* 2001-539, p. 7, note 8).

¹⁰⁷⁶.- In *Le courrier juridique des finances*, septembre 1990, n° 90, p. 2.

Confirmée de façon constante par la suite¹⁰⁷⁷, cette solution s'imposait, même en l'absence de texte, au regard du seul principe du respect d'un procès équitable. La Cour de cassation a suivi en cela la voie ouverte par la jurisprudence du Conseil constitutionnel qui, après avoir reconnu en matière fiscale la valeur constitutionnelle du principe, plus général, du respect des droits de la défense dans sa décision 184 DC du 29 décembre 1984¹⁰⁷⁸, a considéré plus récemment que ce dernier « *s'impose à l'autorité administrative sans qu'il soit besoin, pour le législateur, d'en rappeler l'existence* »¹⁰⁷⁹.

La position adoptée par la Cour de cassation a en outre le mérite de contourner les difficultés liées à l'applicabilité en la matière de l'article 6 § 1 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Car si l'exigence d'un procès équitable figure au nombre des garanties issues de cette disposition, son application demeure aujourd'hui encore cantonnée, tant au regard de la jurisprudence du Conseil d'État que de celle de la Cour européenne des droits de l'Homme, au seul domaine des sanctions fiscales. Cet article prévoit en effet que « *toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle* »¹⁰⁸⁰. La difficulté d'application de cet article au contentieux fiscal résulte ici de l'interprétation qu'il convient de donner aux termes de « *droits et obligations à caractère civil* ». Doit-on considérer la procédure fiscale comme relevant « *exclusivement du domaine du droit public* »¹⁰⁸¹, ou doit-on privilégier les incidences patrimoniales de leur application, particulièrement marquées en matière de contentieux du recouvrement¹⁰⁸² ?

La Cour de cassation semble là encore être la seule à avoir adopté cette dernière solution, admettant pour la première fois l'applicabilité de cette disposition dans un arrêt *Donsimoni* du 20 novembre 1990, à l'occasion d'un litige de recouvrement¹⁰⁸³.

¹⁰⁷⁷.- Cass. com. 4 juin 2002, n° 1107 FS-P : RJF 11/02, n° 1320 ; 31 mars 2004, n° 617 F-D, *Montagnac* : RJF 8-9/04, n° 939.

¹⁰⁷⁸.- Décision 84-184 DC : *RJC* p. 32 ; *RDP* 1985, p. 651, note L. PHILIP. Sur le principe du respect des droits de la défense, MOTULSKY, « Le droit naturel dans la pratique jurisprudentiel », *Mélanges Roubier*, 1961, t. 2, p. 175 et s. ; J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 508 et s.

¹⁰⁷⁹.- Cons. const. 30 décembre 1997, n°97-395 DC : *RJF* 2/98, n° 182. Cf. Obs. sous avis Cass. 14 mai 2001, n° 01-0003 P, *Deltour* : *RJF* 11/01, n° 1451, p. 975.

¹⁰⁸⁰.- Sur l'application de la Convention européenne des droits de l'homme, voir notamment PETTITI et alii (sous la direction de), *La Convention européenne, article par article*, Economica, 1995 ; L. SERMET, *Convention européenne des droits de l'homme et contentieux administratif français*, 1996, Economica ; J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 37 et s.

¹⁰⁸¹.- CEDH 9 décembre 1994, *Schouten et Meldrum*, série A, n° 304, §50

¹⁰⁸².- J.-C. DUCHON-DORIS considère ainsi que « *la phase du recouvrement est plus apte que celle de l'établissement de l'assiette à engendrer des droits ou des obligations à caractère civil* » et que « *on ne peut davantage exclure tout à fait une connotation pénale* » de la procédure de recouvrement forcé (in *Procès équitable et contentieux du recouvrement, op. cit.*, p. 698, § 36 et s.).

¹⁰⁸³.- Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1342 P (solution implicite) : *Bull. civ. IV*, p. 200, n° 288 ; *RJF* 1/91, n° 123. Dans le même sens, 4 janvier 1994, *Bruyelle* : *Bull. civ. IV*, p. 6, n° 8.

Elle considère ainsi aujourd'hui que « *le droit de toute personne à un procès équitable, garanti par l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, peut être invoqué devant toute juridiction civile statuant en matière fiscale* »¹⁰⁸⁴.

Les juridictions administratives, à quelques rares exceptions près¹⁰⁸⁵, refusent encore d'admettre l'applicabilité de l'article 6 § 1, motif pris que les litiges fiscaux ne peuvent être assimilés ni à des contestations en matière civile, ni à des accusations en matière pénale¹⁰⁸⁶. La Cour européenne des droits de l'Homme partage en outre cette position, confortée par son récent arrêt *Ferrazzini* du 12 juillet 2001, à travers lequel elle a considéré que « *le contentieux fiscal échappe au champ des droits et obligations de caractère civil, en dépit des effets patrimoniaux qu'il a nécessairement quant à la situation des contribuables* »¹⁰⁸⁷.

Bien que la doctrine critique fermement la solution consistant à exclure le contentieux fiscal¹⁰⁸⁸, et plus particulièrement le contentieux du recouvrement¹⁰⁸⁹, du champ d'application de l'article 6 § 1 de la Convention, elle ne semble pas être sur le point d'évoluer. Il suffit pour s'en convaincre de se référer aux développements forts circonstanciés de l'arrêt *Ferrazzini*¹⁰⁹⁰.

Le recours au principe du respect des droits de la défense, induisant notamment l'exigence d'un procès équitable, constitue donc aujourd'hui le seul fondement juridique propre à combler les lacunes des textes applicables à la saisine préalable de l'administration dans le cadre du contentieux du recouvrement. Souhaitons que la

¹⁰⁸⁴.- Cass. ass. plén. 14 juin 1996, n° 402 P, *M. Kloeckner* : *Dr. fisc.* 1996, n° 30, comm. 986, concl. Y. MONNET ; *RJF* 8-9/96, n° 1118.

¹⁰⁸⁵.- CAA Marseille Plén. 1^{er} juillet 1999, n° 96-1848, *M. Colombeau* : *Dr. fisc.* 2000, n° 20, comm. 396 ; *RJF* 4/00, n° 564. Voir également TA Paris 19 juin 1997, n° 97-7842, *Raffa* : *RJF* 10/97, n° 1003 ; CAA Paris Plén. 30 mars 1999, n° 96-1858, *SA Synetics* : *Dr. fisc.* 1999, n° 28, comm. 561, concl. Mme M. MARTEL.

¹⁰⁸⁶.- CE 15 avril 1992, n° 96.407, *M. Smets* : *Dr. fisc.* 1993, n° 44, comm. 2084, concl. Mme M.D. HAGELSTEEN et *RJF* 6/92, n° 880 ; 28 juillet 2000, n° 184.510, *M. Vanackere* : *Dr. fisc.* 2001, n° 19-20, comm. 444 et *RJF* 11/00, n° 1396 ; Sect. 25 avril 2001, n° 213.460, *SARL Parfival* : *Dr. fisc.* 2001, n° 29, comm. 711, concl. COURTIAL et *RJF* 7/01, n° 1012.

¹⁰⁸⁷.- Cet arrêt était particulièrement attendu dans la mesure où il était rendu par la nouvelle formation de la Cour résultant de l'application du protocole n° 11, ayant entraîné la fusion entre la Cour et la Commission depuis le 1^{er} novembre 1998. CEDH 12 juillet 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie* : *Dr. fisc.* 2002, n° 10, comm. 187, étude L. GERARD, p. 438 et s. ; *RJF* 2/98, n° 128, chronique J. MAIA, p. 3 et s.

¹⁰⁸⁸.- L. GERARD, « Sur l'applicabilité de l'article 6, volet civil, de la Convention européenne des droits de l'homme aux contentieux fiscaux », *Dr. fisc.* 2002, n° 10, p. 438 et s.

¹⁰⁸⁹.- J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement*, *op. cit.*, p. 698, § 36 et s.

¹⁰⁹⁰.- CEDH 12 juillet 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie*, précité.

Cour de cassation, par son avis *Deltour*¹⁰⁹¹, montre la voie aux juridictions administratives, l'absence de mention des délais et voies de recours dans l'acte de poursuite n'étant pas le seul obstacle que doit affronter le redevable souhaitant contester le recouvrement forcé mis en œuvre à son encontre.

B. LE DÉLAI DE SAISINE DU JUGE

La présentation de la réclamation administrative préalable selon les formes et les délais prescrits par les dispositions du Livre des procédures fiscales ne constitue en effet, pour le redevable, que la première étape de la contestation. Il devra alors, à compter du dépôt de la demande, attendre l'expiration du délai de deux mois attribué au chef de service compétent pour se prononcer sur sa réclamation. Puis, si ce dernier s'est abstenu de répondre dans le délai, ou si la décision rendue ne lui donne pas satisfaction, il sera contraint de porter sa réclamation devant le juge et sera soumis, pour ce faire, à un nouveau délai de deux mois.

L'article R.* 281-4 du LPF multiplie donc, comme au niveau de la saisine administrative préalable, les contraintes auxquelles devra se soumettre le redevable pour élever sa réclamation devant les tribunaux : l'identification du juge compétent (a) et la brièveté du délai de saisine, opposable même en l'absence de décision explicite de rejet (b), s'imposeront au redevable sans que là encore il ne puisse toujours se prévaloir du fait qu'il n'ait pas été informé des modalités de recours auxquelles il devait se soumettre (c).

a. Les difficultés liées à l'identification du juge compétent

L'identification du juge compétent pour traiter la réclamation du redevable constitue le premier obstacle auquel ce dernier va se trouver confronté. Une telle identification suppose d'une part, que le requérant maîtrise les règles de répartition des compétences juridictionnelles en matière de contentieux du recouvrement et d'autre part, qualifie correctement les moyens de sa demande en distinguant le contentieux des poursuites du contentieux de l'obligation de payer.

Comme nous l'avons vu précédemment, la qualification des moyens de la demande n'est pas toujours chose aisée. Elle devient en outre véritablement complexe si l'on s'en réfère aux solutions jurisprudentielles contradictoires concernant la qualification de certains moyens, tels que celui fondé sur l'absence de lettre de rappel. À cela s'ajoute la détermination du juge compétent, indissociablement liée à la qualification des moyens de la demande : juge de l'exécution s'il s'agit d'un contentieux des poursuites, juge de l'impôt s'il s'agit d'un contentieux de l'obligation de payer. Ce qui suppose en outre, dans ce dernier cas, que le redevable connaisse les domaines respectifs de compétence du juge administratif et du juge judiciaire au regard de l'imposition en cause.

Notons cependant sur ce point que la jurisprudence accorde au redevable une garantie non négligeable, dans la mesure où elle admet que le délai de recours

¹⁰⁹¹ - La Cour de cassation a en outre réaffirmé ce principe dans un arrêt du 4 juin 2002, n° 98-19.511, *M. Le Bail* (*Dr. fisc.* 2002, n° 51, comm. 1031) au travers duquel elle a considéré que « l'irrecevabilité n'est opposable au demandeur qu'à la condition qu'il ait été précisément informé, par l'acte de poursuites, des modalités et délais de recours, ainsi que des dispositions des articles R. 281-4 et R. 281-5 du LPF, et non simplement d'une "possibilité de recours" auprès de l'Administration ».

contentieux puisse être conservé en cas de saisine d'une juridiction incompétente¹⁰⁹². Introduite en contentieux administratif par l'arrêt *Reynaud* du 25 mai 1928, au travers duquel le Conseil d'État avait transposé les solutions applicables en matière de recours administratif¹⁰⁹³, cette faculté de prorogation de délai suppose cependant que « *la juridiction incompétente ait été saisie avant l'expiration du délai et que sa saisine ait eu le même objet que le recours ensuite exercé* »¹⁰⁹⁴. Nous reviendrons plus loin sur les questions de répartitions de compétence juridictionnelles. Nous aimerions simplement souligner en l'espèce que face à ce « *pathos juridique* », tel que qualifié déjà en 1972 par le commissaire du gouvernement Schmeltz sous l'empire des dispositions du CGI¹⁰⁹⁵, un redevable mal informé des modalités de recours applicables à la contestation de son obligation de payer, ne pourra que difficilement éviter de voir sa demande rejetée pour avoir incorrectement qualifié les moyens de sa demande. Cette situation s'avère particulièrement regrettable lorsqu'elle intervient en cassation, au terme d'un litige de plusieurs années¹⁰⁹⁶.

Il se peut dans ce cas que, bien qu'ayant saisi la juridiction qu'il pensait être compétente au regard des moyens avancés dans sa demande, celle-ci refuse d'en connaître au motif que ces moyens ont été incorrectement qualifiés. Et à défaut d'opposabilité du moyen tiré de l'absence de mention des modalités de recours, la brièveté des délais imposés conduira inmanquablement à le priver de toute possibilité de réclamation à l'encontre de son obligation de payer, quand bien même l'irrégularité alléguée apparaîtrait comme tout à fait fondée.

b. Un délai de deux mois opposable même en l'absence de décision explicite de rejet

Le délai imparti au redevable pour saisir l'autorité juridictionnelle est fixé par l'article R.* 281-4 du LPF. Il dispose à cet effet 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 au chef de service pour prendre sa décision. Les conséquences attachées au respect de ce délai sont particulièrement sévères et ne souffrent

¹⁰⁹².- CE 24 octobre 1966, n° 41.172 : *Dr. fisc.* 1966, n° 48, comm. 1121 ; 20 février 1968, n° 69.432 : *Dupont* 1968, p. 174.

¹⁰⁹³.- CE 25 mai 1928, *Reynaud* : *Recueil Lebon* p. 688.

¹⁰⁹⁴.- R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, *op. cit.*, p. 529, n° 560, 2°). Le décret du 22 février 1972, repris par le décret n° 906 du 2 septembre 1988 et transposé au sein du Code des Tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel, a également institué une procédure de règlement des questions de compétence au sein de la juridiction administrative (*ibid.*, p. 221, n° 217).

¹⁰⁹⁵.- Concl. sur CE Sect. 4 février 1972, n° 25.438 : *RJF* 12/81, n° 1172, p. 38.

¹⁰⁹⁶.- Voir par exemple, sur l'incompétence de la juridiction administrative, CE 29 octobre 1984, n° 41.986 : *Dr. fisc.* 1985, n° 12, comm. 637 ; 2 octobre 1989, n° 94.806, *Essayan* : *Dr. fisc.* 1991, n° 27, comm. 1391 ; 12 novembre 1990, n° 74.203, Pomparon : *RJF* 1/91, n° 111 ; 14 février 1996, n° 77.129, *Mélingue* : *RJF* 4/96, n° 510 ; CAA Paris 25 octobre 1994, n° 93-283, *Mme Sahraoui-Brahim* : *Dr. fisc.* 1995, n° 28, comm. 1526 ; 7 mai 1997, n° 96-2117, *M. Feld* : *Dr. fisc.* 1998, n° 9, comm. 152. Sur l'incompétence de la juridiction judiciaire, voir Cass. com. 19 janvier 1988, n° 86-17175 : *Dr. fisc.* 1988, n° 43, comm. 1988 ; 13 mai 1997, n° 95-15683, *Mme Lapidus* : *Dr. fisc.* 1997, n° 31-36, comm. 910 et *RJF* 8-9/97, n° 855.

d'aucune exception : toute action engagée avant cette date sera rejetée pour irrecevabilité ¹⁰⁹⁷, de même que toute action engagée postérieurement à l'expiration de ce délai sera considérée comme forclosée ¹⁰⁹⁸.

Le délai de recours pour saisir le tribunal court à compter de la réception de la réclamation préalable par le chef de service compétent, qui doit, aux termes de l'article R.* 281-1 alinéa premier du LPF, en accuser réception. La Cour administrative d'appel de Paris a récemment précisé à cet effet que « *il résulte des termes mêmes des dispositions du premier alinéa de l'article R. 281-4 du LPF que, si elles font obligation au trésorier-payeur général ou au directeur des services fiscaux d'accuser réception des réclamations dont ils sont saisis, elles précisent clairement que le délai de deux mois imparti pour statuer sur ces demandes commence à courir à compter de leur dépôt, et non pas [...] à compter dudit accusé de réception* » ¹⁰⁹⁹. La jurisprudence a cependant admis, par un arrêt de la Cour administrative d'appel de Douai du 23 mars 2000, que le défaut d'envoi de l'accusé de réception de la réclamation préalable avait pour effet de paralyser le délai de saisine du juge, qui ne pouvait être opposable au redevable dans ce cas ¹¹⁰⁰. Le commissaire du gouvernement Mulsant avait d'ailleurs considéré sur ce point que « *la rigueur du texte suppose une contrepartie pour le contribuable qui est l'accusé de réception prévu par le texte* » ¹¹⁰¹.

Si la réclamation a été adressée à une autorité incompétente pour en connaître, celle-ci devra la transmettre au chef de service compétent, mais le point de départ du délai de réclamation n'en sera pas pour autant modifié ¹¹⁰². L'article R.* 190-2 du LPF précise également que lorsqu'une réclamation concernant le recouvrement d'une imposition directe a été adressée à tort au service de l'assiette, l'obligation de transmission ne modifiera pas non plus le point de départ du délai de réclamation, qui courra à compter de la réception de la réclamation par le service saisi le premier. Ce dernier devra cependant informer le redevable de la transmission au service compétent, faute de quoi le délai de saisine du juge administratif ne courra pas ¹¹⁰³.

¹⁰⁹⁷.- CE 13 mars 1964, n° 43729 : *Dupont* 1964, p. 729 ; 12 février 1990, n° 57.658, *Sarboni* : *Recueil Lebon* p. 673 et *RJF* 4/90, n° 484 ; CE CAPC 16 mai 1997, n° 178.459, *Del Aguila* : *RJF* 7/97, n° 743 ; CAA Paris 18 juin 1996, n° 95-3046, *Estupina* : *Dr. fisc.* 1996, n° 51, comm. 1542 ; Cass. com. 12 mars 1996, n° 94-16 102, *M. Galitzky* : *Dr. fisc.* 1996, n° 28, comm. 922 et *RJF* 6/96, n° 823.

¹⁰⁹⁸.- CE 31 mai 1965, n° 35.655 : *Recueil Lebon* p. 319 et *Dr. fisc.* 1965, n° 27, comm. 776 ; Sect. 24 mars 1972, n° 75.104 : *Recueil Lebon*, p. 245 ; 1^{er} décembre 1976, n° 98.393 : *Dr. fisc.* 1977, n° 8, comm. 272 ; 15 février 1989, n° 88.215, *Sté Immobilière de la Roche Posay* : *RJF* 4/89, n° 515 ; CAA Nancy 22 avril 1993, n° 91-455, *Reichert* : *Dr. fisc.* 1994, n° 30-31, comm. 1489.

¹⁰⁹⁹.- CAA Paris 30 mars 2000, n° 98-324, *M. Moulai* : *Dr. fisc.* 2001, n° 197 ; 31 mars 2004, n° 99-2065, *Lambourdière* : *RJF* 8-9/04, n° 941.

¹¹⁰⁰.- CAA Douai 23 mars 2000, n° 97-93, *Boulay* : *Dr. fisc.* 2000, n° 52, comm. 1082, concl. G. MULSANT ; *RJF* 1/01, n° 106.

¹¹⁰¹.- Concl. précitées, p. 1776.

¹¹⁰².- CE 3 décembre 1986, n° 50.058 : *RJF* 2/87, n° 252.

¹¹⁰³.- CE 29 octobre 1984, n° 41.986, *Jost* : *Recueil Lebon* p. 558 ; *Dr. fisc.* 1985, n° 12, comm. 637 ; *RJF* 12/84, n° 1590.

La rigueur procédurale des modalités de saisine du juge n'est pourtant pas en l'espèce critiquable au regard du délai imparti pour ce faire. En cas de décision explicite de rejet, le redevable qui dispose d'un délai de deux mois à compter de la notification de la décision, se trouvera dans la situation de droit commun que l'on retrouve concernant les délais de recours en matière administrative, telle que définie par le décret du 11 janvier 1965. Elle est en outre conforme aux règles établies en matière de contentieux de l'assiette par l'article R.* 199-1 du LPF, qui dispose notamment que « *l'action doit être introduite devant le tribunal compétent dans le délai de deux mois à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'administration notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation* ».

En l'absence de décision explicite de rejet, le point de départ du délai de saisine du juge commencera à courir à compter de l'expiration du délai de deux mois imparti au chef de service pour statuer sur la réclamation du redevable. L'expiration de ce délai vaudra dans ce cas décision de rejet, et le redevable n'aura alors que deux mois pour saisir le juge de sa réclamation, sous peine d'encourir la forclusion¹¹⁰⁴. Le requérant se trouvait jusqu'à l'intervention de la loi du 12 avril 2000 dans une situation dérogatoire au droit commun, puisqu'en matière de contentieux administratif, le silence gardé par l'administration ne valait décision de rejet qu'à l'expiration d'un délai de quatre mois¹¹⁰⁵. Quant au contentieux de l'assiette, l'article R.* 199-1 prévoit en son deuxième alinéa que « *le contribuable qui n'a pas reçu de décision de l'administration dans le délai de six mois mentionné au premier alinéa peut saisir le tribunal dès l'expiration de ce délai* ».

L'article 21 de la loi du 12 avril prévoyant que « *le silence gardé pendant plus de deux mois par l'autorité administrative sur une demande vaut décision de rejet* », le contentieux du recouvrement se trouve à présent aligné sur le délai de droit commun¹¹⁰⁶. Mais il n'en demeure pas moins que le fait d'imposer un délai aussi bref, déclenché non pas par un fait, mais par une abstention de l'administration, oblige le redevable à la plus grande vigilance s'il tient à éviter la forclusion de son

¹¹⁰⁴ - CE 24 mai 1982, n° 26.929, *Mme Bussy* : *Dr. fisc.* 1983, n° 1, comm. 26, concl. P. SHRAMECK et *RJF* 7/82, n° 737 ; 28 septembre 1983, n° 30.315 : *Dr. fisc.* 1985, n° 25, comm. 1222 et *RJF* 11/83, n° 1452 ; 20 décembre 1985, n° 44.519 : *Dr. fisc.* 1986, n° 47-48, comm. 2112 et *RJF* 3/86, n° 337 ; 3 décembre 1986, n° 50.058 : *Dr. fisc.* 1988, n° 29-30, comm. 1560 et *RJF* 2/87, n° 252 ; 15 février 1989, n° 88.215, *Sté Immobilière de la Roche Posay* : *RJF* 4/89, n° 515 ; 2 juin 1989, n° 57.975, *Mme Meunier* : *Dr. fisc.* 1990, n° 52, comm. 2484 ; 30 octobre 1989, n° 70.753, *Gilibert* : *Dr. fisc.* 1991, n° 50, comm. 2450 et *RJF* 1/90, n° 96 ; 14 mars 1990, n° 76.854, *Bonnet* : *RJF* 5/90, n° 621 ; CAA Nancy 22 avril 1993, n° 91-435, *Reichert*, n° 30-31, comm. 1489.

¹¹⁰⁵ - Article 1^{er} alinéa 2 du décret du 11 janvier 1965, repris à l'article R. 104 du Code des tribunaux administratifs et des Cours administratives d'appel, lui-même nouvellement codifié à l'article R. 421-3 du Code de justice administrative. L'article 8 du décret du 29 décembre 1992 prévoit également que lorsque la réclamation préalable est présentée aux autorités en charge du recouvrement des états exécutoires, la décision implicite de rejet intervient à l'expiration d'un délai de six mois, s'il s'agit d'une opposition à état exécutoire, et de deux mois, s'il s'agit d'une opposition à poursuite.

¹¹⁰⁶ - Loi n° 2000-321.

action. D'autant que la jurisprudence confirme avec constance que l'intervention ultérieure d'une décision explicite de rejet ne saurait rouvrir ce délai de recours ¹¹⁰⁷.

À l'inverse, si le redevable saisit le juge avant l'expiration du délai de deux mois imparté au chef de service pour statuer sur sa demande, sa réclamation sera rejetée pour irrecevabilité sans aucune possibilité de régularisation. Le commissaire du gouvernement Bonnet avait audacieusement suggéré sur ce point une évolution de la jurisprudence fondée sur la prise en compte des dispositions de la loi du 12 avril 2000. Il avait en effet considéré que « *il existe à présent une règle générale, supérieure dans la hiérarchie des normes à celles posées par l'article R. 281-4 (ce qui n'était pas le cas avec le décret du 11 janvier 1965 modifié), selon laquelle le silence gardé par une autorité administrative emporte naissance d'une décision implicite de rejet au terme d'un délai de deux mois [...] Dans ces conditions, le fait que le redevable saisisse trop tôt le juge administratif ne saurait s'opposer à la naissance d'une telle décision implicite de rejet à l'expiration dudit délai de deux mois, qui correspond désormais exactement à celui retenu par le législateur. Et de ce fait, l'irrecevabilité prévue au dernier alinéa de l'article R. 281-4 ne peut plus être retenue que dans les cas où le juge statue avant l'expiration de ce délai : dans les autres cas, il y aura régularisation, selon les règles générales applicables en la matière* » ¹¹⁰⁸. La Cour administrative d'appel de Lyon ne l'a cependant pas suivi sur ce terrain et a considéré que, dès lors que la requête avait été déposée avant l'expiration du délai de deux mois, elle devait être rejetée pour irrecevabilité.

Le redevable contestataire devra également s'abstenir de prendre en compte toute communication, acte ou intervention de l'administration, ne constituant pas *stricto sensu* une décision statuant sur sa réclamation. Or, cela ne sera pas chose facile pour le redevable non averti, voire pour le conseil non spécialisé. Il faut bien avouer que dans certains cas, les procédés utilisés par les comptables en charge du recouvrement de l'impôt ne sont pas toujours exemptes d'ambiguïté. La jurisprudence fournit sur ce point des illustrations frappantes. Un redevable ayant reçu un accusé de réception de sa réclamation mentionnant qu'il serait informé de la suite donnée à sa demande sans nouvel avis de sa part, s'est ainsi vu reprocher l'abstention qui lui était ainsi recommandée ¹¹⁰⁹. Tandis que dans une autre espèce, le redevable qui avait cru le délai de recours interrompu par l'abandon partiel des poursuites accordé par le trésorier-payeur général, s'était trouvé forclos pour avoir laissé s'écouler le délai de saisine du juge ¹¹¹⁰.

¹¹⁰⁷.- CE Sect. 4 février 1972, n° 81.099 : *Recueil Lebon* p. 110 et *Dr. fisc. Dr. fisc.* 1972, n° 28, comm. 1136, concl. G. SCHMELTZ ; 20 décembre 1985, n° 44.519, *Le Stang* : *Dr. fisc.* 1986, n° 47-48, comm. 2112 et *RJF* 3/86, n° 337 ; 2 juin 1989, n° 57.975, *Mme Meunier* : *Dr. fisc.* 1990, n° 52, comm. 2484 ; 30 octobre 1989, n° 70.753, *Gilibert* : *Dr. fisc.* 1991, n° 50, comm. 2450 et *RJF* 1/90, n° 96 ; 30 mars 1992, n° 72.620 : *Dr. fisc.* 1992, n° 39, comm. 1758, concl. J. ARRIGHI de CASANOVA et *RJF* 5/92, n° 743 ; CAA Nantes 11 mars 1992, *Mme Etrillard* : *Dr. fisc.* 1993, n° 6, comm. 271 ; CAA Nancy 22 avril 1993, n° 91-435, *Reichert* : *Dr. fisc.* 1994, n° 30-31, comm. 1489.

¹¹⁰⁸.- Concl. sur CAA 13 juin 2002, n° 02-143, *M. Fougeron* : *Dr. fisc.* 2002, n° 50, comm. 1009.

¹¹⁰⁹.- CE 14 mars 1990, n° 76.854, *Bonnet* : *RJF* 5/90, n° 621.

¹¹¹⁰.- CE 23 juillet 1974, n° 70.649 : *Dupont* 1974, p. 379.

Là encore, cette situation devient quelque peu choquante lorsqu'il s'avère que le redevable n'a pas été informé des modalités de recours contentieux, et qu'il ne peut s'en prévaloir pour éviter la forclusion.

c. Un délai pouvant être opposable en l'absence de mention des délais et voies de recours

Lorsque l'administration se prononce sur la réclamation du redevable par voie de décision expresse, elle doit rendre compte d'une notification régulière. La jurisprudence en avait déduit qu'en application des dispositions issues de l'article 1^{er} du décret n° 65-29 du 11 janvier 1965, les délais et voies de recours applicables en matière de contentieux du recouvrement n'étaient opposables au requérant que s'ils avaient été préalablement mentionnés dans la notification de la décision du chef de service ¹¹¹¹. Le délai de recours à l'encontre de la décision de l'administration, sous l'empire des dispositions des articles 1846 et 1917 du CGI, était alors d'un mois. L'absence de mention des délais et voies de recours portait donc ce délai à deux mois.

Cependant, l'entrée en vigueur des dispositions du décret du 28 novembre 1983 sanctionnant notamment le défaut de mention de ces délais par l'absence pure et simple de délai de recours ¹¹¹², avait amené à poser de façon quelque peu différente la question de l'applicabilité de ces dispositions en matière de contentieux du recouvrement. D'autant que la modification des délais de recours applicable au contentieux du recouvrement ¹¹¹³ avait entretemps eu pour effet d'aligner ces délais sur les deux mois prévus en matière de contentieux administratif général ¹¹¹⁴.

La question de l'opposabilité des délais de recours de l'article R.* 281-4 du LPF au regard du décret du 28 novembre 1983 a été tranchée pour la première fois par le Conseil d'État dans un arrêt de Section du 26 février 1993, *Serfaty, Cohen et Dalbos* ¹¹¹⁵. Il s'agissait en l'espèce de se prononcer sur l'applicabilité au contentieux du recouvrement, en cas de rejet implicite de la réclamation préalable du redevable, de l'article 5 dudit décret. Aux termes de cette disposition, « *les délais opposables à l'auteur d'une demande adressée à l'administration courent de la date de la transmission, à l'auteur de cette demande, d'un accusé de réception mentionnant ... 2° le délai à l'expiration duquel, à défaut d'une décision expresse, la demande sera réputée acceptée ou rejetée ; 3° s'il y a lieu, les délais et voies de recours contre la décision implicite de rejet* ». Ces délais « *ne courent pas lorsque les indications que doit contenir l'accusé de réception sont incomplètes ou erronées et que l'intéressé se trouve de ce fait empêché de faire valoir ses droits* ». Le Tribunal administratif de Lyon et la Cour administrative d'appel de Nancy avaient

¹¹¹¹. - CE 24 juillet 1987, n° 49.211, *Candelier* : *RJF* 10/87, n° 1062.

¹¹¹². - Voir sur ce point les critiques du professeur CHAPUS *in Droit du contentieux administratif*, *op. cit.*, p. 494, n° 524.

¹¹¹³. - Deux mois à compter du 1^{er} janvier 1982.

¹¹¹⁴. - Article 1^{er} du décret du 11 janvier 1965 : « *la juridiction administrative ne peut être saisie que par la voie d'un recours formé ... dans les deux mois à partir de la notification ou de la publication de la décision attaquée* ».

¹¹¹⁵. - CE Sect. 26 février 1993, n° 117.454, *Serfaty, Cohen, Dalbos* : *RJF* 4/93, n° 598.

pour leur part considéré que les demandes adressées au chef de service « *ne pouvant être regardées comme des recours gracieux ou hiérarchiques et l'article R.* 281-4 du LPF précité ne comportant aucune disposition spéciale régissant le contenu de l'accusé de réception dont il prévoit cependant expressément l'intervention* »¹¹¹⁶, l'article 5 du décret de 1983 devait être jugé comme applicable au contentieux du recouvrement, rendant ainsi inopposable au requérant toute « *fin de non-recevoir tirée de l'expiration du délai de recours contentieux* »¹¹¹⁷. Alors qu'il semblait avoir été fait en l'espèce une juste application de la règle « *generalia specialibus non derogant* », le Conseil d'État n'a pas choisi de suivre cette voie, considérant que « *les contestations contre des actes de poursuites ... ne présentent pas le caractère de demandes adressées à l'administration au sens dudit article 5 du décret du 28 novembre 1983* »¹¹¹⁸.

Fondée sur l'interprétation stricte de ce texte adoptée par son arrêt *Laffont*¹¹¹⁹, écartant notamment de son champ d'application les recours administratifs gracieux ou hiérarchiques et plus généralement ceux n'ayant pas le caractère d'une demande initiale, la position de la Haute Cour n'en est pas moins critiquable. Les réclamations préalables prévues à l'article L. 281 du LPF n'ont pas, comme nous le verrons, le caractère de recours administratif gracieux ou hiérarchiques. En outre, comme le souligne Jean Maïa, « *le texte fiscal de l'article R 281-4 est de même rang dans la hiérarchie des normes que le décret de 1983. En effet, bien qu'issues de textes de forme législative codifiés antérieurement aux articles 1846 et 1910 du CGI, ses dispositions ont été transférées dans la partie réglementaire du LPF par le décret n° 81-860 du 15 septembre 1981 après déclassement par des décisions du Conseil constitutionnel des 14 mai, 24 octobre et 2 décembre 1980. Sur cette base, la solution consistant à accepter l'application de la règle générale aurait pu se recommander d'une analyse selon laquelle son objet est d'instituer une garantie procédurale venant en complément plutôt qu'en substitution de la règle spéciale. La seule circonstance que le texte fiscal de l'article R 281-4 fasse partir le délai au terme duquel naît une décision implicite du dépôt de la demande au chef de service et non de la transmission de l'accusé de réception n'aurait pas été dirimante à cet égard, au prix d'un effort d'interprétation tendant à harmoniser sur ce point la règle fiscale avec la règle générale* »¹¹²⁰.

Cette solution est d'autant plus regrettable qu'elle introduit une différence de traitement notable entre le redevable ayant bénéficié d'une décision explicite de rejet et celui n'ayant eu, pour toute réponse, que le silence de l'administration saisie. Le Conseil d'État a en effet récemment admis, par un arrêt du 29 octobre 2001, l'applicabilité de l'article 9 du même décret, conduisant à ne rendre opposables les délais de recours contre une décision administrative qu'à la condition d'avoir été

¹¹¹⁶.- CAA Nancy 29 septembre 1992, n° 91-773, *Malbete* : *RJF* 2/93, n° 281.

¹¹¹⁷.- TA Lyon 31 janvier 1990, n° 87-11386, *Dejos* : *RJF* 10/90, n° 1280.

¹¹¹⁸.- CE Sect. 26 février 1993, n° 117.454, *Serfaty, Cohen, Dalbos*, précité.

¹¹¹⁹.- CE Sect. 29 mars 1991, n° 101.719, *SA Laboratoires L. Lafon* : *Recueil Lebon* p. 113 ; *AJDA* 7-8/91, p. 583, obs. X. PRETOT ; *RFDA* 1992, p. 72, concl. P. HUBERT.

¹¹²⁰.- Chronique J. MAÏA, « La singularité des procédures fiscales est-elle sans limite ? », *RJF* 4/02, p. 288.

mentionnés, avec les voies de recours, dans la notification de cette décision ¹¹²¹. Alors que les juridictions administratives inférieures demeuraient encore divisées sur la solution à adopter ¹¹²², le Conseil d'État a cassé pour erreur de droit les trois arrêts attaqués, considérant que « *les décisions prises par le trésorier-payeur général en application de [l'article R 281-4] sont soumises aux dispositions de l'article 9 du décret du 28 novembre 1983, ultérieurement codifiées à l'article R. 421-5 du C. just. adm.* ». La Haute juridiction administrative a suivi sur ce point les conclusions de son commissaire du gouvernement Guillaume Goulard ¹¹²³. Ce texte doit s'appliquer en l'absence de dispositions spéciales contraires, « *or aucun article du Livre des procédures fiscales n'exclut explicitement ou implicitement l'application de l'article 9 du décret de 1983* » ¹¹²⁴. Elle a en outre opté pour une application particulièrement rigoureuse de cet article, considérant dans l'espèce *Véga* que la reproduction des dispositions de l'article R 281-4 du LPF dans l'accusé de réception de la réclamation du redevable ne pouvait valoir mention des voies et délais de recours au sens de ce texte. Les délais applicables au contentieux du recouvrement en matière de réclamation préalable ne seront donc désormais opposables au requérant que s'ils ont été expressément mentionnés dans la notification de la décision de rejet du chef de service ¹¹²⁵.

Cette disposition ne pouvant cependant s'appliquer en cas de décision implicite de rejet, du simple fait que le délai se trouve déclenché en l'absence de toute notification, il reste à souhaiter que le Conseil d'État fasse évoluer sa position concernant l'applicabilité de l'article 5 du décret de 1983. L'intervention de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les

¹¹²¹.- CE 29 octobre 2001, n° 179.746, *Véga*, n° 220.567, *Aveline*, n° 221.713, *Trachel* : *RJF* 1/02, n° 113.

¹¹²².- La Cour administrative d'appel de Bordeaux avait considéré cette disposition applicable au contentieux du recouvrement (5 mars 1996, n° 94-589 : *RJF* 5/96, n° 663). Dans le même sens, TA Strasbourg 26 mars 1999, n° 95-614, *Lévy* : *RJF* 10/99, n° 1291. Les trois arrêts contestés avaient au contraire tranché en faveur de son inapplicabilité (CAA Paris 23 mars 1995, n° 94-391, *ministre c/ Véga* : *RJF* 7/95, n° 887 ; 2 mars 2000, n° 98-2866, *Aveline* ; CAA Marseille 5 avril 2000, n° 97-880, *Mme Trachel* : *Dr. fisc.* 2001, n° 10, comm. 215 et *RJF* 4/01, n° 552). Dans le même sens, CAA Paris 31 mars 1992, n° 80, *Ismard* : *RJF* 7/92, n° 1079 ; CAA Bordeaux 5 mars 1996, n° 94-589, *Jouan* : *RJF* 5/96, n° 663. Cette dernière position était conforme à celle retenue par l'administration fiscale (Instr. du 4 juin 1984, 13 A-1-84 : Doc. F. Lefebvre DC-VI-8990).

¹¹²³.- Concl. G. GOULARD sur CE 29 octobre 2001, n° 179.746, *Véga*, n° 220.567, *Aveline*, n° 221.713, *Trachel* précité : *BDCF* 1/02, n° 14, p. 50.

¹¹²⁴.- Le commissaire du gouvernement a également considéré que l'on pouvait déduire de la jurisprudence du Conseil d'État que cette disposition était applicable au contentieux de l'assiette de l'imposition. *Cf.*, *a contrario*, CE 25 avril 1990, n° 82.755, *Veneny* : *RJF* 6/90, n° 754 ; 14 février 1994, n° 78.467, *Boullin* : *RJF* 4/94, n° 479.

¹¹²⁵.- Le Conseil d'État a ainsi récemment considéré, sans faire référence au décret de 1983, que « la décision administrative rejetant cette réclamation, faute de mentionner les voies et délais de recours, n'a pu faire courir à l'encontre de la société le délai de deux mois prévu à l'article R 281-4 pour saisir le juge » (CE 18 février 2004, n° 230.257, *Sté d'économie mixte immobilière interdépartementale de la région parisienne (Semidep)* : *RJF* 5/04, n° 551). Voir également en cas de délégation irrégulière de signature apposée sur la décision de rejet CAA Marseille 6 février 2003, n° 98-2091, *Unia* : *RJF* 6/04, n° 655.

administrations ¹¹²⁶ devrait, de ce point de vue, favoriser une telle évolution. Cette loi a en effet repris les fondements de ce texte, en disposant cette fois clairement que « *sont considérées comme des demandes au sens du présent chapitre les demandes et les réclamations, y compris les recours gracieux et hiérarchiques, adressées aux autorités administratives* ».

Le seul obstacle à l'application de cette garantie « minimum » que serait en droit d'attendre le redevable dont la réclamation a fait l'objet d'une décision implicite de rejet semble donc être enfin levé. Ainsi, comme en conclut Guillaume Goulard, « *depuis l'intervention de cette loi, le contribuable dont la contestation est implicitement rejetée devrait donc au moins avoir reçu un accusé de réception lui indiquant les voies et délais de recours. Celui dont la demande est explicitement rejetée ne devrait pas davantage se voir opposer les délais de recours sans avoir été précédemment informé. Cette règle générale nous semble d'ailleurs particulièrement utile dans le contentieux du recouvrement, encore marqué par une certaine dissymétrie entre l'administration et le contribuable, et dans lequel le contribuable peut avoir quelque peine à identifier les décisions susceptibles de recours ainsi que les possibilités de contestation qui s'ouvrent à lui* » ¹¹²⁷.

§ 2. LA RIGUEUR EXCESSIVE DES CONSÉQUENCES LIÉES À LA PRÉSENTATION DE LA DEMANDE

À la rigueur des délais imposés au redevable pour saisir l'administration, puis le juge, de sa contestation, s'ajoute celle des conséquences liées à la présentation d'une telle réclamation.

S'il ne respecte pas les formes et les délais prescrits par les dispositions du Livre des procédures fiscales, il se verra privé de toute contestation (A). Et s'il parvient à porter sa contestation devant le juge, il découvrira alors qu'il ne peut présenter de justifications autres que celles qui ont été soumises au chef de service, la présentation de la réclamation préalable entraînant la cristallisation de l'entier litige (B).

A. L'ABSENCE DE RÉCLAMATION PRÉALABLE PRIVE LE REDEVABLE DE TOUTE CONTESTATION

« *Jamais sans doute les fins de nonrecevoir ne sont plus nombreuses que dans le contentieux du recouvrement.* » ¹¹²⁸. C'est ainsi que le conseiller d'état G.-W. Schmeltz introduisait, dans son ouvrage sur la jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, la partie relative à la recevabilité des oppositions à contrainte.

¹¹²⁶.- Loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 : JO 13 avril 2000 ; Dr. fisc. 2000, n° 22-23, p. 830.

¹¹²⁷.- Concl. G. GOULARD sur CE 29 octobre 2001, n° 179.746, *Véga*, n° 220.567, *Aveline*, n° 221.713, *Trachel*, précitées.

¹¹²⁸.- G.-W. SCHMELTZ, « La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative », *Dalloz*, 1978, p. 184, n° 300.

Bien que formulée alors que le contentieux du recouvrement se trouvait encore régi par les dispositions du Code général des impôts, cette constatation demeure toujours d'actualité, et les règles relatives à la présentation de la réclamation administrative préalable en sont pour une grande part responsables. Nous verrons qu'elle constitue une obligation à caractère général et absolu (a), ne pouvant en outre faire l'objet d'aucune régularisation (b).

a. Une obligation à caractère général et absolu

L'obligation de présenter une réclamation administrative préalable s'impose de façon générale et absolue à toute personne susceptible de contester son obligation fiscale de payer selon les dispositions des articles L. 281 et suivants du Livre des procédures fiscales ¹¹²⁹. Cette obligation s'imposera au redevable principal ou solidaire de la créance ¹¹³⁰, ainsi qu'à toute personne directement mise en demeure d'acquitter les sommes dues en lieu et place du redevable ¹¹³¹. Elle s'imposera également quels que soient les moyens mis en œuvre au regard de l'article L. 281 du LPF ¹¹³², qu'il s'agisse de contester l'obligation de payer au fond ¹¹³³ ou en la forme ¹¹³⁴ et quelle que soit la nature de la créance fiscale mise en cause, qu'il s'agisse de contester une créance due à titre principal, une majoration pour paiement

¹¹²⁹.- Cass. com. 2 décembre 1986, n° 84-16275 A : *Dr. fisc.* 1988, n° 15, comm. 785.

¹¹³⁰.- Voir notamment CE 31 octobre 1979, n° 13.838 et 13.839 : *RJF* 12/79, n° 705 ; 9 octobre 1981, n° 25.438 : *Dr. fisc.* 1981, n° 51, comm. 2321 ; CA Amiens 9 avril 1970, *Scharr* : *Dr. fisc.* 1970, n° 45, comm. 1334 ; Cass. com. 22 janvier 1973, *Scharr* : *Dr. fisc.* 1973, n° 18-19, comm. 730.

¹¹³¹.- Sauf, bien entendu, à justifier d'un mandat régulier. *Cf.* nos développements, chapitre II.

¹¹³².- La jurisprudence considère ainsi que la réclamation préalable demeure obligatoire alors même que l'irrégularité de l'acte de poursuite semblerait manifeste (Cass. com. 7 janvier 1997, n° 36 D, *Fricou* : *RJF* 4/97, n° 385) ou qu'il apparaîtrait comme dénué de toute valeur juridique (CE 27 janvier 1964, n° 65.975 : *Dupont* 1966, p. 246).

¹¹³³.- CE 17 février 1934, n° 36.503, *Sieur Vervacke* : *Recueil Lebon*, p. 238 ; 3 mars 1959, n° 43.617 : *Dr. fisc.* 1959, n° 18, comm. 447 ; 28 mai 1975, n° 91.582 : *RJF* 7-8/75, comm. 385 ; 29 octobre 1980, n° 15.871 : *RJF* 1/81, n° 98 ; 28 janvier 1983, n° 14.444 : *Dr. fisc.* 1983, n° 25, comm. 1380, concl. P. RIVIERE ; 29 novembre 1991, n° 68.591 : *Dr. fisc.* 1992, n° 12, comm. 634 ; TA Paris 22 octobre 1954 : *AJDA* 1955, II, p. 130, n° 146 ; Rouen 25 janvier 1957, *Mecchia* : *AJDA* 1957, II, p. 219, n° 212 ; Versailles 28 avril 1998, n° 944.166 : *Mémorial des percepteurs* 1998, p. 150 et s.

¹¹³⁴.- Cass. com. 25 novembre 1974, *Bertrand* : *BODGI* 12 C-4-75 du 6 mars 1975 et *Dr. fisc.* 1975, n° 13, ID et CA, n° 4750 ; 11 juin 1981 : *Bull. civ.* IV, n° 266 ; 17 juillet 1981, n° 750 : *Dr. fisc.* 1981, n° 41, comm. 2129 ; 2 décembre 1986 : *Bull. civ.* IV, n° 231 ; 5 juillet 1994, n° 1565 D : *RJF* 11/94, n° 1281 ; 16 janvier 1996, n° 150 P : *RJF* 4/96, n° 513 ; 12 mars 1996, n° 518 P, *M. Pautou* : *Dr. fisc.* 1996, n° 27, comm. 879 et *RJF* 6/96, n° 825 ; n° 520 P, *M. Galitzky* : *Dr. fisc.* 1996, n° 28, comm. 922 et *RJF* 6/96, n° 823 ; 7 janvier 1997, n° 36 D, *Fricou* : *RJF* 4/97, n° 385 ; 8 juillet 1997, n° 1845, D, *Receveur des impôts de Moutiers c/ Sté La Bartavelle* : *RJF* 12/97, n° 1184 ; CA Amiens 4 mars 1959, n° 16.011 : *Dr. fisc.* 1959, n° 18, comm. 447 ; Paris 4 décembre 1980, *N...* : *BODGI* 12 C-18-81 du 21 mai 1981 et *Mémorial des percepteurs* 1981, p. 15 et s.

tardif ¹¹³⁵, des acomptes provisionnels ¹¹³⁶ ou encore des amendes pénales ¹¹³⁷. Elle doit enfin être renouvelée à l'encontre de chacun des actes de poursuites contestés, alors même qu'un précédent jugement aurait annulé le premier de ces actes au motif que le redevable s'était déjà acquitté de la totalité de sa dette ¹¹³⁸.

L'obligation de réclamation préalable est en outre entendue strictement. Il doit s'agir d'une véritable réclamation (1), à laquelle le redevable n'a pas renoncé (2).

1. La nécessité d'une véritable réclamation

La demande administrative préalable doit faire l'objet, de la part du redevable, d'une véritable réclamation. Cette affirmation, qui résulte moins des textes que de la jurisprudence, nécessite quelques éclaircissements. Car, là encore, le contentieux du recouvrement fait figure de « parent pauvre » quant aux dispositions applicables à la forme et au contenu de la demande préalable. L'article R.* 197-3 du LPF prévoit en effet en matière de contentieux d'assiette que la réclamation préalable devant le service des impôts doit, à peine d'irrecevabilité, mentionner l'imposition contestée, l'exposé sommaire des moyens et les conclusions des parties, la signature manuscrite de son auteur et qu'elle doit être accompagnée soit de l'avis d'imposition, d'une copie, ou d'un extrait du rôle, soit de l'avis de mise en recouvrement ou d'une copie, soit d'une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement. Il est en outre complété par les articles R.* 197-1 à 2 et R.* 197-4 à 5 du LPF, régissant notamment les modalités de présentation des réclamations individuelles ou collectives et les conditions de validité relatives au réclamant ¹¹³⁹. Les dispositions applicables au contentieux du recouvrement se bornant à définir l'auteur, le destinataire et les délais de réclamation, les principales règles relatives à la forme et au contenu de la demande sont de nature jurisprudentielle.

La seule réelle exigence de forme est constituée en l'espèce par l'obligation de formuler la demande par écrit. La Cour administrative d'appel de Lyon a ainsi rejeté les conclusions d'une requérante s'étant contentée, comme seul préalable à la saisine du Tribunal administratif, d'exposer sa situation lors d'une entrevue avec le service local chargé du recouvrement ¹¹⁴⁰. Comme le relève l'annotateur de l'arrêt, cette solution résulte implicitement des dispositions applicables au contentieux du recouvrement : « *d'une part, la contestation doit être "adressée" au chef de service (article L 281 et R 281-1), lequel dispose d'un délai pour se prononcer qui court à*

¹¹³⁵.- CE 5 février 1969, n° 65.520 : *Dupont* 1969, n° 5, p. 159 ; 21 juillet 1970, n° 76.892 : *Dr. fisc.* 1970, n° 39, comm. 1093 ; 15 mars 1972, n° 70.004 et 73.902 : *Dr. fisc.* 1972, n° 19, comm. 737 ; 25 février 1987, n° 67.889 : *RJF* 5/87, n° 595 ; 11 janvier 1988, n° 64.964 : *RJF* 3/88, n° 251 ; 26 février 1990, n° 59.614-60.773, *SARL Buri* : *RJF* 4/90, n° 398.

¹¹³⁶.- CE 28 mai 1975, *Belça* : *Dr. fisc.* 1976, n° 3, comm. 65.

¹¹³⁷.- Cass. com. 24 mars 1998, n° 731 D, *Receveur-Percepteur de Saint-Benoît* : *RJF* 7/98, n° 861.

¹¹³⁸.- CAA Paris 16 avril 1998, n° 96-836, *Sté Athanor- Restauration de la Cornue* : *Dr. fisc.* 1999, n° 6, comm. 119 et *RJF* 7/98, n° 862.

¹¹³⁹.- Cf. G. NOEL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, LGDJ, Bibliothèque de Science Financière, tome XXI, 1985, p. 381 et s.

¹¹⁴⁰.- CAA Lyon 24 mars 1992, n° 1681, *Taciturno* : *RJF* 6/92, n° 901.

partir du "dépôt" de la demande (article R 281-4) ; d'autre part, le tribunal statue quant à lui exclusivement au vu des "justifications" et des faits exposés dans les "mémoires" présentés au chef de service, le contribuable ne pouvant en soumettre d'autres au tribunal (article R 281-5) »¹¹⁴¹.

Une simple lettre sera néanmoins considérée comme satisfaisant à ces obligations. Comme le relevait le professeur Drago, « *les formes prévues par l'article 1910 du CGI ... n'ont donc pas à être nécessairement respectées (mémoire avec demande de récépissé) et la Haute Assemblée doit être approuvée de ne pas exiger ici le respect de formalités superflues. En fait, le recours préalable constitue un préliminaire de conciliation destiné, si possible, à éviter un procès* »¹¹⁴². Mais dans la mesure où la preuve de l'envoi de la réclamation préalable incombe au redevable contestataire, une lettre recommandée avec accusé de réception semble être le support le plus approprié.

La demande préalable devra en outre, quant à son contenu, être fondée sur l'un des moyens visés à l'article L. 281 du LPF¹¹⁴³. La simple signification de l'opposition au chef de service ne saurait valoir réclamation préalable¹¹⁴⁴.

Si la demande porte sur des moyens ne relevant pas du contentieux du recouvrement, la réclamation ainsi formée sera rejetée comme ne constituant pas une demande préalable au sens de l'article R.* 281-1 du LPF¹¹⁴⁵. Le Conseil d'État a ainsi considéré que la demande d'un redevable, se bornant à contester l'étendue de la solidarité dont le principe avait été fixé par le juge pénal, devait être rejetée pour irrecevabilité¹¹⁴⁶. Si à l'inverse la réclamation s'avère dépourvue de tout moyen, elle sera considérée comme dilatoire. La Haute juridiction a estimé en ce sens que « *l'opposition à poursuite à l'appui de laquelle le redevable n'a produit aucune justification est purement dilatoire. Dès lors, en raison du caractère abusif de sa demande, le requérant doit être condamné à payer des dommages et intérêts à l'administration des impôts* »¹¹⁴⁷.

Les conditions de présentation de la réclamation préalable établies par les textes devront être par contre strictement respectées, notamment en ce qui concerne l'auteur de la réclamation ou son destinataire. Aucune substitution de personne en cours de procédure n'étant admise, sauf décès du requérant, la demande devra être

¹¹⁴¹.- Obs. sous CAA Lyon 24 mars 1992, n° 1681, *Taciturno* : *RJF* 6/92, n° 901, p. 546.

¹¹⁴².- Obs. R. DRAGO sous CE 1^{er} avril 1960 : *AJDA* 1960, II, 217, 183.

¹¹⁴³.- La jurisprudence considère d'ailleurs que « *la distinction entre une réclamation d'assiette et une réclamation de recouvrement dépend non du service auquel elle a été adressée mais de son objet, éclairé par l'argumentation du contribuable, quel que soit le terrain retenu par le service pour y statuer* » (CE 22 mai 1992, n° 81.696, *Kachmar* : *RJF* 7/92, n° 1061).

¹¹⁴⁴.- Cass. com. 8 décembre 1975, n° 767 : *BODGI* 12 C-8-76 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 6, comm. 194.

¹¹⁴⁵.- CE 1^{er} décembre 1976, n° 98.393, *dame Sudre* : *Dr. fisc.* 1977, n° 8, comm. 272.

¹¹⁴⁶.- CE 29 novembre 1991, n° 68.591, *M. Derymacker* : *RJF* 1/92, n° 153. Voir également CAA Lyon 17 avril 1996, n° 94.1599 : *Dr. fisc.* 1996, n° ?, comm. 688.

¹¹⁴⁷.- TGI 24 avril 1970, *Hugla* : *BODGI* 1970, 180, 12 C-18-70 ; *Dr. fisc.* 1970, n° 45, ID et CA, comm. 3420.

présentée par celui qui entend porter sa réclamation devant le juge ¹¹⁴⁸. Le professeur Amselek relève également sur ce point que « *le mémoire préalable doit être présenté à l'administration par l'opposant lui-même ou par un mandataire régulier* » et que « *selon le Conseil d'État, la formalité du mémoire préalable s'impose individuellement à chaque opposant ; il n'est pas possible de former une opposition à poursuite collective, amorcée par un mémoire unique qui serait commun à plusieurs opposants* » ¹¹⁴⁹.

La jurisprudence considère en outre que les dispositions régissant le contentieux du recouvrement « *étant exorbitantes du droit commun, leur interprétation stricte s'impose ; que la production de ce mémoire ne saurait être suppléée par des réclamations ou des demandes diverses adressées à d'autres fonctionnaires, fussent-ils les supérieurs hiérarchiques du Receveur-Général ou le Ministre des Finances lui-même* » ¹¹⁵⁰. La réponse d'un redevable à une lettre de rappel ¹¹⁵¹, ou une argumentation développée devant le directeur des services fiscaux avant la signification d'un commandement ¹¹⁵², ne sauraient enfin constituer des demandes préalables susceptibles d'engager la procédure dans la mesure où elles ne sont pas dirigées à l'encontre d'un acte de poursuite.

2. La nécessité d'une réclamation à laquelle le redevable n'a pas renoncé

L'absence de réel formalisme conduisant la jurisprudence à interpréter avec bienveillance les termes utilisés par les redevables pour qualifier leur demande préalable, voire à déduire les moyens invoqués des faits exposés par ces derniers ¹¹⁵³, ne saurait avoir pour conséquence d'ignorer les manifestations de volonté non équivoques des requérants.

La renonciation du redevable faisant suite à la présentation de la demande équivaudra à l'absence pure et simple de demande préalable. Sa réclamation postérieure éventuelle sera alors jugée comme non recevable.

L'affaire *Ameur Zaimeche* tranchée par le Conseil d'État dans un arrêt du 17 février 1992 est sur ce point particulièrement significatif ¹¹⁵⁴. Le redevable avait formé auprès du trésorier-payeur général, dans les deux mois suivant la notification

¹¹⁴⁸. - CE 5 mars 1958, n° 42.376 : *Dupont* 1958, p. 215. Cf. *Jurisque Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 615, n° 23.

¹¹⁴⁹. - Chron. sous CE 25 octobre 1972, *Consorts Hamalian* : *RSF* 1973, p. 823.

¹¹⁵⁰. - CA Paris 22 octobre 1954, *Sieur Pouli* : *AJDA* 1955, II, 146, 130. Bien que mettant en cause des créances non fiscales « recouvrées comme en matière de contributions directes », cette solution a vocation à s'appliquer *a fortiori* en matière fiscale.

¹¹⁵¹. - Cass. com. 28 juin 1988, n° 86-17.359, *SNC Manera, S.A. Passy BV et Cie* : *Bull. civ.* IV, p. 148, n° 215 ; *Dr. fisc.* 1990, n° 11, com. 564.

¹¹⁵². - Cass. com. 24 mai 1976, n° 398 : *Dr. fisc.* 1977, n° 6, comm. 194.

¹¹⁵³. - CE 1^{er} avril 1960, précité. Le redevable s'était contenté d'envoyer une lettre au Trésorier-payeur général, signalant qu'il avait au préalable introduit une réclamation avec demande de sursis de paiement et qu'il avait en outre déjà réglé une partie de l'imposition. Le Conseil d'État avait néanmoins considéré « *qu'une telle lettre qui portait ainsi contestation du montant de la dette de l'intéressé à l'égard du Trésor, et de son exigibilité, constituait le mémoire préalable à opposition à contrainte* ».

¹¹⁵⁴. - CE 17 février 1992, n° 71.208, *Ameur Zaimeche* : *RJF* 4/92, n° 557.

du commandement qui lui avait été décerné, une demande préalable visant à contester l'exigibilité des sommes qui lui étaient réclamées. Puis, alors que le délai de réclamation n'était pas encore expiré, il avait fait connaître au trésorier-payeur général qu'en raison des précisions qu'il avait pu obtenir auprès de ses services, l'action qu'il avait engagée était le résultat d'un « malentendu » tenant à ce qu'il craignait que le commandement ne fût le prélude à des poursuites et à un recouvrement forcé, en dépit de la décision prise par la commission des chefs de services financiers de lui accorder un plan pour l'apurement de ses dettes d'impôts ; que, désormais, ces craintes étaient « vaines et sans objet », qu'il « allait de soi » que sa demande préalable l'était également et qu'il ne tenait nullement à « faire du contentieux », mais à respecter « scrupuleusement la décision d'étalement ».

Le requérant avait pourtant ultérieurement porté sa contestation devant le tribunal administratif de Paris, qui l'avait rejetée pour irrecevabilité en raison de l'absence de réclamation préalable. Saisi à son tour de cette décision, le Conseil d'État a considéré que « eu égard aux termes de cette lettre, M. Ameur Zaimeche doit être regardé comme y ayant manifesté, sans aucune réserve, son intention de ne pas donner suite à la contestation qu'il avait portée ... devant le trésorier-payeur général ; que celle-ci ayant été abandonnée avant l'expiration du délai de deux mois prévu par l'article R 281-4 du LPF dans lequel il appartient au trésorier de se prononcer, le tribunal administratif de Paris a pu estimer à bon droit qu'en l'absence de réclamation préalable, la demande présentée directement devant lui par M. Ameur Zaimeche n'était pas recevable ».

Cette solution ne peut être critiquée sur le plan du fond du droit. La renonciation du requérant était claire et sans équivoque¹¹⁵⁵ et l'absence de réclamation préalable qui en résultait affectait la requête d'un vice non susceptible de régularisation.

Elle demeure pourtant regrettable dans la mesure où il est loin d'être certain que le redevable ait eu pleinement conscience des conséquences induites par cette renonciation, ni même qu'il ait réellement appréhendé la situation dans laquelle il se trouvait au regard de l'administration en charge du recouvrement.

Il « craignait » que le commandement ne fût le prélude à des poursuites et à un recouvrement forcé en dépit de la décision d'étalement dont il avait bénéficié. Or, le commandement constituait bien un acte de poursuites, le recouvrement forcé avait été effectivement mis en œuvre par l'administration et il n'avait aucun droit acquis au maintien de la décision d'étalement de sa créance fiscale légalement échue¹¹⁵⁶.

Le fait que, nonobstant sa précédente renonciation, il ait finalement saisi le juge de sa contestation, semble au contraire démontrer qu'il n'avait pas l'intention de se

¹¹⁵⁵.- Il est intéressant d'effectuer un parallèle au regard des conditions requises pour établir le désistement du requérant en contentieux administratif (cf. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 751, n° 789), comme en procédure civile (articles 384 à 385 et 394 à 405 du NCP ; cf. J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile*, op. cit., p. 820 et s.).

¹¹⁵⁶.- CE 23 mai 1958, n° 36.530, *Sieur R...* : *Dr. fisc.* 1958, n° 52, doct., concl. POUSSIÈRE. Le Conseil d'État considère cependant depuis peu que l'administration ne peut rompre unilatéralement un plan de règlement échelonné des dettes du redevable, dès lors que ce dernier en a respecté scrupuleusement les échéances (CE 18 mars 1994, n° 129.460, *min. c/ Assoc. Gepod Formation* : *RJF* 5/94, n° 645). L'administration fiscale adopte elle-même aujourd'hui une semblable position (Instr. 23 mars 1998, § 22 : *BOI* 12 C-2-98 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 15, ID et CA n° 11.980). Sur la compétence de la Commission des chefs des services financiers en matière d'octroi de plans de règlement échelonnés, se référer au décret du 30 mai 1997, au *Dr. fisc.* 1997, n° 25, comm. 709.

priver de toute faculté de recours éventuel, mais seulement d'assurer l'administration de sa volonté de s'acquitter de sa dette selon les termes de la décision d'étalement dont il avait bénéficié.

Pourtant, le délai de deux mois suivant la notification de l'acte de poursuite étant expiré, la lettre envoyée par M. Zaimeche a bien eu pour effet de le priver de tout recours ultérieur formé à l'encontre du commandement décerné, d'autant qu'aucune possibilité de régularisation ne pouvait être admise en l'espèce.

b. Une obligation non susceptible de régularisation

« *Au regard des avantages considérables de l'instance administrative préalable tant pour les particuliers que pour l'administration, on est naturellement conduit à lui conférer un caractère obligatoire avant toute action juridictionnelle : l'obligation de respecter une phase administrative avant la phase juridictionnelle joue à la manière d'une exception d'irrecevabilité* »¹¹⁵⁷. Sans doute est-ce là, comme le souligne Guy Isaac, la justification du caractère d'ordre public des règles de présentation de la réclamation administrative préalable en contentieux fiscal¹¹⁵⁸, voire plus généralement en contentieux administratif¹¹⁵⁹.

La solution n'est pas différente en ce qui concerne le contentieux du recouvrement. L'obligation de présenter une réclamation administrative préalable constitue une formalité substantielle d'ordre public¹¹⁶⁰. Elle emporte à ce titre les conséquences que l'on connaît en procédure contentieuse : « *possibilité pour les parties d'invoquer en tout état de la procédure l'irrecevabilité du recours ; obligation pour le juge d'examiner d'office, le cas échéant, la question de recevabilité (mais sans avoir à motiver son jugement en cas de réponse affirmative à la question examinée d'office) ; obligation pour le juge encore de relever, le cas échéant, et en tout état de procédure, d'office l'irrecevabilité du recours, c'est-à-dire de lui opposer une "fin de non-recevoir"* »¹¹⁶¹.

La traduction de cette obligation au regard des articles R.* 281-1 et suivants s'effectue cependant d'une façon particulièrement rigoureuse, et pour le moins dérogatoire si l'on s'en réfère seulement aux règles applicables en matière de contentieux d'assiette. L'irrespect de cette exigence, que ce soit au motif que la requête a été présentée de manière prématurée (1) ou encore tardive (2), sera en effet insusceptible de régularisation.

¹¹⁵⁷.- G. ISAAC, *La procédure administrative non contentieuse*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome LXXIX, 1968, p.655, n° 679.

¹¹⁵⁸.- Cf. C. DEBOUY, *Les moyens d'ordre public dans la procédure administrative contentieuse*, PUF, Poitiers, tome 9, p. 307 et s. L'auteur effectue un rapprochement entre le délai de recours administratif préalable en matière fiscale et le délai de recours juridictionnel.

¹¹⁵⁹.- Cf. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, *op. cit.*, p. 349 et s.

¹¹⁶⁰.- TGI Quimper 21 décembre 1976, *L...* : BODGI 12 C-20-77 du 13 mai 1977 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 24, ID et CA, comm. 5411.

¹¹⁶¹.- R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, *op. cit.*, p. 349.

1. L'impossibilité de régulariser les requêtes prématurées malgré l'expiration du délai de saisine

Le caractère prématuré de la requête peut résulter soit de la présentation à l'administration d'une réclamation dirigée à l'encontre d'un acte préalable aux poursuites, soit de la saisine du juge avant l'expiration du délai de deux mois imparti au chef de service pour statuer sur la réclamation.

Dans ce premier cas, la jurisprudence considère que la demande du redevable dirigée à l'encontre d'une mesure préalable aux poursuites ne constituera pas une réclamation au sens de l'article R.* 281-1 et suivants du LPF ¹¹⁶². La procédure ne saurait être engagée, sous peine d'irrecevabilité, sur le fondement d'un acte antérieur à la mise en œuvre du recouvrement forcé de la créance ¹¹⁶³.

Une telle irrégularité n'aura pas grande incidence sur le devenir de la réclamation du redevable, dès lors que ce dernier verra sa demande préalable rejetée par l'administration sur ce motif. Même si le principe de devoir « *se laisser poursuivre* » ¹¹⁶⁴ pour pouvoir contester son obligation de payer demeure quelque peu regrettable, il pourra renouveler sa demande à l'encontre de la première mesure de poursuite qui sera décernée à son encontre.

Mais la solution sera différente si l'administration s'abstient de relever l'irrégularité de la demande préalable du requérant. Évoquant un arrêt du Conseil d'État du 29 avril 1932, *Sieur X.* ¹¹⁶⁵, au travers duquel le redevable avait vu sa contestation rejetée pour irrecevabilité alors que le trésorier-payeur général avait répondu au fond sur sa réclamation prématurée, le professeur Amselk avait souligné le caractère fâcheux de cette situation. « *Un revirement de jurisprudence sur ce point serait particulièrement souhaitable qui consisterait, de la part de la Haute juridiction administrative, à admettre les recours formés par les contribuables même à partir d'actes ne constituant pas un véritable acte de poursuite, dès lors que l'administration saisie de la réclamation initiale prématurée au lieu de la rejeter pour irrecevabilité, a répondu au fond ou s'est abstenue de répondre. Un tel comportement ne peut qu'induire le contribuable en erreur et il n'est pas normal que ce dernier se retrouve ensuite complètement forclos lorsque l'administration invoquera enfin devant le juge, voire seulement devant le juge d'appel, l'irrecevabilité de la réclamation* » ¹¹⁶⁶.

¹¹⁶².- CE 1^{er} décembre 1982, n° 28.082 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011 ; Cass. com. 28 juin 1988, n° 86-17.359 : *Bull. civ.* IV, p. 148, n° 215 et *Dr. fisc.* 1990, n° 11, comm. 564 ; TA Toulouse, 16 juillet 2002, n° 99-3661, *SA Cousin Pradere* : *RJF* 1/03, n° 110.

¹¹⁶³.- Même arrêt.

¹¹⁶⁴.- Concl. DUFOUR sur CE 24 novembre 1971, n°79.565, *Sieur Ladan* : *Dr. fisc.* 1972, n° 9, comm. 289. La seule exception à ce principe concerne, nous le rappelons, la possibilité offerte aux tiers responsables solidaires du paiement de l'imposition d'un redevable défaillant, de pouvoir contester l'obligation de payer à laquelle ils se trouvent assujettis dans le cadre d'un litige d'assiette, sur le fondement de la jurisprudence *Ladan* (Voir également CE 26 juillet 1985, n°38.585 : *RJF* 10/ 85, n° 1394 ; *Dr. fisc.* 1985, n° 9, comm. 2182 ; 30 mars 1992, n° 72.620, *Mme Astruc* : *Dr. fisc.* 1992, n° 39, comm. 1758, concl. ARRIGHI de CASANOVA).

¹¹⁶⁵.- *Recueil Lebon*, p. 430.

¹¹⁶⁶.- Chron. RSF, 1973, p. 799.

Cette solution irait en outre dans le sens de la jurisprudence *Ladan*, élaborée par le Conseil d'État en faveur des redevables solidaires. Elle permettrait ainsi d'atténuer les frontières existant entre le contentieux du recouvrement et le contentieux de l'assiette, dans le sens d'une meilleure protection des droits du redevable.

Dans le cas où l'irrecevabilité de la requête résulte de la saisine prématurée du juge, le redevable se trouvera dans une situation quasiment similaire, si ce n'est encore plus délicate. Sa requête sera dans tous les cas rejetée, que la saisine du juge intervienne avant la notification de la décision du chef de service ou avant l'expiration du délai de deux mois laissé à ce dernier pour statuer sur la réclamation ¹¹⁶⁷. Le délai initial de deux mois suivant la notification de l'acte de poursuite étant par principe écoulé à ce niveau de la contestation, il ne pourra plus contester valablement son obligation de payer si sa demande est examinée en dépit de cette irrégularité.

Le caractère prématuré de la requête ne sera en outre pas susceptible d'être régularisé. Cela constitue, là encore, une atteinte aux droits des requérants désirant contester leur obligation de payer, si l'on en croit du moins les solutions communément admises dans le cadre du contentieux de l'assiette. La jurisprudence considère en effet en la matière qu'une telle irrégularité pourra être couverte, tant que le jugement n'a pas été rendu ¹¹⁶⁸, par l'intervention d'une décision expresse de rejet de l'administration ¹¹⁶⁹ ou par l'expiration du délai de six mois imparti à cette dernière pour statuer sur la réclamation ¹¹⁷⁰. Or, le Conseil d'État se refuse à étendre le bénéfice de cette jurisprudence au contentieux du recouvrement. Elle a ainsi récemment refusé d'admettre le pourvoi formé contre un arrêt *Del Aguilla* de la Cour administrative d'appel de Lyon, qui avait jugé que le redevable, en l'absence de réponse du chef de service, ne pouvait à peine d'irrecevabilité saisir le tribunal de sa contestation relative au recouvrement avant l'expiration du délai imparti au chef

¹¹⁶⁷.- CE 13 mars 1964, n° 43.729 : *Dr. fisc.* 1964, n° 19, comm. 609 et *Dupont* 1964, p. 729 ; 12 février 1990, n° 57.658, *Sarboni* : *Recueil Lebon* p. 673 et *RJF* 4/90, n° 484 ; CAA Paris 18 juin 1996, n° 95-3046, *M. Estupina* : *Dr. fisc.* 1996, n° 51, comm.1542 ; Cass. com. 26 mars 1968 : *Mémorial des percepteurs* 1968, p. 188 ; 9 juin 1969 : D.1970, somm., p. 12 et s. ; CA Montpellier 27 mai 1958 : *Mémorial des percepteurs* 1959, p. 159. Cette solution s'applique également sous l'empire de la loi du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution. La Cour de cassation a sur ce point considéré que, s'agissant d'une demande de mainlevée d'un avis à tiers détenteur fondée sur le défaut d'exigibilité de la créance, « la procédure judiciaire ne peut, à peine d'irrecevabilité, être engagée avant que soit notifiée la décision du chef de service ou expiré le délai de deux mois dont dispose ce dernier pour prendre sa décision ». Le redevable n'a donc pas, comme le soutenait la Cour d'appel, à saisir le juge de l'exécution dans le mois de la dénonciation de l'avis comme le prévoit l'article 45 de la loi de 1991 (Cass. com. 12 mars 1996, n° 520 P, *Trésorier principal de Toulouse c/ Galitzky* : *Dr. fisc.* 1996, n° 28, comm. 922 ; *RJF* 6/96, n° 823).

¹¹⁶⁸.- CE 23 juillet 1976, n° 95.641 : *RJF* 10/76, n° 462 ; 22 avril 1988, n° 73.132 : *RJF* 6/88, n° 801 et *BF Lefebvre* 1988/7, p. 426.

¹¹⁶⁹.- CE 10 février 1965, n° 59.624 : *Dupont* 1965, p. 20 ; 15 octobre 1965, n° 66.058 : *Dupont* 1965, p. 455 ; 29 novembre 1972, n° 82.087 : *Dupont* 1973, p. 69 ; Sect. 4 janvier 1974, n° 87.418 : *Dr. fisc.* 1974, n° 8, comm. 248 et *Dupont* 1974, p. 87 ; CAA Lyon 4 juin 1991, n° 89-1987 : *Dr. fisc.* 1992, n° 23, comm. 1145 et 1162.

¹¹⁷⁰.- CE 18 juillet 1973, n° 90.307 : *Dupont* 1973, p. 357 ; *Recueil Lebon*, p. 508.

de service pour statuer, l'expiration du délai de deux mois prévu par l'article R 281-4-b du LPF n'ayant pas pour effet de régulariser sa demande au tribunal ¹¹⁷¹.

Il convient d'admettre que la possibilité d'accepter une telle régularisation se heurte en l'espèce au texte même de l'article R.* 281-4 du LPF : « *la procédure ne peut, à peine d'irrecevabilité, être engagée avant ces dates* ». Il semble par conséquent peu probable que la haute juridiction consente à revenir sur sa position du seul fait de la rupture d'égalité existant entre les redevables selon les contentieux d'assiette ou de recouvrement qu'ils entendent former. Quant aux juridictions de l'ordre judiciaire, elles ne se sont, à notre connaissance, pas encore prononcées sur la question.

2. L'impossibilité de régulariser les requêtes tardives, nonobstant l'intervention d'une décision expresse de rejet

La même analyse, induisant les mêmes disparités, prévaut également lorsque l'irrecevabilité de la requête résulte de son caractère tardif. Le redevable se trouvera forclos dès lors qu'il présentera sa requête après l'expiration du délai de deux mois suivant la notification de la décision expresse de rejet de l'administration ou après l'expiration du délai de deux mois laissé au chef de service pour statuer sur sa réclamation ¹¹⁷². La jurisprudence applique strictement ce principe, écartant tout motif présenté par le redevable pour échapper à la forclusion, qu'il s'agisse de son état de santé ¹¹⁷³, de son incarcération ¹¹⁷⁴ ou encore de l'irrégularité des mentions relatives aux délais portées sur l'imprimé de notification du titre de perception ¹¹⁷⁵.

Comme nous l'avons vu précédemment, l'article R.* 281-4 du LPF déroge aux dispositions de l'article R. 421-3 du Code justice administrative, selon lesquelles, en matière de plein contentieux, l'intéressé n'est forclos qu'après un délai de deux mois à compter du jour de la notification d'une décision expresse de rejet.

Or, en l'espèce, non seulement la forclusion lui sera opposable passé le délai de deux mois suivant la décision implicite de rejet, mais encore ne pourra-t-il en aucun cas en être relevé. Alors que l'article R. 421-2 du Code de justice administrative prévoit que « *lorsqu'une décision explicite de rejet intervient dans [le délai de deux mois suivant la naissance d'une décision implicite], elle fait à nouveau courir le délai de pourvoi* », le Conseil d'État a considéré, par un arrêt du 20 décembre 1985, qu'une décision de rejet survenant en matière de contentieux du recouvrement après l'expiration du délai de deux mois laissé au chef de service pour statuer sur la réclamation, a un caractère purement confirmatif et ne rouvre pas le délai de recours contentieux ¹¹⁷⁶. Rendu sous l'empire des dispositions du CGI, cet arrêt a été confirmé au travers de l'espèce *Gillibert*, permettant ainsi à la Haute juridiction de préciser que la circonstance qu'une décision expresse de refus ait été adressée au

¹¹⁷¹.- CE CAPC 16 mai 1997, n° 178.459, *Del Aguilla* : *RJF* 7/97, n° 743.

¹¹⁷².- Cass. com. 20 novembre 2001, n° 1876 F-D, *Ferran* : *RJF* 3/02, n° 336.

¹¹⁷³.- CE 9 décembre 1970, n° 75.817, *Pomerant* : *Recueil Lebon*, p. 990 ; Dupont 1971, p. 108.

¹¹⁷⁴.- CE 21 février 1966, n° 65.483 : *Dupont* 1966, p. 166.

¹¹⁷⁵.- CE 14 juin 1967, n° 66.454, *Sté Baked* : *Rec. CE*, p. 754.

¹¹⁷⁶.- CE 20 décembre 1985, n° 44.519 : *RJF* 3/86, n° 337.

redevable postérieurement à l'expiration du délai laissé à l'administration pour statuer sur la réclamation, « *n'était pas de nature, compte tenu des dispositions du dernier alinéa de l'article [R 281-4 du LPF] à le relever de la forclusion qu'il avait encourue* »¹¹⁷⁷.

Les termes de cet article sont effectivement clairs : le redevable doit « *à peine de forclusion* » porter l'affaire devant le juge compétent dans les deux mois de la notification de la décision ou de l'expiration du délai laissé au chef de service pour statuer sur la réclamation. L'intervention d'une décision expresse de rejet ne saurait à ce titre avoir pour effet de régulariser le caractère tardif de la requête, sauf à envisager une modification textuelle des dispositions de l'article R.* 281-4 du LPF.

Une telle solution ne pourrait qu'aller dans le sens d'une meilleure protection des droits du redevable, sans pour autant porter atteinte aux intérêts de l'administration fiscale. Daniel Richer opère en ce sens le même constat : « *ce régime propre au recouvrement n'a pas d'autre justification que l'urgence supposée qui s'attacherait à rendre définitives les décisions prises en la matière : priver le redevable du bénéfice de l'absence de délai de recours en cas de décision implicite tout en faisant naître celle-ci au bout d'un délai non seulement trois fois plus court que le délai de six mois applicable au contentieux de l'assiette, mais encore plus bref que le délai de droit commun de quatre mois a, en pratique, pour effet la multiplication de règles de procédures, qui sont la source d'erreurs pour les justiciables, sans que le Trésor n'en tire pour autant un bénéfice manifeste* »¹¹⁷⁸.

B. LA PRÉSENTATION DE LA RÉCLAMATION PRÉALABLE ENTRAÎNE LA CRISTALLISATION DE L'ENTIER LITIGE

Passé la rigueur excessive des délais imposés, le redevable aura à affronter un obstacle d'une toute autre nature, tenant au fait que la présentation de la réclamation préalable aura pour effet d'entraîner la cristallisation du litige en recouvrement. Comme l'évoque le commissaire du gouvernement J.-C. Duchon-Doris, « *sans doute n'est-ce pas une situation exceptionnelle puisque le principe de l'obligation d'une réclamation, préalable obligatoire à la saisine du juge, se retrouve dans de nombreux contentieux et notamment dans le contentieux de l'assiette de l'impôt. Mais elle revêt, dans le contentieux du recouvrement [...] une importance supplémentaire : la demande préalable ne cristallise pas seulement, comme dans le contentieux de l'assiette, le quantum de ce qui est réclamé, mais, dans une très grande mesure, le litige en son entier, conclusions, moyens, faits et pièces justificatives présentées à l'appui de l'argumentation.* »¹¹⁷⁹ Or, cette situation n'est pas favorable aux intérêts du requérant dans la mesure où seule l'administration semble pouvoir tirer parti d'une telle immutabilité.

Nous verrons ainsi que la détermination préalable de l'intégralité des éléments de l'instance (a) prive le redevable d'un débat juridictionnel équitable (b).

¹¹⁷⁷.- CE 30 octobre 1989, n° 70.753, *Gillibert* : *RJF* 1/90, n° 96.

¹¹⁷⁸.- *In Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 103.

¹¹⁷⁹.- J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement, op. cit.*, p. 695.

a. La réclamation préalable entraîne la détermination de l'intégralité des éléments de l'instance

La cristallisation de l'instance dans le cadre du contentieux du recouvrement se distingue de celle établie, notamment, en matière de contentieux de l'assiette, tant au regard de son fondement (1), que de sa portée (2).

1. Le fondement de la cristallisation de l'instance

La cristallisation de l'instance résultant de la présentation, par le redevable, de la réclamation administrative préalable, repose sur un fondement similaire à celui communément admis en contentieux administratif général, comme d'ailleurs dans le contentieux de l'assiette de l'impôt. Elle permet de délimiter l'objet de la contestation, laissant ainsi à l'administration la faculté de faire droit à la demande du redevable au vu des justifications qui lui ont été présentées. S'ajoute à cela le fait qu'en matière de contentieux du recouvrement, la réclamation préalable « *procédait d'une initiative du législateur dictée par le souci que les contestations s'élevant à l'occasion de la mise en œuvre des poursuites soient, dans toute la mesure du possible, résolues par les comptables eux-mêmes dans les meilleurs délais afin de ne pas compromettre les rentrées fiscales effectives* »¹¹⁸⁰. Ainsi peut-on penser que l'objectif de résolution préalable des conflits ne pouvait aller de pair avec la faculté de présenter des faits nouveaux devant le juge, alors qu'ils auraient pu conduire à résoudre le litige devant l'administration.

Il est cependant intéressant de noter que le principe de cristallisation de l'instance, tel qu'applicable en matière de contentieux du recouvrement, a été mis en place dans le cadre de la demande en revendication d'objets saisis. L'article 1910 du CGI prévoyait en effet que « *le Tribunal statue exclusivement au vu des justifications soumises au chef de service et les revendiquants ne sont admis ni à lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni à invoquer dans leurs conclusions des circonstances de fait autres que celles exposées dans leurs mémoires* ». Or, la présentation d'une demande en revendication d'objets saisis ne peut se fonder que sur un nombre de moyens nécessairement restreint – les biens saisis appartiennent au tiers revendiquant – et ne peut s'appuyer que sur des justifications que le requérant doit être à même de présenter dès le dépôt de la réclamation administrative préalable – la preuve de la propriété revendiquée. La jurisprudence montre d'ailleurs que ces dispositions sont rarement appliquées en la matière, et que lorsqu'elles fondent le rejet de la demande du revendiquant ce n'est le plus souvent, non pas parce que ce dernier a présenté au juge de nouvelles justifications fondées sur des faits nouveaux survenus postérieurement à la présentation de sa réclamation, mais plutôt parce que sa réclamation administrative préalable en était à l'origine dépourvue¹¹⁸¹.

¹¹⁸⁰- C. DAVID, O. FOUQUET, B. PLAGNET et P.-F. RACINE, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, op. cit., thème 67, n° 2, p. 915.

¹¹⁸¹- Voir notamment Cass. civ. 21 février 1968 : *Bull. civ.* I, p. 60, n° 76 ; 25 janvier 1972 : *Bull. civ.* IV, p. 32, n° 33 ; Cass. com. 7 juin 1994, n° 1331 D : *RJF* 11/94, n° 1277 ; 5 juillet 1994, n° 1565 D, *Guilmard* : *RJF* 11/94, n° 1281 ; 18 novembre 1997, n° 2.271 D, *Receveur des impôts de Tours-Ouest c/ SCI Ferhi* : *RJF* 3-98, n° 324.

Tout autre en est-il en matière de contentieux du recouvrement. Comme nous l'avons vu précédemment, les moyens susceptibles de fonder la contestation de l'obligation de payer du redevable sont plus importants, et les faits comme les justifications venant les appuyer peuvent parfois survenir après la présentation de la réclamation administrative préalable. Pourtant, l'article R. 281-5 du LPF, qui fonde aujourd'hui le principe de la cristallisation de l'instance dans le cadre du contentieux du recouvrement, ne constitue que la transposition des dispositions contenues dans le texte de l'article 1910 du CGI, auquel l'article 1846 faisait d'ailleurs déjà référence en son temps.

Cet article dispose ainsi, en son alinéa premier, que « *le juge se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service. Les redevables qui l'ont saisi ne peuvent ni lui soumettre des pièces justificatives autres que celles qu'ils ont déjà produites à l'appui de leurs mémoires, ni invoquer des faits autres que ceux exposés dans ces mémoires* ». Bien que parfaitement similaire dans les deux cas, la cristallisation de l'instance induite par ces dispositions n'entraîne toutefois pas les mêmes conséquences pour le redevable dans le cadre du contentieux du recouvrement.

2. La portée de la cristallisation au regard des éléments de l'instance

La cristallisation de l'instance découlant de l'article R. 281-5 du LPF se révèle d'une tout autre portée que celle établie, notamment, en matière de contentieux de l'assiette de l'impôt. Dans ce dernier cas, « *la réclamation préalable devant le service des impôts n'opère la cristallisation absolue du débat juridictionnel qu'à l'égard de l'objet de la demande ; alors qu'elle n'est que relative à l'égard des moyens* »¹¹⁸². Alors que l'article R.* 200-2 du LPF prévoit expressément que « *le demandeur ne peut contester devant le tribunal administratif des impositions différentes de celles qu'il a visées dans sa réclamation à l'administration* », l'article L. 199 C dispose en effet que « *l'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peut faire valoir tout moyen nouveau, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel jusqu'à la clôture de l'instruction. Il en est de même devant le tribunal de grande instance et la cour d'appel* »¹¹⁸³. Le requérant n'est donc tenu de maintenir ses prétentions qu'au regard de l'imposition contestée et du montant du dégrèvement ou de la restitution sollicités.

Dans le contentieux du recouvrement, la cristallisation de l'instance touche non seulement l'objet de la demande, mais également les faits et justifications ainsi que, dans une très large mesure, les moyens présentés dans la réclamation préalable. Seules les juridictions administratives autorisent à ce jour le redevable à invoquer devant le juge des moyens de droit nouveaux¹¹⁸⁴, à la condition cependant que ces derniers ne se fondent pas sur des circonstances de fait ou des justifications n'ayant

¹¹⁸² - G. NOEL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, op. cit., p. 170.

¹¹⁸³ - Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, article 93.

¹¹⁸⁴ - La juridiction judiciaire applique strictement les dispositions de l'article R.* 281-5 du LPF. Voir en ce sens Cass. com. 31 janvier 1989, n° 201 P, *TPG des Hauts-de-Seine* : *RJF* 4/89, n° 517 ; 20 novembre 1990, n° 1342 P : *RJF* 1/91, n° 123 ; 13 octobre 1992, n° 1494 P : *RJF* 12/92, n° 1734 ; 12 octobre 1993, n° 1489 D : *RJF* 12/93, n° 1588 ; 7 juin 1994, n° 1331 D, *Société Adia France* : *RJF* 11/94, n° 1279 ; 26 avril 1994, n° 998 D : *RJF* 8-9/94, n° 926 ; 14 novembre 1995, n° 1875 D : *RJF* 2/96, n° 241

pas été soumises au chef de service dans la réclamation préalable¹¹⁸⁵. Cette faculté demeure donc limitée, dans la mesure où le juge n'admet que de façon restrictive les moyens de pur droit¹¹⁸⁶. Nous reviendrons sur ce point dans le cadre de l'étude du régime juridique des règles de procédures contentieuses faisant l'objet de notre dernier chapitre.

Toujours est-il que le requérant devra prendre soin de fournir tous faits et justifications utiles dès le stade de la réclamation préalable, même si ceux-ci ne lui semblent pas indispensables pour soutenir le ou les moyens qu'il aura choisi d'invoquer à ce stade de la contestation. D'autant que la cristallisation des éléments de l'instance s'opère dans le cadre du contentieux du recouvrement dès lors que se trouve contesté devant l'administration le premier acte de poursuite. La Cour administrative d'appel de Paris, réunie en formation plénière, a en effet considéré dans un arrêt *Société Semidep* du 12 décembre 2000, qu'un redevable qui a invoqué le moyen tiré de la prescription à l'encontre du premier acte de poursuite permettant de s'en prévaloir, sans pour autant déférer au juge la décision de rejet du chef de service, n'est plus recevable à soulever ce même moyen à l'appui de la contestation d'un acte de poursuite ultérieur¹¹⁸⁷.

La Société avait contesté un commandement de payer des cotisations de taxe foncière en invoquant la prescription de l'action en recouvrement. L'administration ayant rejeté sa demande en invoquant l'effet interruptif d'un commandement antérieurement décerné, ladite société avait demandé copie de cet acte de poursuite ainsi que de son accusé de réception. C'est sans doute pour cette raison qu'elle n'avait pas déféré le rejet de sa réclamation devant le juge. L'administration s'était cependant abstenue de répondre et avait décerné deux mois plus tard un avis à tiers détenteur pour avoir paiement des mêmes impositions. La société avait alors contesté ce second acte de poursuite en invoquant à nouveau le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement, et avait cette fois déféré devant le juge administratif le rejet de sa réclamation. Le commissaire du gouvernement François Bossuroy s'était prononcé en faveur de la recevabilité d'une telle contestation, déduisant d'une part, *a contrario*, des arrêts du Conseil d'État *Dumond*¹¹⁸⁸, *Hoppiliard*¹¹⁸⁹ et *Gouet*¹¹⁹⁰ que l'existence d'une contestation dirigée à l'encontre

¹¹⁸⁵. - CE Plèn. 27 juin 1969, n° 61.520: *Dupont* 1969, p. 305 et *Recueil Lebon*, p. 345 ; 6 novembre 1974, n° 89.914 : *RJF* 1/75, n° 35 ; 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : *RJF* 5/99, n° 642, concl. GOULARD au *BDCF* 5/99, n° 58, p. 58 et s. ; CAA Paris 25 mars 1997, n° 95-4081, *min. c/ Pajic* : *RJF* 10/97, n° 987 ; 22 janvier 1998, n° 96-1214, *Mme Auger* : *Dr. fisc.* 1998, n° 48, comm. 1070, concl. C. MARTIN.

¹¹⁸⁶. - Voir notamment CE Plèn. 27 juin 1969, précité ; 12 mai 1997, n° 151.222 : *RJF* 7/97, n° 742 ; 27 novembre 2000, n° 197.915, *ministre c/ SARL Ets Viz* : *Dr. fisc.* 2001, n° 16, comm. 393, concl. COURTIAL et *RJF* 2/01, n° 252 ; CAA Bordeaux 30 mai 1995, n° 93-1356, M. CHAPUZET : *Dr. fisc.* 1995, n° 31-36, comm. 1683 et *RJF* 10/95, n° 1187 ; 7 novembre 1995, n° 94-597 : *RJF* 3/96, n° 376 ; CAA Paris 22 janvier 1998, n° 96-1214, *Auger* : *RJF* 4/98, n° 472.

¹¹⁸⁷. - CAA Paris Plèn. 12 décembre 2000, n° 97-699, *Sté Semidep* : *RJF* 5/01, n° 702.

¹¹⁸⁸. - CE 12 mai 1997, n° 151.222 : *RJF* 7/97, n° 742.

¹¹⁸⁹. - CE 12 décembre 1997, n° 169.726 : *RJF* 2/98, n° 194.

¹¹⁹⁰. - CE 17 mars 1999, n° 163.929 : *RJF* 5/99, n° 642.

d'un premier acte de poursuite permet de juger que le délai de deux mois prescrit à l'article R.* 281-2 du LPF n'est pas expiré à la date de la contestation du second acte de poursuite, et se fondant, d'autre part, sur deux arrêts de la Cour administrative d'appel de Paris ayant considéré explicitement dans l'espèce *Droudun*¹¹⁹¹, puis implicitement dans l'espèce *Mony*¹¹⁹², que « l'existence d'un recours administratif formé contre le premier acte de poursuite permettant d'invoquer tel moyen suffit à rendre recevable le contribuable à contester par le même moyen devant l'administration puis devant le juge le second acte de poursuite, sans qu'il y ait lieu de rechercher si le rejet de la première contestation avait été soumis au tribunal »¹¹⁹³.

La formation plénière de la Cour administrative d'appel de Paris est néanmoins revenue à une conception restrictive des articles R.* 281-2 et 281-4 du LPF, aboutissant ainsi à ce que le requérant ne puisse plus soulever un moyen précédemment invoqué à l'encontre d'un premier acte de poursuite, dès lors qu'il s'était abstenu de le soumettre au juge¹¹⁹⁴. Il serait certes contraire aux intérêts de l'administration que le redevable puisse contester sa dette sans limitation de délai, mais le fait qu'il n'ait pas porté devant le juge le moyen soumis à l'appréciation du chef de service lors de la contestation du premier acte de poursuite ne devrait pas le priver de présenter à nouveau ce moyen à l'encontre de l'acte de poursuite suivant. Comme le relevait le commissaire du gouvernement, « il est des situations dans lesquelles l'intéressé ne pouvait pas à l'origine soumettre le moyen au juge. On peut penser, par exemple, à l'hypothèse du contribuable qui, ayant soulevé aussi devant le trésorier-payeur général d'autres moyens que celui qui est invoqué à nouveau à l'encontre du second acte, a obtenu le retrait du premier acte sur un autre moyen, tel qu'un vice affectant la régularité formelle de l'acte de poursuite »¹¹⁹⁵.

On pourrait également évoquer la situation du redevable rencontrée dans l'arrêt *Semidep*, qui a attendu en vain, pour faire valoir ses droits devant le juge, que l'administration lui communique la copie de l'acte de poursuite qui aurait selon elle interrompu la prescription invoquée par le requérant dans sa réclamation préalable. Cette situation s'avère particulièrement choquante lorsqu'elle conduit le juge à rejeter pour irrecevabilité la réclamation du redevable fondée sur le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement, et que ce dernier se trouve ainsi obligé d'acquitter une dette qui n'était peut-être effectivement plus exigible. Mais là n'est pas la seule incidence regrettable de la cristallisation de l'instance dans le cadre du contentieux du recouvrement.

¹¹⁹¹.- CAA Paris 30 avril 1996, n° 93-757 : *Dr. fisc.* 1996, n° 44, comm. 1362.

¹¹⁹².- CAA Paris 4 novembre 1999, n° 97-767 : *RJF* 2/00, n° 292.

¹¹⁹³.- Concl. BOSSUROY sur CAA Plén. Paris 12 décembre 2000, n° 97-699, *Semidep*, précité : BDCF 6/01, n° 86, p. 51.

¹¹⁹⁴.- Le commissaire du gouvernement Bossuroy fait d'ailleurs mention d'un arrêt non publié de la Cour administrative d'appel de Bordeaux qui avait déjà pris une semblable position (7 novembre 2000, n° 97-31042).

¹¹⁹⁵.- Concl. BOSSUROY précitées, p. 52.

b. La détermination préalable des éléments de l'instance prive le redevable d'un débat juridictionnel équitable

La cristallisation du litige dès le stade de la réclamation préalable, parce qu'elle porte sur l'ensemble des éléments de l'instance, condamne le plus souvent le redevable à ne pouvoir présenter l'intégralité de sa contestation devant le juge. Cette règle est d'autant plus regrettable qu'elle pénalise en premier lieu, pour reprendre les termes du professeur Hertzog, les « *contribuables les plus modestes ou les plus maladroits* »¹¹⁹⁶.

Elle aboutit en outre à priver ce dernier des garanties fondamentales dont dispose le requérant dans le cadre du procès fiscal, entraînant ainsi une rupture d'égalité entre les parties en présence. Nous verrons en ce sens que l'interdiction faite au requérant de présenter des moyens nouveaux porte atteinte au principe du contradictoire¹¹⁹⁷, aussi bien en ce qui concerne les limites apportées au droit de communication du redevable (1), qu'au regard de l'impossibilité, pour ce dernier, de répondre aux arguments développés par l'administration à l'encontre de sa réclamation préalable (2).

1. L'atteinte au principe du contradictoire résultant des limites apportées au droit de communication du redevable

Le déséquilibre existant de fait entre les parties au procès fiscal suppose, peut être plus encore qu'ailleurs, que soient respectées les garanties nécessaires au déroulement d'un procès équitable. Parmi ces dernières, le principe du contradictoire¹¹⁹⁸ occupe une place prépondérante tant en procédure civile¹¹⁹⁹ qu'en procédure administrative contentieuse¹²⁰⁰.

¹¹⁹⁶.- R. HERTZOG, « La réforme du contentieux fiscal », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque d'Orléans 15-16 septembre 1988, PUF, Collection Université d'Orléans, p. 252.

¹¹⁹⁷.- Les dispositions de l'article R.* 281-5 du LPF portent également atteinte à la fonction juridictionnelle en ce qu'elles imposent au juge de ne se prononcer qu'au vu des justifications présentées au chef de service. Nous aborderons ce point dans le cadre de nos développements relatifs à la répartition des compétences juridictionnelles, objet du premier chapitre de notre titre II.

¹¹⁹⁸.- Nous employons ici « l'expression bizarre et empruntée au langage de la doctrine en procédure civile de "principe du contradictoire" » (R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 677). Elle nous semble en effet être celle se trouvant aujourd'hui majoritairement utilisée par la doctrine comme par la jurisprudence, traduisant ainsi l'acceptation contemporaine de ce principe. Sur l'étymologie du terme « contradiction », cf. O. GOHIN, *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, thèse, LGDJ, 1988, p. 20 et s.

¹¹⁹⁹.- J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile*, op. cit., p. 511 et suivantes. Voir également M.A. FRISON-ROCHE, *Généralités sur le principe de contradictoire*, thèse dactyl., Paris II, 1988 et sur la reconnaissance du contradictoire en tant que principe général du droit, O. SCHRAMECK, « Quelques observations sur le principe du contradictoire », *Mélanges Braibant*, Dalloz, 1996, p. 629 et s.

¹²⁰⁰.- R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 676 et s. ; E. PICARD, « La juridiction administrative et les exigences du procès équitable », in *Le droit français et la Convention européenne des droits de l'homme*, éd. N. P. Engel, 1994, p. 217 et s.

Érigé en principe général du droit par le Conseil d'État ¹²⁰¹, puis en principe à valeur constitutionnelle par le Conseil Constitutionnel ¹²⁰² et la Cour de cassation ¹²⁰³, considéré par la doctrine comme ayant valeur de droit naturel ¹²⁰⁴, il est également reconnu comme ayant valeur européenne ¹²⁰⁵.

Olivier Gohin, dans sa thèse consacrée à l'étude de la contradiction dans la procédure administrative contentieuse, définit ce principe comme « *le droit pour toute personne directement intéressée de se voir assurer une information utile dans l'instance, par la communication des différents éléments du dossier produits dans un délai suffisant, en vue de leur discussion devant le juge* » ¹²⁰⁶. Concernant cette obligation d'information inhérente au principe du contradictoire, les faits de l'arrêt *Semidep* montrent bien à quel point le droit du redevable de se voir communiquer dans un délai suffisant les éléments utiles au développement de sa contestation devant le juge, n'est pas en l'espèce assuré.

Les articles L. 104 et suivants du LPF prévoient pourtant expressément que le redevable puisse demander à l'administration la communication de documents le concernant. L'étendue de ce droit de communication demeure cependant limitée : extrait du rôle ou certificat de non-inscription au rôle ¹²⁰⁷, bordereaux de situation fiscale ¹²⁰⁸, extraits de registres ¹²⁰⁹.

Quant à la loi du 17 juillet 1978 relative à la liberté d'accès aux documents administratifs, le droit de communication du redevable se heurte dans ce cas à la

¹²⁰¹.- CE 13 décembre 1968, *Association syndicale des propriétaires de Champigny-sur-Marne* : RDP 1969, p. 512, note WALINE - 4 octobre 1974, *Dame David* : *Recueil Lebon*, p. 464, concl. GENTOT ; AJDA 1974, p. 525, Chron. FRANCK et BOYON ; D. 1975, p. 369, note AUBY ; JCP 1975, II, 19967, note DRAGO ; 31 octobre 1980, *FNUJA et FEN* : D. 1991, p. 111, obs. DELVOLLE ; JCP 1983, II, 20003, note AUBY.

¹²⁰².- Voir notamment en matière fiscale son application au contentieux de l'assiette, Cons. const. 29 décembre 1989, n° 89-268 DC : *Recueil de jurisprudence constitutionnelle*, p. 382 ; RFDA 1990, p. 143, note GENEVOIS.

¹²⁰³.- Cass. civ. 9 décembre 1960 : *Bull. civ.* II, n° 786 ; 29 mars 1989 : D. 1990, p. 45, note ROBINE ; Cass. soc. 15 novembre 1990 : *Bull. civ.* V, n° 560.

¹²⁰⁴.- MOTULSKY, « Le droit naturel dans la pratique jurisprudentielle, le respect des droits de la défense » : *Mélanges Roubier*, Sirey, 1961, tome II, p. 175 et suivants.

¹²⁰⁵.- La Cour européenne des droits de l'homme considère que « *la notion de procès équitable englobe le principe de l'égalité des armes et le droit fondamental au caractère contradictoire de l'instance* » (CEDH 23 juin 1993, *Ruiz-Mateos c. Espagne*, série A, n° 262, § 63). Voir sur ce point les développements de L. SERMET, *Convention européenne des droits de l'homme et contentieux administratif français*, op. cit., p. 247 et s. ; ainsi que les actes du colloque de la Cour de cassation et de l'Université R. Schuman de Strasbourg du 22 mars 1996, *Les nouveaux développements du procès équitable au sens de la CEDH*, éd. Bruylant, 1996, spécialement I. ZAKINE, *L'exigence du contradictoire*, p. 69 et s.

¹²⁰⁶. O. GOHIN, *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, op. cit., p. 24.

¹²⁰⁷.- Article L. 104 du LPF.

¹²⁰⁸.- Article L. 105 du LPF.

¹²⁰⁹.- Article L. 106 à L. 110 du LPF.

procédure applicable en la matière ¹²¹⁰. L'article 7 de la loi prévoit notamment que le silence gardé par l'administration à l'expiration d'un délai de deux mois suivant la demande d'accès vaut décision de refus. Mais si le redevable attend l'expiration d'un tel délai, il se trouvera forclos pour présenter sa réclamation dans le cadre du contentieux du recouvrement. Il n'aura alors plus aucun intérêt à saisir la Commission d'accès aux documents administratifs de l'éventuelle décision de rejet, puisque dès lors qu'il aura présenté sa réclamation préalable devant l'administration, il ne pourra plus ajouter d'autres pièces, ni présenter d'autres moyens, quand bien même ceux-ci résulteraient de l'exercice normal de son droit de communication. Pourtant, E. Kornprobst rapporte qu'en matière de communication des documents fiscaux nominatifs « *la CADA a toujours émis un avis favorable à la communication du dossier fiscal ; l'Administration suit généralement son avis, non sans réticence* » ¹²¹¹.

La situation du redevable solidaire semble être, en l'espèce, plus favorable que celle du débiteur principal de l'impôt. La jurisprudence considère en effet que le secret professionnel auquel sont soumis les agents des impôts en vertu de l'article L. 103 du LPF n'est pas opposable au redevable solidaire de l'impôt « *dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à sa demande dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre* » ¹²¹². La décision de refus de communication rendue par l'Administration sur le fondement du respect du secret professionnel sera à ce titre entachée d'erreur de droit ¹²¹³.

Le Conseil d'État a en outre considéré que l'absence de moyen de la réclamation résultant de la situation de redevable solidaire du requérant pouvait être régularisée devant le Tribunal administratif ¹²¹⁴. Cette dernière solution a cependant été rendue en matière de contentieux de l'assiette de l'impôt, sur le fondement de l'article R.* 2002 du LPF. Elle n'a donc malheureusement pas vocation à s'appliquer en matière de contentieux du recouvrement, ces dispositions étant contraires aux prescriptions de l'article R.* 281-5 du LPF.

¹²¹⁰.- Voir sur ce sujet E. KORNPROBST, « Accès aux documents administratifs, Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 », *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, Fasc. 160, 1994. Voir également P. DIBOUT, « La liberté d'accès aux documents administratifs », *Rev. adm.* 1979, p. 23 et s. ; D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 192 et s. ; X..., « L'accès des contribuables aux documents de l'Administration fiscale, bilan de l'application de la loi du 17 juillet 1978 » : *Dr. fisc.* 1983, n° 41, p. 1218.

¹²¹¹.- In « Accès aux documents administratifs, Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978 », *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, Fasc. 160, 1994, n° 44. La CADA admet également que puissent être communiqués au redevable des documents relevant des opérations de recouvrement, tels qu'avis d'imposition ou de mise en recouvrement, extraits de rôle relatifs à l'émission d'un acte de poursuite, ... *ibid.*, n° 52.

¹²¹².- CE 3 juillet 1985, n° 52.011 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2160, concl. M.-A. LATOURNERIE et *RJF* 10/85, n° 1393; 17 février 1988, n° 49.309 et 60.842 : *Dr. fisc.* 1989, n° 22-23, comm. 1078 et *RJF* 4/88, n° 541.

¹²¹³.- CE 1^{er} juin 1990, n° 65.822 : *Dr. fisc.* 1990, n° 51, comm.2386.

¹²¹⁴.- CE 17 février 1988, n° 49.309 et 60.842, précité.

2. *L'atteinte au principe du contradictoire engendrée par l'impossibilité pour le redevable de répondre aux arguments développés par l'administration*

Au-delà de cette obligation d'information, « *la contradiction s'analyse en une obligation, pour le juge, d'assurer la discussion contradictoire et comme un droit pour les adversaires dans le procès de prendre part à la discussion contradictoire* »¹²¹⁵. La contradiction suppose donc, outre le respect des droits de la défense¹²¹⁶, que soit assuré au requérant la possibilité de répondre au défendeur¹²¹⁷.

Or il apparaît, dans le contentieux du recouvrement, que cette possibilité est loin d'être garantie au redevable. Dans un arrêt *Chapuzet* du 30 mai 1995, la Cour administrative d'appel de Bordeaux a ainsi considéré que les dispositions de l'article R.* 281-5 du LPF s'opposaient à ce que le redevable puisse présenter un moyen fondé sur des pièces justificatives n'ayant pas été soumises au chef de service, alors même qu'il tendait à contester le caractère interruptif de prescription d'une demande de remise gracieuse de pénalités, argument opposé par l'administration dans sa décision de rejet de la réclamation préalable du requérant¹²¹⁸.

Confrontant l'article R.* 281-5 du LPF au regard de la notion de procès équitable, J.-C. Duchon-Doris en tirait, en ce sens, les conclusions suivantes : « *ces dispositions [...] paraissent en effet de nature à porter atteinte au principe du contradictoire et ce, au bénéfice unique de l'Administration puisqu'elles privent le contribuable de la possibilité de contrer devant le juge la position exprimée par celle-ci dans sa décision de rejet, du moins lorsque la défense nécessite la présentation de faits ou pièces justificatives nouvelles. Or, tout procès qui se déroule dans des conditions de nature à placer injustement une partie dans une situation désavantageuse est bien évidemment contraire à l'exigence d'équité posée par l'article 6-1 de la Convention* »¹²¹⁹.

L'argument tiré de la violation de l'article 6 § 1 ne semble cependant pas encore sur le point d'être, en l'espèce, retenu. La jurisprudence administrative demeure encore réticente à reconnaître l'applicabilité de cet article au contentieux du recouvrement¹²²⁰. Quant à la Cour de cassation, si elle accepte implicitement son application en la matière, elle a également considéré dans son arrêt *Donsimoni*, s'agissant de l'impossibilité de présenter des moyens de droit nouveaux devant le juge, que les dispositions des articles L. 281 et R.* 281-5 du LPF n'étaient pas

¹²¹⁵.- T. EINAUDI, *L'obligation d'informer dans le procès administratif*, thèse, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 226, 2002, p. 8, n° 10.

¹²¹⁶.- Sur le principe du respect des droits de la défense et ses liens avec le principe du contradictoire, voir notamment J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 508 à 511.

¹²¹⁷.- O. GOHIN, *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse, op. cit.*, p. 21.

¹²¹⁸.- CAA Bordeaux 30 mai 1995, n° 93-1356, *M. Chapuzet* : *RJF* 10/95, n° 1187.

¹²¹⁹.- J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement, op. cit.*, p. 696.

¹²²⁰.- CE 2 juin 1989, n° 66.604 : *RJF* 8-9/89, n° 1019 ; 10 juillet 1989, n° 67.268 : *RJF* 10/89, n° 1072 ; 12 juillet 1989, n° 80.701 : *RJF* 10/89, n° 1151.

contraires à l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ¹²²¹.

La seule référence au respect du principe du contradictoire ou plus largement à la notion de procès équitable devrait pourtant suffire, là encore, à influencer les juges, voire le législateur. C'est en tous les cas cette voie que ce dernier semble avoir en son temps adoptée, concernant l'invocabilité des moyens nouveaux dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt. Ce n'est en effet que depuis la Loi de finances pour 1987 que le requérant peut présenter « tout moyen nouveau » jusqu'à la clôture de l'instruction ¹²²². Jusqu'alors, il ne disposait de la faculté de présenter des moyens nouveaux que dans la mesure où ils résultaient d'une même cause juridique que celle sur laquelle reposait la réclamation préalable ¹²²³. Comme le constatait alors le professeur Hertzog, « *l'article 81-III de la loi du 30 décembre 1986 met fin à une inégalité et à un déséquilibre des pouvoirs qui existaient traditionnellement entre l'administration et le contribuable devant le juge de l'impôt* » ¹²²⁴. Cette inégalité et ce déséquilibre existent toujours dans le cadre du contentieux du recouvrement. Il serait à ce titre souhaitable qu'une telle évolution intervienne pour limiter les effets pervers qu'entraîne la cristallisation du litige dès la réclamation administrative préalable.

SECTION 2. UNE PROCÉDURE NE S'IMPOSANT QU'EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX FISCAL

Nous avons dégagé les inconvénients résultant de l'obligation faite au redevable de se soumettre à une réclamation administrative préalable comme seule procédure introductive d'instance.

Nous allons à présent nous attacher à démontrer que cette obligation ne trouve sa justification en contentieux fiscal que par lien existant entre la contestation en cause et l'obligation fiscale individualisée (§ 1). La contestation de l'obligation de payer pouvant seule faire état de ce lien en raison même de son objet, nous proposerons une remise en cause du maintien de la réclamation préalable en matière de contentieux des poursuites (§ 2).

¹²²¹.- Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1.342 P, *Donsimoni*, précité. Voir également Cass. com. 31 janvier 1989, n° 201 P : *RJF* 4/90, n° 517 ; 19 juin 1990, n° 875 P : *RJF* 10/90, n° 1281.

¹²²².- Article 81-III de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 portant loi de finances pour 1987.

¹²²³.- Les trois causes juridiques se rapportant selon la jurisprudence, rappelons-le, à la régularité de la procédure d'imposition, au bien-fondé des impositions et aux pénalités fiscales.

¹²²⁴.- R. HERTZOG, « La réforme du contentieux fiscal », in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, op. cit., p. 249.

**§ 1. LA JUSTIFICATION DE L'EXISTENCE
DE LA DEMANDE ADMINISTRATIVE PRÉALABLE
DANS LE CONTENTIEUX DE L'OBLIGATION DE PAYER**

L'existence de la réclamation administrative préalable se justifie par le caractère spécifique du contentieux fiscal (A). Le contentieux de l'obligation de payer appartenant à part entière au contentieux fiscal, sa soumission à cette obligation s'en trouve par nature justifiée (B).

A. UNE PROCÉDURE SPÉCIFIQUE AU CONTENTIEUX FISCAL

La réclamation administrative préalable en matière fiscale se distingue par nature de la procédure de décision préalable que connaît le contentieux administratif (a). Cette spécificité, qui se retrouve aussi bien dans le contentieux de l'assiette que dans le contentieux du recouvrement, oblige ainsi, par les traits communs qui les caractérisent, à l'assimilation des deux procédures (b).

a. Le caractère spécifique de la réclamation préalable en contentieux fiscal

La règle de la décision préalable en matière de recours administratif est fixée comme une exigence par l'article 1^{er} du décret du 11 janvier 1965 : « *la juridiction administrative ne peut être saisie que par la voie d'un recours formé contre une décision* »¹²²⁵. La saisine préalable de l'administration s'impose donc en contentieux administratif comme en contentieux fiscal. Mais cela ne signifie pas pour autant que les deux procédures se doivent d'être assimilées. Longtemps objet de nombreuses controverses doctrinales, la nature juridique de la réclamation préalable en matière fiscale, de même que sa spécificité au regard de la décision préalable prévue en contentieux administratif, n'est plus aujourd'hui discutée.

Faisant la synthèse de ces différentes positions, Gilles Noël démontre dans sa thèse consacrée à la réclamation préalable devant le service des impôts, la nature juridique singulière de cette « *institution administrative contentieuse* »¹²²⁶. Institution contentieuse¹²²⁷, de par la fonction exercée par le chef de service statuant

¹²²⁵.- Sur la règle de la décision préalable en matière de contentieux administratif, cf. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 428 et s., ainsi que les chroniques de H. BONNEAU, « La règle de la décision préalable devant les nouveaux tribunaux administratifs », *D.* 1955, p. 11 et s., et J. ROCHE, « Les exceptions à la règle de la décision préalable devant le juge administratif », *Mélanges Waline*, LGDJ, 1974, p. 733 et s.

¹²²⁶.- G. NOEL, *La réclamation préalable devant le service des impôts*, thèse précitée, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome XXI, 1985, p. 565 et s.

¹²²⁷.- Le commissaire du gouvernement Poussière relevait en ce sens, dans ses conclusions sur l'arrêt *Société des Acières de Pompey*, que « *la réclamation au Directeur est déjà un acte contentieux. Elle n'a pas pour objet de provoquer la naissance d'une décision préalable qui est le rôle* » (concl. sur CE 29 juin 1962 : *JCP* 1963, II, 13026).

sur la prétention du demandeur ¹²²⁸ ; institution administrative, en ce que sa décision se trouve dépourvue de tout caractère juridictionnel ¹²²⁹. Quant à l'assimilation de cette réclamation à la règle de la décision préalable du contentieux administratif, l'auteur se fonde sur la caractéristique objective du contentieux fiscal pour considérer qu'« *il n'exige pas l'intervention d'une décision préalable sur la réclamation préalable devant le service des impôts pour lier le contentieux ; car l'acte au cœur du débat contentieux existe déjà, et en tout état de cause : c'est l'acte d'imposition lui-même* » ¹²³⁰.

Le professeur Le Berre en arrive également à la même conclusion, considérant ainsi que « *certes les deux institutions plongent leurs racines dans la théorie du ministre-juge, mais elles relèvent de deux conceptions différentes de l'intervention de l'administration. La phase pré-jurisdictionnelle n'est pas plus nécessaire pour lier le contentieux en matière fiscale que la décision préalable ne l'est dans le cas du recours pour excès de pouvoir. Dans ces deux hypothèses, l'administré et le redevable contestent une décision formelle ou sous-jacente, leur faisant grief. En faisant usage de son pouvoir d'imposition individualisée, l'administration, par*

¹²²⁸.- Cf. J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 311 et s. L'auteur conclut au caractère contentieux de la fonction du directeur en se référant au contenu et à la forme de la réclamation – le demandeur doit lui fournir les éléments nécessaires à lui permettre de rendre une décision juridiquement fondée, décision qu'il doit motiver en cas de rejet de la réclamation, ainsi qu'aux conséquences du rendu de cette décision – absence d'autorité de chose jugée, impossibilité de saisir le juge en raison de la disparition de l'objet de la réclamation dès lors que le directeur a fait droit à la demande du redevable. Il relève en outre, pour écarter toute possibilité d'assimilation du Directeur à un organe juridictionnel, que « *l'autorité administrative peut s'abstenir de se prononcer sur la prétention juridique qui lui est soumise alors même que la demande ne serait pas irrecevable* » (*ibid.*, p. 321). Les professeurs C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE relèvent dans le même sens le caractère original de « *la notion d'autorité contentieuse* » que revêt l'administration fiscale dans l'examen préalable des litiges qui lui sont soumis (*in Procédure fiscale*, op. cit., p. 192 et s.). Concernant l'affirmation jurisprudentielle de ce principe, cf. CE 31 octobre 1975, n° 97.234, S.A. Coq France : *Dr. fisc.* 1975, n° 51, comm. 1656.

¹²²⁹.- Gilles Noël écarte le caractère juridictionnel, voire mixte, affirmé par certains auteurs, pour déduire des composantes de la réclamation – situation de dépendance de l'autorité fiscale, particularisme de l'instruction, conditions d'exercice du pouvoir de décision sur la réclamation, formalisme original de la décision (thèse précitée, p. 566 et s.). Voir notamment en sens contraire, BESSON, « *Nouvelle procédure des réclamations en matière de contributions directes* », *D.* 1928, p. 65 et s. ; RENAHY, *Unité et Dualité du Contentieux Fiscal*, thèse, Paris, 1956 ; concl. POUSSIÈRE sur CE 29 juin 1962, *Société des Acieries de Pompey*, précitées ; concl. M.-A. LATOURNERIE sur CE 31 octobre 1975, n° 97.234, S.A. Coq France : *Dr. fisc.* 1975, n° 51, comm. 1656.

¹²³⁰.- G. NOËL, thèse précitée, p. 586. Il considère en effet que le contentieux fiscal « *tend exclusivement à assurer la conformité de l'acte d'imposition à la législation fiscale* » (*ibid.*). Nous rappelons que le caractère objectif du contentieux fiscal est aujourd'hui majoritairement reconnu par la doctrine (P.-M. GAUDEMET et J. MOLINIER, *Précis de Finances Publiques*, tome II, Montchrestien, 1992, p. 250, n° 1309 ; C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, op. cit., p. 190 ; J. GROSCLAUDE et P. MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, op. cit., p. 181, n° 191 ; L. MEHL et P. BELTRAME, *Le système fiscal français*, Que Sais-je ? n° 1840, PUF, 1980, p. 118). Gilles Noël revient en cela sur la thèse de Philippe BERN, qui déduit l'assimilation des deux procédures pré-jurisdictionnelles du caractère de plein contentieux du contentieux fiscal, caractère le conduisant à réfuter la préexistence de l'acte contesté en la matière (*in La nature juridique du contentieux de l'imposition*, Paris, LGDJ, 1972, p. 45 et s.).

principe, manifeste sa position, la contestation de cette dernière par le redevable suffit dès lors à faire naître le litige »¹²³¹.

La spécificité de la réclamation préalable dans le contentieux de l'assiette de l'impôt réside donc, au-delà de sa nature juridique originale, dans la préexistence de l'acte contesté. Or les mêmes caractères spécifiques se retrouvent dans le cadre de la demande administrative préalable applicable au contentieux fiscal du recouvrement.

b. L'assimilation de la demande administrative préalable du contentieux de l'obligation de payer avec la réclamation administrative préalable du contentieux de l'assiette

Les différences existant entre ces deux procédures pré-juridictionnelles ne peuvent, à notre sens, permettre à elles seules de conclure au caractère étranger de leur nature juridique respective.

C'est pourtant ce qui apparaît à la première lecture des dispositions relatives à ces deux institutions. Gilles Noël effectue ainsi une comparaison entre la réclamation préalable devant le service des impôts et « les » procédures de réclamation préalable conduisant le redevable à former soit une opposition à contrainte, soit une opposition à poursuite¹²³². Après avoir relevé « certaines ressemblances » tenant au fait qu'elles ne peuvent intervenir qu'après l'émission d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement et que la saisine de l'administration constitue un préalable obligatoire à la saisine du juge, il déduit de leur fondement juridique, de leur objet et de leur régime juridique, qu'« elles s'en démarquent totalement »¹²³³.

Ces différences existent effectivement, mais leur portée demeure à notre sens limitée. Il convient de préciser à titre préliminaire que, contrairement à ce que semble soutenir l'auteur, il n'existe pas deux procédures de réclamation préalable en matière de contentieux du recouvrement, mais bien une seule, applicable selon les mêmes règles de forme et de fond aussi bien à la contestation de l'obligation de payer du redevable, qu'à la contestation de la régularité en la forme des poursuites contre lui décernées. Quant aux différences relevées, elles ne constituent que le reflet de l'adaptation de chacune de ces deux procédures au contentieux auquel elles se trouvent rattachées. Ces deux institutions ne sont pas régies par les mêmes articles du Livre des procédures fiscales, les articles L. 190 et suivants étant en toute logique classés dans le chapitre relatif au contentieux de l'établissement de l'impôt et les articles L. 281 et suivants dans celui relatif au contentieux du recouvrement. L'objet de ces réclamations n'est pas le même, puisqu'il est relatif dans le premier cas à l'établissement de l'impôt et dans le second cas au recouvrement de l'impôt.

¹²³¹ - Thèse précitée, p. 329. Là encore, la doctrine reconnaît à présent majoritairement le caractère spécifique de la réclamation préalable devant le service des impôts. Voir sur ce point les auteurs cités par Gilles Noël en note 393, p. 581, et plus particulièrement B. CASTAGNEDE, note sous CE 31 octobre 1975, *S.A. Coq France : AJDA* 1976, II, p. 314 ; C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 197 ; L. MEHL et P. BELTRAME, *Science et Technique fiscale*, Thémis, 2^e éd., 1984, p. 697 ; J. ROCHE, « Les exceptions à la règle de la décision préalable devant le juge administratif », chronique précitée, p. 734.

¹²³² - G. NOEL, thèse précitée, p. 248 et s.

¹²³³ - *Ibid.*, p. 250.

Leur régime juridique diffère, mais la rigueur des règles processuelles applicable en matière de contentieux du recouvrement se justifie aisément par l'impératif de recouvrement de la créance fiscale ¹²³⁴.

Rien au travers de ces différences n'affecte cependant la nature juridique respective de ces deux institutions. Le professeur Le Berre en arrive à la même conclusion : « *la réclamation introduite par le redevable ouvre également ici l'instance fiscale et conditionne l'exercice par l'autorité administrative d'une fonction contentieuse* » ¹²³⁵. La réclamation administrative constitue en effet dans les deux cas un préalable obligatoire à la saisine du juge. Quant à l'autorité administrative compétente, si elle est susceptible dans le contentieux du recouvrement d'être représentée par la personne du Trésorier-payeur général, il convient de préciser que l'affirmation de la nature contentieuse de la fonction du directeur des services fiscaux posée par la jurisprudence au travers de l'arrêt du Conseil d'État *S.A. Coq France* est transposable à l'égard de la fonction exercée par le Trésorier-payeur général dans le cadre des litiges en recouvrement ¹²³⁶. La demande administrative préalable ne constitue pas, comme a pu l'affirmer curieusement la Cour de cassation dans son avis *Deltour*, un « *recours gracieux* » ¹²³⁷.

Elle a pour objet, selon les termes mêmes de l'article R.* 281-1 du LPF, de soumettre à l'administration une véritable « *contestation* », fondée sur des moyens de droit, et « *appuyée de toutes les justifications utiles* ».

La demande administrative préalable applicable au contentieux du recouvrement constitue donc bien une institution administrative contentieuse, et se démarque de la même façon que la réclamation préalable devant le service des impôts de la décision préalable requise en contentieux administratif. La préexistence de l'acte attaqué apparaît aussi bien dans le contentieux du recouvrement que dans le contentieux de l'assiette : « *si la réclamation est exigée pour provoquer une décision de l'administration aussi bien dans les litiges intéressant l'assiette que le recouvrement, la décision qu'elle fait naître n'a pas elle-même vocation à être attaquée par la suite, la contestation naissant en réalité d'une décision ou d'une situation antérieure, qui est le plus souvent la décision d'établir l'imposition, contenue dans un rôle ou un avis de mise en recouvrement, ou la décision de faire assurer le recouvrement par une contrainte* » ¹²³⁸. La notion de contrainte ayant à présent disparu, ce sera l'obligation de payer à laquelle se trouve assujéti le redevable en vertu du titre exécutoire, qui constituera en l'espèce le fondement premier de la contestation.

¹²³⁴.- Voir sur ce point les développements de J.-M. LE BERRE, thèse précitée, p. 324 et s.

¹²³⁵.- *Ibid.*, p. 325.

¹²³⁶.- Cass. com. 16 février 1967, *Receveur-Percepteur des Contributions directes de la 4^e division de Bordeaux c/ Société V. M.* : *AJDA*, 1968, p. 241, note MONTAGNIER. Cf. C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, *op. cit.*, p. 198.

¹²³⁷.- Avis Cass. 14 mai 2001, n° 01-0003 P, *Deltour*, précité.

¹²³⁸.- Daniel RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 63.

B. UNE PROCÉDURE SE JUSTIFIANT DANS LE CONTENTIEUX FISCAL DE L'OBLIGATION DE PAYER

Le caractère spécifique de la réclamation préalable en matière fiscale, dont procèdent à la fois la réclamation préalable du contentieux de l'assiette et la demande préalable du contentieux du recouvrement, trouve sa justification dans le particularisme de l'instance fiscale.

Le contentieux de l'obligation de payer appartenant par nature au contentieux fiscal, la demande administrative préalable s'en trouve pleinement justifiée (a). À la fois élément d'unité du contentieux fiscal et instrument de résolution préalable des litiges, elle serait néanmoins susceptible d'aménagements au bénéfice des droits des redevables (b).

a. Une procédure justifiée par la nature fiscale du contentieux de l'obligation de payer

Le contentieux de l'obligation de payer, nous l'avons vu, appartient au contentieux fiscal en tant qu'il se rattache directement à la contestation de l'obligation fiscale individualisée. Or, pour reprendre les termes du professeur Gest, « *l'unité de l'instance fiscale résulte d'abord et fondamentalement de l'obligation faite au contribuable de présenter à l'administration une réclamation avant toute saisine du juge* »¹²³⁹. La demande administrative préalable constitue donc un instrument d'identification processuel marquant l'appartenance du contentieux de l'obligation de payer au contentieux fiscal.

De cette nature découle le véritable fondement de l'existence d'une telle procédure. L'administration fiscale tire en effet son pouvoir de décision de l'objet même de la réclamation. Cette faculté constitue en ce sens l'exacte contrepartie du privilège du préalable dont dispose l'administration pour parvenir à l'édiction des actes d'imposition. En effet, « *le pouvoir fiscal a pour première composante la traduction de la loi d'impôt par des actes individuels d'imposition susceptibles d'exécution forcée* »¹²⁴⁰. Ce pouvoir étant « *l'expression d'une compétence liée* »¹²⁴¹, l'administration est censée faire une stricte application des dispositions relatives à l'assiette et au recouvrement contenues dans la loi fiscale. Elle dispose donc en contrepartie de la faculté de contrôler *a posteriori* la régularité des actes d'imposition au regard de cette même loi. De la même façon, le redevable tire de son statut de légalité objective le pouvoir de soumettre ces derniers au contrôle de l'administration, voire du juge.

La réclamation préalable peut ainsi permettre à l'administration de vider le litige avant même qu'il ne soit porté devant le juge. Gilles Noël relève ainsi, dans un article consacré au règlement administratif des litiges fiscaux, que « *les recours administratifs désencombrent le prétoire du juge fiscal de 98 à 99 % des litiges – le chiffre est éloquent – qu'ils règlent immédiatement et rapidement : soit en donnant satisfaction aux prétentions du requérant, (action "préventive" dans 40 % des cas ;*

¹²³⁹.- G. GEST, « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », *RFDA* 1990, p. 831.

¹²⁴⁰.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, *op. cit.*, p. 167.

¹²⁴¹.- *Ibid.* p. 170.

soit en le convainquant qu'elles sont erronées, par le rejet motivé qu'ils provoquent (action "dissuasive") »¹²⁴².

Ces chiffres doivent cependant être nuancés en raison de la nature des réclamations en cause. Dans son étude « *Régler autrement les conflits* », la section du rapport et des études du Conseil d'État précisait ainsi que sur près de trois millions de réclamations adressées à l'administration fiscale, seules 150.000 avaient un caractère pré-contentieux¹²⁴³. Mais cela ne prive par pour autant d'intérêt l'existence de ce type de recours, et cela à un double titre. D'une part, « *il assure une solution aux litiges inadaptés au contrôle juridictionnel* »¹²⁴⁴, permettant ainsi un règlement rapide de ces quelques trois millions de contestations¹²⁴⁵ ; d'autre part il limite tout de même les recours juridictionnels par la résolution préalable de plus de 90 % des litiges de type pré-contentieux¹²⁴⁶.

Nous ne disposons malheureusement pas de données chiffrées relatives au nombre et au devenir des demandes administratives préalables en matière de contentieux du recouvrement. Aucune statistique n'est à ce jour centralisée à l'échelon national, sans doute en raison de la faible importance de ces réclamations par rapport au contentieux de l'assiette. Le contentieux du recouvrement semble sur ce point, là encore, constituer le « parent pauvre » du contentieux fiscal...

La réclamation administrative préalable n'en est pas pour autant moins justifiée dans le contentieux fiscal du recouvrement, puisqu'elle est censée permettre à l'administration de rectifier les erreurs commises au regard de l'obligation de payer qu'elle a établie au nom du redevable. Elle est en outre également censée clarifier le débat juridictionnel. Cette deuxième justification, classiquement avancée au soutien de l'existence de cette procédure¹²⁴⁷, revêt cependant un aspect tout à fait spécifique en matière de contentieux du recouvrement.

¹²⁴².- G. NOEL, « Le règlement administratif des litiges fiscaux », in *Le juge fiscal*, op. cit., p. 132.

¹²⁴³.- Le contentieux fiscal s'avère de ce point de vue constituer le modèle de règlement alternatif des conflits le plus concluant en matière administrative. Comme le souligne le Conseil d'État, « depuis 1928, la réclamation au directeur des services fiscaux est un préalable obligatoire, et l'organisation de ce pré-contentieux s'est avérée remarquablement efficace : alors que les conseils de préfecture, avant la réforme, étaient saisis de dizaines de milliers de dossiers par an, actuellement il n'y a que 15.000 affaires portées chaque année devant les tribunaux administratifs, et ce chiffre est à comparer aux quelque trois millions de réclamations adressées au fisc (dont 95 % obtiennent une satisfaction immédiate) et aux 150.000 réclamations, environ, rejetées d'abord mais traitées ensuite de façon pré-contentieuse ; c'est donc une affaire sur dix seulement, en ne retenant que ce second point de référence, qui arrive finalement au stade du contentieux ; dans tous les autres cas, le contribuable, ou obtient satisfaction (totale ou partielle), ou est convaincu par les explications de l'administration et renonce au contentieux », in *Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, EDCE 1993, La documentation française, p. 19.

¹²⁴⁴.- G. NOEL, « Le règlement administratif des litiges fiscaux », in *Le juge fiscal*, op. cit., p. 132.

¹²⁴⁵.- Plus de 2.750.000 réclamations enregistrées en 2001 par la DGI (in Direction Générale des Impôts, *Rapport annuel de performances 2001*, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie).

¹²⁴⁶.- Cf. D. CHABANOL, « Barrages contre le contentieux », *Dr. fisc.* 1986, p. 993 et s.

¹²⁴⁷.- Cf. J.-P. CHEVALIER, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, PUF, 1975, p. 42 et s. ; B. DUCAMIN, « Le Conseil d'État, juge fiscal », *AJDA* 1962, p. 211 ; G. NOEL, thèse précitée, p. 164 et s.

Dans le contentieux de l'assiette de l'impôt, cette clarification s'opère « *non seulement en cristallisant son objet. Mais aussi – au niveau des moyens – en permettant de faire un tri parmi les arguments juridiques, qui eux peuvent varier. La phase administrative incite les parties à ne présenter au juge que ceux qui s'y sont révélés les plus sérieux* »¹²⁴⁸. Or, dans le cadre du contentieux du recouvrement, nous avons vu que la cristallisation du litige s'opérait non seulement au regard de l'objet, mais également au niveau des moyens présentés à l'appui de la réclamation. Ces derniers ne peuvent varier dès lors qu'ils reposent sur des faits ou justifications n'ayant pas été présentés au chef de service. La clarification du débat juridictionnel ne pourra donc s'opérer que par défaut, le redevable pouvant éventuellement ne pas reprendre certains moyens devant le juge, mais ne pouvant pas répondre aux arguments développés par l'administration s'ils se trouvent fondés sur des faits non présentés dans le cadre de la réclamation préalable.

Si cette procédure n'est pas dépourvue de justification dès lors qu'elle s'applique à un litige de nature fiscale, il apparaît comme nécessaire qu'elle subisse, dans le cadre du contentieux du recouvrement, un certain nombre d'aménagements susceptibles de permettre une meilleure protection des droits du redevable.

b. Une procédure susceptible d'aménagements au bénéfice des droits des redevables

Les aménagements qui semblent en l'espèce s'imposer ne sont que la résultante des dysfonctionnements précédemment constatés.

Les délais de réclamation du contentieux du recouvrement sont, nous l'avons vu, extrêmement brefs. Procéder au rallongement de ces délais n'est cependant pas envisageable, dans la mesure où cela pourrait nuire à l'impératif de recouvrement des créances fiscales. Il convient donc d'aménager la procédure de réclamation préalable en fonction de ces délais, de façon à préserver le droit de recours des redevables.

Assurer une meilleure information des redevables concernant les délais et voies de recours semble être de ce point de vue là une des premières solutions envisageables pour résoudre les difficultés liées autant à la détermination de l'autorité administrative compétente, qu'au respect des délais de saisine de l'administration, voire du juge. Il conviendrait à cet effet de procéder à l'harmonisation des solutions jurisprudentielles relatives à l'obligation de mention des délais et voies de recours dans l'acte de poursuite décerné au redevable, cette information apparaissant pour ce dernier comme une garantie « minimum » eu égard à la rigueur de la procédure engagée.

Une unification des dispositions relatives au point de départ du délai de réclamation pourrait dans le même sens être réalisée. Nous avons vu en effet que les articles R.* 281-2 et 281-3 du LPF introduisaient une regrettable disparité selon la nature de l'objet invoqué dans la réclamation et la qualité de l'autorité administrative saisie. Cela permettrait d'éviter que le redevable ne voie sa réclamation rejetée par le trésorier-payeur général, pour le seul motif de n'avoir pas formé sa réclamation à l'encontre du premier acte de poursuite qui lui a été décerné.

Ces modifications, résultant toutes du simple respect d'un procès équitable, devraient également s'accompagner de l'introduction d'un véritable débat

¹²⁴⁸.- G. NOEL, « Le règlement administratif des litiges fiscaux », in *Le juge fiscal*, op. cit., p. 134.

contradictoire au sein de la procédure pré-juridictionnelle. Le redevable pourrait ainsi s'adresser à l'autorité administrative en charge de l'instruction de sa réclamation, afin que cette dernière puisse « *lui donner les explications qu'il recherche et ne trouve aujourd'hui que par l'intermédiaire du juge* »¹²⁴⁹.

Gilles Noël propose en outre de renforcer les garanties des contribuables « *pour leur permettre de connaître pleinement l'argumentation de l'Administration fiscale avant de saisir le juge, afin qu'il puisse y produire des moyens utiles* »¹²⁵⁰. Un tel aménagement serait d'autant plus nécessaire dans le contentieux du recouvrement, où la cristallisation du litige touche non seulement l'objet mais également les moyens invoqués, privant ainsi le redevable de la faculté de répondre aux arguments avancés par l'administration. Cette restriction s'applique au redevable dès lors que ses moyens se fondent sur des faits et justifications non présentés au chef de service. Certes, cette règle se trouve justifiée par la nécessité de maîtriser le contenu du débat contentieux, mais ne pourrait-on pas concevoir qu'elle puisse s'appliquer de la même façon aux moyens invoqués par l'administration ? Gilles Noël propose ainsi « *d'interdire à l'Administration fiscale par un mécanisme approprié de cause(s) juridique(s), de produire devant le juge de l'impôt d'autres moyens que ceux qu'elle pouvait déjà opposer aux arguments fournis par le contribuable dans son recours administratif contentieux* »¹²⁵¹. Mais, comme nous l'avons vu, la notion de cause juridique n'étant pas pleinement adaptée au contentieux du recouvrement, il nous semble que la solution la plus pertinente serait effectivement de mettre le redevable en mesure de connaître par avance l'argumentation développée par l'administration, mais surtout de lui permettre d'y répondre même si les moyens avancés ne reposent pas sur des faits et justifications contenus dans la réclamation préalable. Le seul fait que ces arguments soient avancés par l'administration en réponse à la réclamation du redevable, devrait ainsi suffire à permettre au redevable de les invoquer.

Une telle solution supposerait enfin que soit supprimée la possibilité laissée à l'administration de s'abstenir de répondre à la réclamation du redevable. En tant que le pouvoir d'édiction des actes d'imposition de l'administration est censé se traduire par la stricte application de la loi d'impôt, elle devrait avoir en retour, non pas la faculté, mais l'obligation de contrôler la régularité des actes d'imposition au regard de cette même loi. Outre le fait que l'administration fiscale est « *tentée d'opposer le silence à des recours "embarrassants"* »¹²⁵² alors même qu'ils apparaissent comme bien fondés, entraînant corrélativement l'encombrement inutile des prétoires, ce mécanisme prive de surcroît le redevable de la possibilité de répondre aux arguments fondant le rejet de la réclamation, quand bien même ce dernier pourrait le faire en s'appuyant sur des faits et justifications précédemment évoqués dans sa demande initiale. La suppression des décisions implicites apparaît donc comme une nécessité, que les objections tirées des difficultés pratiques d'organisation de l'administration induites par une telle obligation ne devraient pas réussir à occulter.

La nature fiscale de la réclamation soumise à l'administration, de même que le respect d'un procès équitable qu'elle tend à conditionner, justifient l'adoption d'une

¹²⁴⁹.- D. CHABANOL, , *Barrages contre le contentieux*, précité, p. 994.

¹²⁵⁰.- G. NOEL, « Le règlement administratif des litiges fiscaux », *in Le juge fiscal, op. cit.*, p. 144.

¹²⁵¹.- *Ibid.*

¹²⁵².- *Ibid.*, p. 140.

telle solution, ainsi que de tous les autres aménagements que nous avons précédemment évoqués. Tout autre en est-il en matière de contentieux des poursuites en recouvrement.

§ 2. LA REMISE EN CAUSE DU MAINTIEN DE LA RÉCLAMATION PRÉALABLE EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX DES POURSUITES

Si l'intérêt de la réclamation préalable est majoritairement reconnu depuis sa création tant par les instances administratives ¹²⁵³ que par les instances juridictionnelles ¹²⁵⁴, l'existence de cette procédure préalable de règlement contentieux n'emporte pas l'adhésion totalement unanime de la doctrine.

Le professeur Lamarque déplore ainsi les problèmes soulevés par la réclamation administrative préalable, notamment lorsqu'il s'agit de réclamations importantes. Dans ses avant-propos de la thèse de Gilles Noël, il critique ainsi l'existence d'une telle procédure, plus particulièrement lorsqu'elle porte sur des réclamations importantes, dans les cas « où leur montant est très élevé et où le désaccord avec l'administration soulève des questions de fait ou de droit particulièrement délicates » ¹²⁵⁵. Il estime dans ce cas que « les chances d'admission d'une réclamation sont inversement proportionnelles au montant de l'imposition : c'est presque une loi du genre » ¹²⁵⁶. L'absence de caractère contradictoire de l'instruction de la réclamation, la partialité de l'agent qui s'en trouve chargé, ainsi que l'absence effective de clarification du débat juridictionnel, sont autant de critiques propres à relativiser les avantages découlant d'une telle procédure.

Nous partageons l'opinion de l'éminent fiscaliste, d'autant que la réclamation administrative préalable s'avère totalement dépourvue de fondement lorsqu'elle vient à s'appliquer en matière de contentieux des voies d'exécution. Nous verrons en effet que les réclamations préalables obligatoires ont aujourd'hui disparu en matière de procédure civile (A), et qu'elles n'ont pas à s'imposer dans le contentieux des poursuites (B).

¹²⁵³.- Voir notamment André BARILARI, « Le contentieux fiscal », *RFFP* 1987, n° 17, p. 6 et s. ; C. YDEN-ALLART, « La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative », *RFFP* 1987, n° 17, p. 39 et s. ; Direction Générale des Impôts, *Rapport annuel de performances 2001*, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, p. 16 et s.

¹²⁵⁴.- D. CHABANOL, « Barrages contre le contentieux », précité ; C. LASRY, *Le Conseil d'État, juge de l'impôt*, EDCE 1955 ; *Étude sur la prévention du contentieux administratif*, EDCE 1980-81 ; *Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, EDCE 1993, précité.

¹²⁵⁵.- Thèse précitée, p. 19. Voir également la préface de Henri JACQUOT, p. 13 et s.

¹²⁵⁶.- *Ibid.*

A. UNE PROCÉDURE PRÉALABLE OBLIGATOIRE AYANT DISPARU EN MATIÈRE CIVILE

L'obligation de réclamation préalable comme préliminaire censé limiter le nombre des litiges portés devant le juge n'a pas toujours été réservée au seul privilège du contentieux administratif.

Une procédure similaire existait en effet en matière civile, s'appliquant comme un préalable obligatoire avant toute saisine des tribunaux de première instance. Il s'agissait du préliminaire de conciliation (a). Cette procédure n'était cependant que rarement appliquée et ne subsistent plus aujourd'hui en matière civile que des modes de conciliation facultatifs, dont la nature juridique n'a que bien peu de points communs avec la réclamation administrative préalable obligatoire que connaît la matière fiscale (b).

a. La disparition du préliminaire obligatoire de conciliation

Le préliminaire de conciliation se trouvait régi dès 1806 par l'ancien Code de procédure civile, dans le cadre des dispositions relatives à la procédure applicable devant les tribunaux inférieurs. L'article 48 dudit Code prévoyait ainsi que « aucune demande principale introductive d'instance entre parties capables de transiger, et sur les objets qui peuvent être la matière d'une transaction, ne sera reçue dans les tribunaux de première instance, que le défendeur n'ait été préalablement appelé en conciliation devant le juge de paix, ou que les parties n'y aient volontairement comparu ».

Le délai de conciliation était de trois à cinq jours selon la situation du domicile de la partie citée en conciliation. La citation énonçant sommairement l'objet de la contestation était remise par huissier et les deux parties devaient comparaître en personne devant le juge de paix. Le procès-verbal faisait état soit de l'absence de conciliation, auquel cas le juge pouvait alors être saisi par les parties, à moins qu'il ne décide de les convoquer une seconde fois pour une nouvelle tentative de conciliation ; soit de l'accord des parties, auquel cas les conventions ainsi conclues avaient force exécutoire.

Cette procédure n'était cependant que rarement appliquée et ce fut finalement par une loi du 9 février 1949 que le législateur décida de la supprimer. Le professeur Debbasch, comparant dans sa thèse les modes de détermination par les parties du cadre de l'instance en matière civile et administrative, relevait les difficultés ayant conduit à l'abrogation de cette procédure : « le juge conciliateur était, en effet, le juge de paix. Or, il n'avait pas intérêt à concilier les parties pour une affaire qui ne serait pas ensuite plaidée devant lui. De plus, le code de procédure civile prévoyait qu'en cas d'urgence, une dispense de préliminaire de conciliation pouvait être demandée par une requête au président du tribunal. Or, la pratique avait démontré que les parties présentaient toujours une requête au président en invoquant l'urgence. Celui-ci ratifiait la demande des parties aussi souvent »¹²⁵⁷.

Le champ d'application de ce préliminaire de conciliation était en outre relativement restreint, l'article 49 excluant bon nombre de contestations, dont les

¹²⁵⁷. - C. DEBBASCH, *Procédure administrative contentieuse et procédure civile*, thèse, LGDJ, 1961, p. 21.

demandes qui intéressent l'État ¹²⁵⁸. Durieu note ainsi, dans son commentaire sur le règlement des poursuites de 1824, que « *les percepteurs n'ont donc pas à s'occuper de cette formalité qui, nous n'avons pas besoin de le dire, n'existe en aucun cas pour les instances devant les Conseils de préfecture* » ¹²⁵⁹.

Il est intéressant de remarquer que cette même disposition excluait également les demandes « *en mainlevée de saisie ou opposition* », ainsi que les demandes « *contre un tiers saisi et en général sur les saisies* ». Le contentieux des voies d'exécution était donc, de même que le contentieux fiscal, expressément exclu de ce mode de règlement pré-juridictionnel.

b. La survivance de modes de conciliation facultatifs

La situation n'est guère différente aujourd'hui. Certes, le préliminaire de conciliation existe toujours en matière de procédure civile, mais il n'est plus qu'un mode facultatif d'introduction de l'instance relativement peu utilisé par les parties : « *commencer l'instance par une simple tentative de conciliation n'est plus actuellement qu'une faculté, abandonnée à la bonne volonté du demandeur* » ¹²⁶⁰.

La conciliation figure cependant dans le Nouveau code de procédure civile parmi les principes directeurs du procès, l'article 21 disposant à cet effet qu'« *il entre dans la mission du juge de concilier les parties* ». Mais comme le souligne Serge Guinchard dans ses commentaires relatifs à cette disposition, « *l'article 21 traduit l'espoir mis par les rédacteurs du Nouveau code dans la conciliation par le juge, à la suite d'ailleurs des rédacteurs de l'ancien Code ! Espoirs déçus dans les deux cas, encore que l'institution ait aujourd'hui les faveurs de la pratique, du législateur et du gouvernement...* » ¹²⁶¹. Le caractère facultatif de ces modes de

¹²⁵⁸. - Aux termes de cet article, étaient dispensées de préliminaire de conciliation :

« *1° Les demandes qui intéressent l'État et le domaine, les communes, les établissements publics, les mineurs, les interdits, les curateurs aux successions vacantes ;*

2° Les demandes qui requièrent célérité ;

3° Les demandes en intervention ou en garantie ;

4° Les demandes en matière de commerce ;

5° Les demandes de mise en liberté, celles en mainlevée de saisie ou opposition, en paiement de loyers, fermages ou arrérages de rentes ou pension, celles des avoués en paiement de frais ;

6° Les demandes formées contre plus de deux parties, encore qu'elles aient le même intérêt ;

7° Les demandes en vérification d'écritures, en désaveu, en règlement de juges, en renvoi, en prise à partie ; les demandes contre un tiers saisi, et en général sur les saisies, sur les offres réelles, sur la remise des titres, sur leur communication, sur les séparations de biens, sur les tutelles et curatelles ; et enfin toutes les causes exceptées par les lois ».

¹²⁵⁹. - E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes, commentaire sur le règlement du 26 août 1824, op. cit.*, tome I, p. 425.

¹²⁶⁰. - J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 693.

- Sur l'ensemble de la question, voir Julie JOLY-HURARD, « Conciliation et médiation », *in Rép. Pr. Civ.*

¹²⁶¹. - Nouveau code de procédure civile, commenté par S. GUINCHARD, Dalloz, 2001, note sous l'article 21.

règlement alternatif des conflits ¹²⁶² a le plus souvent pour effet de cantonner la conciliation à l'état de « vœux pieux ». Le juge n'a pas le pouvoir de l'imposer, et les parties n'ont pas la volonté, voire la possibilité, d'arriver à s'entendre.

La conciliation demeure néanmoins un des principes directeurs du procès qui, à la différence de la réclamation administrative préalable, a vocation à s'appliquer tout au long de l'instance ¹²⁶³. Sa procédure est régie par les articles 127 à 131 du Nouveau code de procédure civile et son application est expressément prévue au sein des dispositions régissant la procédure applicable devant le tribunal de grande instance ¹²⁶⁴, ainsi que devant la plupart des juridictions d'exceptions ¹²⁶⁵.

Parmi l'ensemble de ces modes facultatifs de conciliation, la tentative préalable de conciliation applicable devant le tribunal d'instance demeure celle qui se rapproche le plus de la procédure applicable en contentieux administratif. Elle est en effet conçue comme un mode introductif d'instance et n'est pas en outre réservée au seul office du juge, puisqu'elle peut faire intervenir un conciliateur de justice ¹²⁶⁶.

L'article 829 du Nouveau Code de procédure civile prévoit ainsi en son premier alinéa que, devant le tribunal d'instance, « *la demande en justice est formée par assignation à fin de conciliation et, à défaut, de jugement, sauf la faculté pour le demandeur de provoquer une tentative de conciliation avant d'assigner* ». Régie par les articles 830 à 835 du Code, la procédure est dirigée par le juge ou par un conciliateur. La désignation de ce dernier par le juge, pour une mission d'une durée d'un mois éventuellement renouvelable, doit néanmoins être acceptée par les parties. Le conciliateur peut alors convoquer les parties pour procéder à une tentative préalable de conciliation. Dans le cadre de l'accomplissement de sa mission, il dispose de la faculté de se rendre sur les lieux et de convoquer toute personne qu'il juge bon d'entendre. Il doit rendre compte au juge des difficultés éventuelles qu'il rencontre, ce dernier pouvant à tout moment mettre fin à la conciliation, et de la réussite ou de l'échec de la tentative de conciliation. Si la conciliation a échoué, les parties sont informées de la faculté dont elles disposent de saisir la juridiction compétente aux fins de jugement ¹²⁶⁷. Si par contre les parties ont réussi à résoudre le différend, le conciliateur rédige un constat d'accord qui sera homologué par le juge.

¹²⁶².- Voir notamment RUELLAN, « Les modes alternatifs de règlement des conflits : pour une justice plurielle dans le respect du droit », *JCP* 1999. I. 135.

¹²⁶³.- Article 127 du Nouveau code de procédure civile.

¹²⁶⁴.- Article 768 du Nouveau code de procédure civile.

¹²⁶⁵.- Voir notamment les articles 830 à 835 du Nouveau code de procédure civile, concernant la procédure applicable devant le tribunal d'instance, les articles 863 devant le tribunal de commerce et 887 devant le tribunal paritaire des baux ruraux, ainsi que les articles R. 516-8 et suivants du Code du travail concernant la procédure régissant le bureau de conciliation du Conseil des prud'hommes.

¹²⁶⁶.- Institués par un décret du 20 mars 1978, les conciliateurs sont devenus conciliateurs de justice en vertu du décret n° 96-1091 du 13 décembre 1996.

¹²⁶⁷.- L'article 834 prévoit que « *à défaut de conciliation par le juge, l'affaire peut être immédiatement jugée si les parties y consentent. Dans ce cas, il est procédé selon les modalités de la présentation volontaire* ». Dans le cas contraire, le demandeur se trouvera dans l'obligation d'assigner.

L'article 832-8 du Nouveau code de procédure civile dispose d'ailleurs curieusement sur ce point que « *l'homologation relève de la matière gracieuse* ». Pourtant, comme le soulignent les professeurs Vincent et Guinchard, « *il s'agit, en réalité, d'un acte judiciaire non juridictionnel, comme pour l'acte qui entérine une médiation ou une transaction* »¹²⁶⁸. Sa nature juridique est donc bien distincte de celle de la réclamation administrative préalable que connaît le contentieux fiscal, même si parfois cette dernière peut se voir également improprement qualifiée de « *recours gracieux* »¹²⁶⁹.

Les modes préalables de conciliation n'ont donc jamais véritablement réussi à trouver leur place en procédure civile. Or, comme nous l'avons vu précédemment, le contentieux des poursuites appartient par nature au droit judiciaire. Comme en dispose l'article L. 258 du LPF, « *sous réserve des dispositions des articles L. 259 à L. 261, ces poursuites sont effectuées dans les formes prévues par le nouveau Code de procédure civile pour le recouvrement des créances* ». Même si « *la qualité du créancier en cause – le Trésor public – imprime au recouvrement forcé de la créance fiscale une originalité certaine* »¹²⁷⁰, elle ne peut suffire à modifier la nature juridique du contentieux pouvant naître de la mise en œuvre de ces voies d'exécution. Nous pensons donc, au regard de cette analyse, que la procédure de réclamation administrative préalable prévue à l'article L. 281 du LPF ne devrait pas s'imposer dans le cadre du contentieux des poursuites.

B. UNE PROCÉDURE NE S'IMPOSANT PAS DANS LE CONTENTIEUX DES POURSUITES

Conclure à la suppression de la réclamation administrative préalable dans le contentieux des poursuites en recouvrement procède, ainsi que nous allons le voir, d'une double constatation. Elle tient d'une part, à l'absence de justification de son maintien sur le plan théorique (a), et d'autre part, aux avantages liés à sa suppression sur le plan pratique (b).

a. L'absence de justification théorique du maintien de la demande administrative préalable

Le contentieux des poursuites est dépourvu de tout lien direct avec l'obligation fiscale individualisée. La justification théorique de l'existence de la réclamation administrative préalable, en tant que contrepartie du pouvoir d'édition des actes d'imposition et de recouvrement, ne peut donc s'appliquer au contentieux des poursuites.

Gilles Noël démontre ainsi dans sa thèse qu'en matière de contentieux d'assiette, « *les relations qui unissent la R.P.S.I. [réclamation préalable devant le service des impôts] au procès fiscal revêtent un caractère réflexe : la définition des éléments constitutifs de la R.P.S.I. montre qu'elle conditionne étroitement le*

¹²⁶⁸.- *Ibid.*

¹²⁶⁹.- Avis Cass. 14 mai 2001, n° 01-0003 P, *Deltour*, précité.

¹²⁷⁰.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 346.

déroulement de ce procès ; mais inversement le principe et les modalités de son intervention au sein du procès fiscal apparaissent dictés par la particularité de l'objet (l'impôt) et du statut des acteurs de ce procès (le contribuable devant l'administration fiscale) »¹²⁷¹.

Or, dans le cadre du contentieux des poursuites, l'objet en cause n'est pas l'impôt lui-même, mais seulement les voies d'exécution mises en œuvre pour assurer son recouvrement. L'administration fiscale n'intervient donc pas en tant qu'autorité ayant édicté l'acte d'imposition à l'origine de l'objet de la contestation, disposant au regard de cet objet du pouvoir de le modifier, mais en tant que simple créancier faisant usage de voies d'exécution pour parvenir au recouvrement forcé de sa créance.

Pour reprendre les termes du professeur Le Berre, la demande préalable dans le contentieux des poursuites « *déborde le cadre de l'exercice de l'action fiscale* »¹²⁷². Dépourvue de fondement théorique, elle ne peut non plus se justifier par l'intérêt pratique de l'utilisation d'une institution propre à la procédure fiscale, dans le cadre d'un contentieux donnant lieu à l'application de règles de procédure civile.

b. Les avantages pratiques liés à la suppression de la demande administrative préalable

Les avantages découlant de la suppression de la demande préalable dans le contentieux des poursuites sont directement issus des critiques précédemment développées à l'encontre de cette institution. Nous l'avons vu, la rigueur excessive des délais imposés, de même que la trop grande fixité du contenu de la demande, n'aboutissent que trop souvent à limiter le droit d'accès au juge du redevable. Or, si ces défauts peuvent s'effacer au regard de l'intérêt démontré de l'utilisation d'une telle procédure dans le cadre du contentieux fiscal, de telles justifications ne peuvent trouver à s'appliquer en pratique dans le cadre du contentieux des poursuites.

Le premier argument tiré du fait que les demandes administratives préalables « *désencombrent le prétoire du juge* »¹²⁷³, ne peut que difficilement s'appliquer au contentieux des poursuites. On ne peut en effet envisager que l'utilisation de cette procédure dans le cadre du contentieux des poursuites produise « *des effets de masse* »¹²⁷⁴, alors que ce type de litiges demeure encore résiduel au regard de l'ensemble du contentieux fiscal. Quant à l'argument visant à mettre en avant la clarification du débat juridictionnel, il se trouve là encore privé d'effet en raison du nombre restreint de moyens pouvant être avancés par le redevable au soutien de la contestation de la régularité en la forme des poursuites.

La lourdeur de la procédure conduit en outre à constituer un obstacle naturel aux recours abusifs susceptibles d'être engagés par le redevable à des fins purement dilatoires. Le régime applicable en matière fiscale ne peut dans tous les cas se fonder

¹²⁷¹.- G. NOEL, thèse précitée, p. 27.

¹²⁷².- J.-M. LE BERRE, thèse précitée, p. 325.

¹²⁷³.- G. NOEL, *Le règlement administratif des litiges fiscaux*, op. cit., p. 132.

¹²⁷⁴.- *In Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, EDCE 1993, p. 17.

sur de tels présupposés. L'utilisation de la réclamation administrative préalable ne saurait enfin, en sens contraire, pouvoir être considérée comme un moyen pour l'administration de « réparer » sans difficulté la mise en œuvre du recouvrement forcé trop hâtivement ou inconsidérément engagé. Les conséquences immédiates pouvant découler de l'exercice des poursuites sont en effet bien trop lourdes et la mise en jeu de la responsabilité de l'administration à cet égard bien trop aléatoire.

La suppression de la demande préalable aurait bien au contraire l'avantage de simplifier de façon notable la procédure applicable au contentieux des poursuites, unifiant ainsi l'ensemble du contentieux des voies d'exécution porté devant le juge de l'exécution.

Cette procédure gagnerait en outre en rapidité, dans un domaine où l'urgence est souvent de mise face à l'utilisation de voies d'exécution touchant aux biens, voire même à la personne, du redevable poursuivi. Le procès engagé y gagnerait en équité, dès lors qu'il serait dominé dès son introduction devant le juge de l'exécution, par le caractère contradictoire de la procédure.

Nous ajouterons en dernier lieu que la suppression de la demande préalable pourrait également être envisagée en matière de demande en revendication d'objets saisis. Si en effet, « *la demande en revendication d'objets saisis intervient en matière fiscale, elle ne constitue nullement l'exercice d'une action fiscale, elle relève de la compétence du juge judiciaire et est gouvernée par les règles de la procédure civile* »¹²⁷⁵. En outre, elle ne met pas en cause le redevable de la créance, mais seulement un tiers n'ayant la plupart du temps aucun lien avec l'obligation fiscale à laquelle se trouve assujéti ce dernier. Dans de telles circonstances, imposer le respect d'une procédure préalable se déroulant devant l'administration fiscale, ne semble que fort peu justifié – à part peut-être pour des raisons historiques – et dans tous les cas fort mal compris par la majorité des requérants se trouvant dans une telle situation.

CONCLUSION DU CHAPITRE I

Les incohérences affectant le régime juridique du contentieux du recouvrement au regard de la nature de l'action engagée se révèlent ainsi dès le stade de la réclamation préalable, alors même que la contestation n'a pas été encore portée devant le juge.

Comme nous avons tenté de le démontrer, l'obligation de réclamation administrative préalable constitue souvent un véritable obstacle pour le redevable désirant contester, au fond ou en la forme, son obligation de payer. La brièveté des délais de recours imposés, les incertitudes résultant de la détermination de son point de départ, les solutions contradictoires relatives à l'absence de mention de ces délais dans l'acte de poursuites notifié et l'irrecevabilité sanctionnant leur non respect, suffisent déjà à en attester. À ces contraintes s'ajoutent en outre les conséquences

¹²⁷⁵ - J.-M. LE BERRE, thèse précitée, p. 111.

liées à la cristallisation du litige qui, dans le cadre du contentieux du recouvrement, revêt un aspect particulièrement préjudiciable aux intérêts du redevable.

Or, comme nous l'avons suggéré, la réclamation préalable ne trouve sa véritable justification que dans le cadre d'une action de nature fiscale. La suppression de cette obligation dans le cadre du contentieux des poursuites constitue sans nul doute une solution bien trop radicale pour être effectivement adoptée. Tel n'était pas d'ailleurs le véritable sens de notre propos. Nous espérons seulement avoir réussi à souligner que, en l'état actuel de notre droit, la question de son maintien dans le cadre du contentieux des poursuites mérite au moins d'être sérieusement abordée.

Chapitre II

LE PERFECTIONNEMENT DES PROCÉDURES PERMETTANT AU REDEVABLE DE SURSEOIR AU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

Le recours en matière fiscale est dépourvu de tout caractère suspensif. Ce principe se justifie tant par la nécessité de procéder sans délai au recouvrement des créances fiscales, que par la volonté d'éviter la multiplication des recours dilatoires, dont le seul but serait de repousser l'échéance d'une obligation incontestablement fondée ¹²⁷⁶. Cette présomption ne pouvant cependant s'appliquer de façon absolue sans préjudicier aux droits des contribuables de bonne foi, le législateur a très tôt conçu une procédure permettant aux requérants de pouvoir surseoir au paiement de l'impôt contesté dès l'introduction de la réclamation administrative préalable ¹²⁷⁷.

Le sursis de paiement ne peut cependant être accordé que dans le cadre d'une contestation du bien-fondé ou du montant des impositions mises à la charge du contribuable. Si ce dernier entend surseoir à son obligation de payer dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, il n'aura d'autre recours que de demander le sursis à exécution de la mise en recouvrement des impositions mises à sa charge. Transposition en matière fiscale du sursis à exécution des décisions administratives, cette procédure a été remplacée, par l'effet de la loi du 30 juin 2000 portant réforme des procédures d'urgence, par celle du référé-suspension. Mais là encore, le redevable ne pourra bénéficier que d'une protection relative de ses droits. Si en effet la jurisprudence accepte aujourd'hui que le redevable puisse solliciter la suspension des poursuites avant même que l'administration ne se soit prononcée sur sa réclamation préalable, les conditions subordonnant le prononcé de cette suspension rendent ce recours quelque peu aléatoire. D'autant que le juge judiciaire des référés semble faire preuve en la matière d'une interprétation beaucoup plus pragmatique des motifs susceptibles de justifier la suspension des poursuites.

La mise en œuvre du recouvrement forcé, s'il était besoin de le préciser, peut avoir des conséquences irréversibles sur le patrimoine du débiteur, notamment

¹²⁷⁶.- Le règlement des poursuites en matière de contributions directes du 26 août 1824 spécifiait déjà en son article 6 que « *les contribuables en réclamation n'en sont pas moins tenus de payer leur cotes, par douzième, jusqu'à ce qu'il ait été délivré une ordonnance de décharge ou de réduction* ». Cf. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, op. cit., tome premier, p. 114.

¹²⁷⁷.- Sur l'ensemble de la question, se référer aux développements forts circonstanciés de Jacques BUISSON, in *Le sursis au paiement de l'impôt*, thèse, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996, p. 11 et s.

lorsque par l'effet d'un redressement, ce dernier se retrouve redevable de sommes sans commune mesure avec l'étendue de ses disponibilités. Or, nous verrons que la procédure du sursis de paiement s'avère actuellement inapplicable au contentieux du recouvrement fiscal (Section 1), tandis que la procédure de sursis à exécution, devenue aujourd'hui référé-suspension, demeure encore partiellement inadaptée face aux effets du recouvrement forcé (Section 2).

SECTION 1. LE SURSIS AU PAIEMENT DE L'IMPÔT : UNE PROCÉDURE PROPRE AU CONTENTIEUX FISCAL AUJOURD'HUI INAPPLICABLE AU CONTENTIEUX DU RECouvreMENT

La nature spécifique du contentieux fiscal a su, à elle seule, imposer la mise en place d'une procédure de sursis qui lui est propre. Pourtant, cette procédure n'est pas applicable au contentieux de l'obligation de payer où, peut-être plus encore qu'ailleurs, elle apparaît comme une nécessité au regard des conséquences entraînées par la mise en œuvre du recouvrement forcé.

L'argument classiquement avancé de l'impératif de recouvrement des créances fiscales ne peut à notre sens suffire à écarter l'extension du bénéfice du sursis de paiement au contentieux du recouvrement. Comme en conclut Daniel Richer au terme de ses développements consacrés à l'étude de cette procédure au regard des droits du contribuable dans le contentieux fiscal, « *le sursis de paiement présente un intérêt incontestable pour le contribuable, dans la mesure où il est de droit si le contribuable garantit sa dette. Son inconvénient est limité pour le fonctionnement des juridictions auxquelles il ne génère pas une surcharge considérable d'affaires à juger en urgence. Enfin, il n'expose pas l'administration fiscale à un risque excessif, d'autant que le différé éventuel de paiement a pour coût final le versement d'intérêts au profit du Trésor si le contribuable perd son procès* »¹²⁷⁸. Or, l'ensemble de ces arguments sont parfaitement transposables au contentieux du recouvrement.

Si l'on s'en réfère en outre aux origines historiques du sursis de paiement, il apparaît, comme nous allons le voir, que, alors même que cette procédure a été initiée à l'origine dans le cadre du contentieux du recouvrement, elle ne subsiste plus aujourd'hui qu'en matière de contentieux de l'assiette de l'impôt (§ 1).

Nous verrons également que la demande de sursis de paiement ayant pour effet de suspendre l'exigibilité de l'obligation de payer, cette procédure ne peut plus être aujourd'hui étendue au contentieux du recouvrement dans la mesure où elle rend nécessairement sans objet toute demande en décharge de l'obligation de payer (§ 2).

¹²⁷⁸.- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit., p. 133.

§ 1. UNE PROCÉDURE INITIÉE DANS LE CADRE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT NE S'APPLIQUANT PLUS QU'EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX D'ASSIETTE

Peut être a-t-on aujourd'hui tendance à l'ignorer, mais comme nous le rappelle Jacques Buisson dans sa thèse consacrée au sursis au paiement de l'impôt, « pendant longtemps — jusqu'au 1^{er} avril 1949 — l'opposition à contrainte, dès lors qu'elle était régulière en la forme, a eu directement pour effet de suspendre immédiatement l'exigibilité de la plupart des impôts. Cet effet suspensif était automatique »¹²⁷⁹. Le droit au sursis était donc reconnu à l'origine à tout redevable désirant contester son obligation au paiement de l'impôt, alors même que le sursis de paiement n'était pas encore applicable dans le contentieux de l'assiette (A). Malgré cette préexistence, nous verrons que le sursis de paiement ne subsiste plus dans le contentieux du recouvrement qu'en matière de créances publiques autres que fiscales et domaniales (B).

A. L'ANTÉRIORITÉ DE L'EFFET SUSPENSIF DES RÉCLAMATIONS PRÉSENTÉES EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Le droit au sursis a été très tôt reconnu aux redevables souhaitant contester leur obligation de payer en matière de contributions indirectes (a), et cela bien avant que le législateur n'applique cette procédure de façon effective au contentieux de l'assiette des contributions directes (b). Car nous verrons que, si les premières tentatives de mise en place d'une forme de sursis dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt sont dues au législateur révolutionnaire, cette procédure n'a eu de véritable portée qu'à compter de la loi du 27 décembre 1927.

a. L'effet suspensif des oppositions à contraintes en matière de contributions indirectes

Alors même que l'impossibilité de surseoir au paiement des impôts directs était encore conçue comme un principe en matière de réclamation d'assiette, le législateur révolutionnaire reconnaissait déjà expressément le caractère suspensif des oppositions à contrainte formées à l'encontre du recouvrement des impositions indirectes. La loi du 22 Frimaire en VII prévoyait ainsi, en son article 64, que « le premier acte de poursuite pour le recouvrement des droits d'enregistrements ... sera une contrainte : elle sera décernée par le receveur ou préposé de la régie ; elle sera visée et déclarée exécutoire par le juge de paix du canton où le bureau est établi, et elle sera signifiée.

*L'exécution de la contrainte ne pourra être interrompue que par une opposition formée par le redevable et motivée, avec assignation à jour fixe devant le tribunal civil du département. Dans ce cas, l'opposant sera tenu d'élire domicile dans la commune où siège le tribunal »*¹²⁸⁰.

Il suffisait donc que l'opposition soit valablement formée et suffisamment motivée pour que se trouve suspendue l'exécution forcée des droits d'enregistrement

¹²⁷⁹ - J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, thèse, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996, p. 2.

¹²⁸⁰ - Cf. J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, op. cit., p. 22.

impayés. Le redevable pouvait ainsi s'abstenir d'acquitter les droits réclamés jusqu'à ce que le tribunal ait statué sur la validité de la contrainte, sans même avoir l'obligation d'apporter les garanties nécessaires à l'exécution éventuelle de son obligation de payer.

Une procédure similaire, quoique formulée dans des termes quelque peu différents, existait en matière de droits indirects. L'article 45 du décret du 1^{er} Germinal an XIII précisait à cet effet que « *l'exécution de la contrainte ne pourra être suspendue que par une opposition formée par le redevable ; l'opposition sera motivée et contiendra assignation à jour fixe devant le tribunal civil de l'arrondissement, avec élection de domicile dans la commune où siège le tribunal : le délai pour l'échéance de l'assignation ne pourra excéder 8 jours, le tout à peine de nullité de l'opposition* »¹²⁸¹.

Quant aux taxes sur le chiffre d'affaires, bien qu'instituées plus tardivement, il était également prévu à l'article 70 alinéa 4 de la loi du 25 juin 1920 que « *l'exécution des contraintes ne pourra être interrompue que par une opposition formée par le redevable et motivée avec assignation devant le Conseil de préfecture* »¹²⁸².

Le sursis de paiement était donc alors de droit en matière d'opposition à contrainte. S'appuyant sur cette dernière illustration, Jacques Buisson affirmait ainsi qu'« *il est même possible de dire — l'exemple de l'impôt sur le chiffre d'affaires est suffisamment significatif pour être relevé — que toute création d'impôt s'accompagne, en corollaire de cette création, du droit à en surseoir le paiement en cas de litige avec l'administration chargée de la recouvrer* »¹²⁸³.

b. La création tardive d'un sursis de paiement effectif dans le contentieux de l'assiette

Tout autre en était-il en matière de réclamation afférente à l'assiette de l'imposition. La première forme de sursis fut en effet initiée par la loi du 26 mars 1831 et celle du 21 avril 1832, qui prévoyaient en matière de contributions directes que le redevable bénéficiait du sursis de paiement dès l'expiration d'un délai de trois mois suivant la présentation de sa réclamation¹²⁸⁴. Cette faculté résultait d'une lecture *a contrario* de l'article 28 § 1 de cette loi : « *tout contribuable qui se croira surtaxé adressera au préfet ou au sous-préfet, dans les trois premiers mois de l'émission des rôles, sa demande en décharge ou en réduction. Il y joindra la quittance des termes échus de sa cotisation, sans pouvoir, sous prétexte de réclamation, différer le paiement des termes qui viendront à échoir pendant les trois mois qui suivront la réclamation, dans lesquels elle devra être jugée*

¹²⁸¹.- *Ibid.*, p. 25.

¹²⁸².- *JO* du 26 juin 1920.

¹²⁸³.- J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 24.

¹²⁸⁴.- DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, *op. cit.*, tome premier, p. 117.

définitivement »¹²⁸⁵. L'obligation de payer était donc suspendue à compter du troisième mois suivant la réclamation, dès lors que l'autorité n'avait pas encore statué à l'expiration de ce délai.

Cette procédure fut par la suite modifiée par la loi du 11 décembre 1902 qui institua l'obligation pour le redevable, dans sa réclamation, de demander le bénéfice du sursis de paiement, tout en fixant le montant ou les bases du dégrèvement sollicité¹²⁸⁶. Cependant, la portée du sursis accordé était fort limitée. Le délai de réclamation avait été, en effet, porté de trois à six mois par la loi de 1902 et comme le soulignait Canac dans sa thèse relative aux réclamations en matière de contributions directes, « *cette disposition était depuis longtemps devenue caduque, car les rôles étaient publiés à une date telle, que la fin de l'année qui marquait l'échéance de tous les termes, était arrivée avant qu'un délai de six mois ne se soit écoulé depuis le dépôt de la réclamation* »¹²⁸⁷.

Ce n'est donc que par une loi du 27 décembre 1927 que le législateur institua les bases de ce qui allait devenir la procédure de sursis de paiement telle que nous la connaissons aujourd'hui. L'article 15 de cette loi portant fixation du budget général pour 1928 disposait ainsi que :

« Le contribuable qui, par une réclamation introduite dans des conditions fixées par les articles précédents conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée des dites impositions s'il réclame dans la demande introductive d'instance le bénéfice des dispositions contenues dans le présent article et fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend, et à la condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt différé.

À défaut de constitution de garanties, le contribuable qui a réclamé le bénéfice des dispositions du présent article ne peut être poursuivi par voie de vente pour la partie contestée de l'impôt jusqu'à ce qu'une décision soit intervenue dans les conditions fixées par les articles précédents.

Les conditions d'application des dispositions qui précèdent, notamment en ce qui concerne la constitution de garanties permettant au contribuable d'échapper à toute poursuite, seront fixées par un règlement d'administration publique rendu sur la proposition du ministre des Finances ».

Les différentes évolutions qu'a depuis lors connu la procédure du sursis de paiement n'ont conduit qu'à perfectionner le régime mis en place par cette disposition : sanction des demandes de sursis ayant entraîné un retard abusif dans le

¹²⁸⁵.- CE 7 août 1869, *Cabissolle* : *Recueil Lebon* p. 751 ; 14 avril 1870, *de Faultrier* : *Recueil Lebon* p. 464.

¹²⁸⁶.- La procédure mise en place par l'article 6 de la loi de 1902 était d'un formalisme extrêmement rigoureux. Aussi l'article 17 de la loi du 13 juillet 1903 ajouta à ce régime la faculté pour le redevable de régulariser les formalités qui subordonnaient la recevabilité de la réclamation.

¹²⁸⁷.- *In Des réclamations en matière de contributions directes*, thèse, 1929, p. 100.

paiement de l'impôt ¹²⁸⁸, institution de la procédure de référé fiscal destinée à régler les différends relatifs à la constitution des garanties exigées ¹²⁸⁹ et unification du régime mis en place par l'extension du bénéfice du sursis aux contestations relatives à l'assiette des impositions indirectes ¹²⁹⁰.

B. LA SUPPRESSION DU BÉNÉFICE DU SURSIS DE PAIEMENT DANS LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT FISCAL

Les corrections ainsi apportées au régime initial mis en place par la loi de 1927 semblent toutes avoir été envisagées dans le souci d'un plus grand respect des droits des requérants. La faculté accordée au contribuable de pouvoir réclamer sans que l'obligation de payer contestée constitue un obstacle à l'exercice de ses droits, de même que la protection des intérêts du Trésor par la mise en place de garanties propres à assurer le recouvrement de la créance si la contestation s'avérait infondée, ont constitué des réformes destinées à restaurer un plus grand équilibre dans les relations qui unissent l'administration fiscale et le contribuable. L'échec de la loi du 31 décembre 1981 qui avait subordonné le droit au sursis à l'exercice du pouvoir discrétionnaire du directeur des services fiscaux, lorsque le contribuable avait fait

¹²⁸⁸.- Loi du 10 août 1943, article 6 et Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, article 6, modifiées par la Loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994, article 34. Ces dispositions sont aujourd'hui reprises à l'article L. 280 du LPF qui prévoit que :

« En matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque le tribunal administratif estime qu'une demande ayant comporté un sursis de paiement a entraîné un retard abusif dans le paiement de l'impôt, il peut prononcer une majoration des droits contestés à tort.

Le montant de cette majoration ne peut dépasser 1% par mois entier écoulé entre la date de l'enregistrement de la demande au greffe et celle du jugement ou celle du paiement si l'impôt est acquitté avant le jugement.

La majoration est exigible en totalité dès l'émission d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement. »

Voir notamment TA Rouen 25 janvier 1957 : *AJDA* 1957. II. 212. 219, obs. DRAGO ; CE 20 juillet 1953 : *Recueil Lebon* p. 650 ; 27 juin 1958 : *AJDA* 1958.II. 325.298, obs. DRAGO.

¹²⁸⁹.- Loi n° 59-1472 du 28 décembre 1959, article 97, modifiée afin de faciliter l'accès des contribuables au juge des référés par la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986, article 81-V (*Dr. fisc.* 1987, n° 2-3, comm. 48), puis par la loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, articles 17-I et 17-II, qui a notamment étendu le bénéfice de ce régime aux redevables de droits indirects (*Dr. fisc.* 1987, n° 31-32, comm. 1489). La procédure de référé applicable en cas de refus de garantie est aujourd'hui codifiée à l'article L. 279 du LPF pour les demandes de sursis de paiement d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires et à l'article L. 279 A du LPF pour les demandes relatives aux droits d'enregistrements, à la taxe de publicité foncière et droits et taxes assimilés, aux contributions indirectes, timbre et législations assimilées. Voir sur ce point, M. AUBERT et F. LOTOUX, *Le contentieux de la demande de sursis de paiement*, *BF* 8-9/84, p. 423 et F. DERUEL, « Sursis de paiement, Référé fiscal », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 542, (2/94).

¹²⁹⁰.- Loi n° 87-502 du 8 juillet 1987, articles 2-III, et 2-IV. Voir notamment F. DERUEL, « De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement », *Dr. fisc.* 1989, n° 46-47, p. 1441 et s. ; J. MOLINIER, « Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières », *RFFP* 1987, n° 18, p. 147 et s. ; « Le second volet de la réforme des procédures fiscales et douanières », *RFFP* 1987, n° 20, p. 197 et s. ; « L'évolution du régime des procédures fiscales », *RFFP* 1988, n° 22, p. 101 et s. ; L. RICHER, « Le sursis en matière fiscale. Autonomie et complémentarité des poursuites », *JCP* éd. C.I., 1979, 13014.

l'objet d'une taxation d'office ou de redressements assortis de pénalités pour mauvaise foi ou manœuvres frauduleuses, illustre assez clairement ces propos ¹²⁹¹.

Pourtant, si l'on s'en tient aux dispositions aujourd'hui applicables en la matière, il apparaît que le contentieux du recouvrement semble loin d'avoir bénéficié d'une telle sollicitude à l'égard des redevables désirant contester par cette voie la validité de leur obligation de payer. La faculté de surseoir au paiement de l'imposition contestée a en effet totalement disparu du contentieux du recouvrement fiscal (a). Elle ne subsiste plus à présent que de façon résiduelle, en matière de contentieux du recouvrement des créances publiques étrangères à l'impôt et au domaine (b).

a. La disparition progressive de l'effet suspensif des oppositions à contrainte

L'effet suspensif des oppositions à contrainte a été pour la première fois remis en cause en matière de contributions indirectes. La loi du 28 avril 1816 a en effet supprimé, moins d'une quinzaine d'années après l'entrée en vigueur du décret du 1^{er} Germinal an XIII, le caractère suspensif de ces oppositions en édictant en son article 239 que « à défaut de paiement des droits [indirects], il sera décerné contre les redevables, des contraintes qui seront exécutoires nonobstant opposition et sans y préjudicier ». Pourtant, comme le souligne Jacques Buisson, cette modification du régime applicable était moins justifiée par une volonté de remettre en cause le principe même du sursis de paiement en matière d'opposition à contrainte, que par un souci de répondre aux difficultés conjoncturelles que rencontraient alors les finances de l'État au lendemain des guerres napoléoniennes. La France, battue par les alliés, se trouvait sous le poids des charges résultant de l'occupation de son territoire et d'une contribution de guerre qui ne faisait qu'accentuer le déficit déjà alors existant : « la situation financière créée par le Traité de Vienne conduisait donc de manière quasi-inéluctable à ce que les impôts tant existants que nouveaux qui devaient permettre le financement des charges induites par le Traité, et qui étaient précisément dans l'esprit du législateur les contributions indirectes, soient des impôts dont le recouvrement serait facile. D'où la suppression de toutes entraves à leur recouvrement, et notamment de l'effet suspensif de l'opposition à contrainte » ¹²⁹². Cependant, cette mesure, qui ne devait être que provisoire, ne fut jamais remise en cause ; c'est au contraire en allant dans le sens de ces dispositions que fut réalisée l'unification du régime de sursis de paiement applicable en matière d'opposition à contrainte.

Le décret du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale eut, entre autre, pour ambition, de réaliser l'harmonisation des modes de recouvrement des impôts directs

¹²⁹¹. - Le « sursis discrétionnaire » a en effet été supprimé par la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986. Sur l'application de cette procédure, voir à titre d'illustration CE 10 février 1984, n° 46.953, *SARL Venutolo* : *Dr. fisc.* 1984, n° 19-20, comm. 983, concl. FOUQUET ; 1^{er} avril 1987, n° 77.393 et 77.394 : *RJF* 5/87, n° 592 ; 25 mai 1988, n° 86.909 : *RJF* 7/88, n° 940 ; 20 juillet 1988, n° 85.315 : *RJF* 10/88, n° 1173 ; 18 octobre 1989, n° 79.451, Robert : *RJF* 12/89, n° 1445.

¹²⁹². - J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, op. cit., p. 26.

et indirects ¹²⁹³. La Direction générale des impôts venait d'être créée ¹²⁹⁴, regroupant en son sein les services des Contributions directes, des Contributions indirectes et de l'Enregistrement et l'objectif clairement affirmé était alors de réorganiser le système fiscal français « *par dissociation entre l'assiette de l'impôt et la perception de l'impôt* » ¹²⁹⁵. Cette réorganisation supposait une harmonisation concomitante des modes de recouvrement des impôts directs et indirects, et ce fut l'objet dudit décret qui procéda, en son titre V, à « l'unification des poursuites pour le recouvrement des divers impôts ». L'article 272 devait ainsi séparer le titre de perception du titre de poursuite, distinguant par là même deux types de contestations, dont seule celle relative au bien-fondé ou à la quotité des sommes réclamées pouvait faire l'objet d'une demande de sursis de paiement, sursis conditionné à la demande préalable du requérant et à la constitution de garanties propres à en assurer le recouvrement. Cette réforme, qui devait s'appliquer à compter du 1^{er} avril 1949, mit ainsi un terme à l'effet suspensif global des oppositions à contrainte, telles qu'applicables en matière de taxes sur le chiffre d'affaires ou de droits d'enregistrement ¹²⁹⁶. Depuis lors, « *accessoirement au contentieux, non plus de l'acte exécutoire de mise en recouvrement — article du rôle ou avis de mise en recouvrement — mais du recouvrement forcé des créances de l'État d'origine fiscale, il n'existe pas de dispositif spécial de sursis dicté par la loi* » ¹²⁹⁷.

b. La survivance du sursis de paiement dans le contentieux du recouvrement des créances publiques autres que fiscales et domaniales

L'effet suspensif des oppositions ne subsiste plus aujourd'hui que dans le contentieux du recouvrement des créances de l'État autres que fiscales et domaniales ¹²⁹⁸. Il existe en effet, en la matière, une procédure similaire au contentieux du recouvrement des créances fiscales : « *l'opposition à poursuite vise la validité en la forme de l'acte de poursuite ; elle est toujours de la compétence des tribunaux judiciaires ; elle concerne les commandements et les actes subséquents (saisie et vente). L'opposition à l'état exécutoire porte sur l'existence de la créance, sa qualité ou son exigibilité ; selon la nature de chaque créance et de son fait générateur, elle relève de la compétence soit des tribunaux administratifs, soit des*

¹²⁹³.- Décret n° 48-1986 : *JO* 1^{er} janvier 1949 ; *JCP* 1949.III.13897.

¹²⁹⁴.- Décret n° 48-689 du 16 avril 1948 : *JO* 20 avril 1948, p. 3875.

¹²⁹⁵.- J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 28.

¹²⁹⁶.- Décret n° 49-406 du 23 mars 1949 : *JO* du 24 mars 1949 ; *JCP* 1949.III.14.171.

¹²⁹⁷.- Concl. FABRE, sur CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497 : *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495, concl. FABRE.

¹²⁹⁸.- Sur la définition de ces créances, se reporter à l'article de référence de C. LAVIALLE, « Le contentieux du recouvrement des créances des personnes publiques étrangères à l'impôt et au domaine », *RSF* 1976, p. 475 et s. Voir également J.-P. TAGOURDEAU, « Le recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine », *RFFP* 1984, n° 7, p. 37 et s.

tribunaux judiciaires »¹²⁹⁹. Ce contentieux y revêt d'ailleurs une importance toute particulière. Christian Lavialle souligne ainsi que « *le contentieux né à propos de ces créances sera, à la différence de celui relatif aux impositions, essentiellement un contentieux du recouvrement puisque ces créances, justement parce qu'elles ne sont pas des impôts, ne peuvent faire l'objet d'un contentieux de l'assiette proprement dit* »¹³⁰⁰.

L'affirmation du caractère suspensif de ces oppositions, apparu dans un premier temps à l'article 54 de la loi du 13 avril 1889, a été clairement établie à la fois par l'article 89, alinéa 1^{er}, du décret du 29 décembre 1962, pour les créances donnant lieu à des ordres de recettes rendus exécutoires par les ordonnateurs principaux et recouvrés par l'agent judiciaire du Trésor public, et par l'article 10 du décret du 24 juin 1963 pour les créances donnant lieu à des ordres de recettes rendus exécutoires par les préfets et recouvrés par les comptables directs du Trésor¹³⁰¹.

Sans doute une telle solution s'explique-t-elle par la nature particulière de la créance en cause : « *l'état exécutoire n'est qu'un moyen procédural par lequel la collectivité publique formule une prétention ; il est en ce sens très différent du rôle qui permet au percepteur de poursuivre l'exécution forcée sans désespérer. De cette nature juridique particulière par ailleurs évoquée, il ressort cette conséquence immédiate que l'opposition fait disparaître le procédé exorbitant de mise en recouvrement et en même temps ressurgir la créance dépouillée de toute présomption de régularité et qui ne peut être recouvrée tant que le juge n'a jugé et admis son bien-fondé ou la régularité des actes de poursuites* »¹³⁰².

La nature de la contestation en cause n'est pas non plus étrangère au maintien du caractère suspensif des oppositions. Comme le soulevait M. Amselek, « *pour les créances non fiscales qui sont recouvrées "comme en matière de contributions directes", la distinction entre l'opposition à contrainte et l'opposition à poursuite subsiste ; mais elle a un contenu différent. En particulier, la notion d'opposition à contrainte a subi une extension qui en modifie la signification donnée par l'article 1846 du Code général des impôts. En effet, dans le domaine des créances non fiscales, il n'existe pas de procédure de contestation du bien-fondé de la créance comparable aux réclamations contentieuses devant le Directeur départemental pour les impôts directs. Aussi le juge a admis, sous le nom d'opposition à contrainte, les recours contre l'état exécutoire et les commandements qui mettent en cause*

¹²⁹⁹.- J.-P. TAGOURDEAU, « Le recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine », précité, p. 64.

¹³⁰⁰.- In *Le contentieux du recouvrement des créances des personnes publiques étrangères à l'impôt et au domaine*, précité, p. 480. Aussi ces oppositions n'ont-elles pas la même portée que dans le contentieux du recouvrement de l'impôt. M. Amselek indique notamment à cet effet que « *les oppositions à état exécutoires recourent les instances qui, au plan fiscal, relèveraient non pas du contentieux du recouvrement, mais du contentieux de l'assiette* » (in « Chronique de jurisprudence fiscale », *RSF* 1973, p. 791).

¹³⁰¹.- Le principe de l'effet suspensif des oppositions est également établi en matière d'opposition au recouvrement des taxes parafiscales ayant une assiette distincte de toute autre imposition par l'article 7 du décret du 24 août 1961. Voir sur ce point les conclusions FABRE précitées, sur CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497.

¹³⁰².- C. LAVIALLE, « Le contentieux du recouvrement des créances des personnes publiques étrangères à l'impôt et au domaine », *RSF* 1976, p. 517.

*l'assiette même de la créance, sous réserve d'une réclamation préalable au Trésorier payeur général »*¹³⁰³. De telles réclamations étant par leur objet assimilables à une contestation d'assiette, il était justifié qu'elles bénéficient du sursis de paiement légalement accordé en la matière.

La jurisprudence a toujours appliqué ce principe avec constance, déduisant notamment que le requérant ne pouvait prétendre au sursis à exécution d'un état exécutoire, le caractère suspensif de son opposition rendant sans objet une telle demande¹³⁰⁴. Contrairement à ce qu'il est advenu dans le contentieux du recouvrement des créances fiscales, le caractère suspensif de ces oppositions n'a depuis lors jamais été remis en cause.

§ 2. UNE PROCÉDURE NE POUVANT PLUS DÉSORMAIS ÊTRE À NOUVEAU ÉTENDUE AU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Si l'on s'en tient aux propos de Christian Laviolle tendant à légitimer le caractère suspensif des oppositions formées en matière de créances non fiscales au regard de la nature du prélèvement en cause, il semble en effet concevable que la nature fiscale de la créance suffise à justifier que la mise en cause de la régularité de l'obligation de payer qui en découle ne puisse pas avoir pour conséquence d'en suspendre les effets de façon automatique.

Il n'en demeure pas moins qu'une telle justification ne saurait, à elle seule, suffire à priver le redevable de la possibilité de prétendre à un sursis de paiement conditionnel, tel qu'aujourd'hui applicable dans le contentieux de l'assiette de l'imposition. Cette situation demeure regrettable ne serait-ce qu'au regard des conséquences irréversibles que peut entraîner, dès le stade de la réclamation préalable, la mise en œuvre du recouvrement forcé à l'encontre du patrimoine du redevable, et cela alors même que la contestation peut aboutir en définitive à une décision de décharge de l'obligation de payer mise en cause.

Pour autant qu'elle apparaisse comme conforme à l'équité au regard de la nécessaire protection des droits des redevables, la jurisprudence refuse cependant aujourd'hui d'appliquer une telle solution.

Elle affirme à présent clairement l'inapplicabilité du sursis de paiement au contentieux du recouvrement (A), et justifie sa position par l'affirmation de l'incompatibilité des effets de l'obtention du sursis de paiement au regard des demandes en décharge de l'obligation de payer (B).

¹³⁰³.- M. AMSELEK, « Chronique de jurisprudence fiscale », *RSF* 1964, p. 388 et s.

¹³⁰⁴. - Sur les premières affirmations jurisprudentielles de ce principe, voir notamment CE 24 novembre 1916, *Lagarde* : *Recueil Lebon*, p. 483 ; 13 décembre 1935, *Compagnie des messageries fluviales de Cochinchine* : *Recueil Lebon*, p. 1186.

A. LA LEVÉE DES INCERTITUDES JURISPRUDENTIELLES RELATIVES À L'INAPPLICABILITÉ DU SURSIS DE PAIEMENT AU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Alors même que le principe de l'inapplicabilité de la procédure de sursis de paiement semblait avoir été définitivement établi depuis l'entrée en vigueur des dispositions issues de la loi de 1927, il demeurait un certain nombre d'incertitudes au regard des solutions jurisprudentielles rendues au regard des dispositions du Code général des impôts applicables en matière de sursis de paiement (a).

Nous verrons cependant que ces doutes sont aujourd'hui levés si l'on s'en réfère à la seule lecture des dispositions du Livre des procédures fiscales (b).

a. Les incertitudes ayant résulté de l'interprétation jurisprudentielle des dispositions du Code général des impôts relatives au sursis de paiement

Bien que la solution de l'inapplicabilité du sursis de paiement au contentieux du recouvrement semble s'être imposée d'elle-même au regard des textes applicables en la matière, nous avons relevé certains arrêts, pourtant postérieurs à la loi de 1927, en totale contradiction avec cette dernière interprétation. Pour exemple cette espèce du 1^{er} avril 1960, au travers de laquelle le redevable « *signalait à la fois avoir introduit auprès du directeur des contributions directes une réclamation avec demande de sursis de paiement, et avoir antérieurement réglé, sur le montant de l'imposition à la patente, une somme de 21.010 F ; que sa dette à cet égard ne s'élevait ainsi en tout état de cause qu'à une somme inférieure à celle portée au commandement qui lui avait été signifié* »¹³⁰⁵. Loin de relever l'irrecevabilité d'une réclamation par laquelle le requérant avait demandé le bénéfice du sursis de paiement dans le cadre d'une contestation relative à la quotité de son obligation de payer, le Conseil d'État avait considéré que, le requérant n'ayant pas répondu à la demande de constitution de garantie, le tribunal administratif lui avait reconnu à tort le droit au sursis de paiement. Il avait ensuite décidé que la contrainte devait être annulée, en tant qu'elle avait pour objet le recouvrement d'une somme excédant l'obligation de payer du redevable suite au versement qu'il avait précédemment effectué.

Dans un autre arrêt du 11 mai 1960, le Conseil d'État avait eu à juger d'une espèce similaire. La Haute juridiction avait là encore considéré que la demande de sursis de paiement avait été régulièrement formée, dans le cadre d'une réclamation préalable par laquelle le redevable contestait « *le montant des impôts directs dont l'administration [poursuivait] contre lui le recouvrement par les contraintes litigieuses* »¹³⁰⁶.

Commentant ces deux arrêts, le professeur Drago avait d'ailleurs considéré qu'ils montraient « *une nouvelle hypothèse dans laquelle l'opposition à contrainte présente un grand intérêt pratique. Il s'agit des cas où le contribuable s'est déjà libéré, même partiellement, de sa dette fiscale ou encore des cas dans lesquels le contribuable doit bénéficier du sursis de paiement* »¹³⁰⁷.

¹³⁰⁵.- CE 1^{er} avril 1960 : *AJDA* 1960.II.217.183 (1^{re} espèce).

¹³⁰⁶.- CE 11 mai 1960 : *AJDA* 1960.II.217.183 (2^e espèce).

¹³⁰⁷.- Obs. DRAGO sous CE 1^{er} avril 1960 et CE 11 mai 1960 : *AJDA* 1960.II.217.183.

Ces décisions, pour surprenantes qu'elles puissent paraître, s'expliquent à notre sens par l'interprétation des dispositions applicables en matière de sursis de paiement qu'adoptait alors la jurisprudence¹³⁰⁸. L'article 1666 du Code général des impôts prévoyait en effet que « *le contribuable qui, par une réclamation introduite dans les conditions fixées tant par les articles 1931 à 1933 que par les articles 1936 et 1937, conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée desdites impositions s'il réclame dans sa demande introductive d'instance le bénéfice des dispositions contenues dans le présent article et fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend et à la condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt* ». Or, l'article 1846 du même Code disposait en matière de contentieux du recouvrement que « *toute contestation portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité constitue une opposition à contrainte* ». La jurisprudence déduisait donc de l'interprétation croisée de ces deux articles que le sursis de paiement pouvait être demandé dans le cadre d'une réclamation d'assiette — réclamation relative au bien-fondé de l'imposition, comme dans le cadre d'une réclamation de recouvrement — réclamation relative à la quotité de l'obligation de payer.

Cette solution ne peut cependant, selon nous, suffire à rétablir l'applicabilité du sursis de paiement au contentieux du recouvrement fiscal. Elle repose en effet sur une interprétation erronée de l'objet de chacune des réclamations respectivement visées par les articles 1666 et 1846 du Code général des impôts. La première de ces dispositions vise la quotité des impositions mises à la charge du redevable, tandis que la seconde fait référence à la quotité de l'obligation procédant de la contrainte. Il s'agit donc dans le premier cas d'une réclamation visant le montant de l'imposition telle que fixée par le service d'assiette, et dans le second cas d'une réclamation relative au montant de l'obligation de payer telle que fixée par le service de recouvrement.

Le sursis de paiement n'était donc déjà applicable qu'au contentieux de l'assiette de l'imposition, et le régime issu de la transposition des dispositions du Code général des impôts au sein du Livre des procédures fiscales n'a pu ultérieurement que confirmer ce principe.

b. L'inapplicabilité du sursis de paiement au contentieux du recouvrement résultant de la lecture des dispositions du Livre des procédures fiscales

L'inapplicabilité du sursis de paiement au contentieux du recouvrement fiscal découle aujourd'hui du texte même de l'article L. 277 du LPF. Le premier alinéa de cette disposition prévoit en effet que « *le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge peut, s'il en a expressément formulé la demande dans sa réclamation et précisé le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, être autorisé à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes* ». Transposition des termes de l'article 15 de la loi du 27 décembre 1927, ce texte, selon la doctrine, « *ne*

¹³⁰⁸.- Dans le même sens, CE 24 février 1960 : AJDA 1960.II.223.83.

s'applique donc pas au contentieux du recouvrement »¹³⁰⁹, mais seulement en cas de contestation de l'assiette de l'imposition.

La jurisprudence exige à ce titre, non seulement que la demande de sursis de paiement soit formulée dans le cadre d'une réclamation contentieuse valablement présentée à l'administration¹³¹⁰, mais encore que cette réclamation soit afférente à l'assiette des impositions mises en cause. Elle estime ainsi que « *lorsque, dans la lettre qu'il a adressée au directeur des services fiscaux, le contribuable ne demande ni la décharge ni la réduction des droits supplémentaires et des pénalités qui lui ont été réclamés, mais se borne à demander à surseoir à leur paiement, est légale la décision de l'administration refusant de l'admettre au bénéfice du sursis de paiement* »¹³¹¹.

Le sursis de paiement de l'article L. 277 du LPF ne peut donc être demandé dans le cadre du contentieux du recouvrement, qu'il s'agisse d'une réclamation relative à la régularité en la forme de l'acte de poursuite ou à la validité de l'obligation fiscale de payer.

Concernant cette dernière contestation, il est intéressant de noter que l'article L. 281 du LPF fait aujourd'hui référence, parmi les moyens invocables, au « *montant de la dette compte tenu des paiements effectués* ». Il n'y a donc plus de confusion possible avec les termes de l'article L. 277 du même Livre, qui visent quant à eux « *le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge* ». En précisant que le moyen relatif au montant de la dette ne pouvait concerner que la contestation d'un redevable soutenant avoir déjà en partie acquitté son obligation de payer, l'article L. 281 du LPF se distingue ainsi de la contestation visée par l'article L. 277, relative quant à elle à la contestation du quantum de l'imposition telle que mise à la charge du contribuable par le service d'assiette. Cela confirme en outre notre précédente interprétation, d'autant que la jurisprudence affirme aujourd'hui clairement l'incompatibilité de la procédure de sursis de paiement avec le contentieux du recouvrement.

B. L'AFFIRMATION DE L'INCOMPATIBILITÉ ACTUELLE DU SURSIS DE PAIEMENT AVEC LES DISPOSITIONS RELATIVES AU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Les demandes formées en matière de contentieux du recouvrement étant à présent dépourvues de tout caractère suspensif, rien ne pourra s'opposer à ce que le comptable procède au recouvrement forcé de la dette avant même que le chef de service n'ait eu le temps de se prononcer sur leur bien-fondé. Or, nous y reviendrons, le sursis à exécution ne peut s'appliquer avant que l'administration

¹³⁰⁹.- F. DERUEL, « Sursis de paiement », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 540, n° 16.

¹³¹⁰.- CE 15 janvier 1982, n° 19.730 : *RJF* 3/82, n° 307 ; 31 janvier 1983, n° 27.591 : *RJF* 3/83, n° 402 ; 7 janvier 1985, n° 31.194 : *RJF* 3/85, n° 516 ; 17 novembre 1986, n° 73.702 : *RJF* 1/87, n° 642 ; 24 novembre 1986, n° 59.983 : *RJF* 1/87, n° 111 ; 2 juin 1989, n° 55.514, *COMAP* : *Dr. fisc.* 1989, n° 43, comm. 1984 et *RJF* 8-9/89, n° 1044 ; 2 mars 1994, n° 104.837-104838, *Roge* : *RJF* 5/94, n° 641 ; TA Toulouse 15 juillet 1997, n° 93-2481, *Vayssettes* : *RJF* 12/97, n° 1183.

¹³¹¹.- CE 17 novembre 1986, n° 73.702 : *Dr. fisc.* 1987, n° 44, com. 1973. Dans le même sens, CE 14 novembre 1973, n° 82.071 et 82072 : *Dr. fisc.* 1973, n° 52, comm. 1794 et *RJF* 1/87, n° 124 ; TA Paris 17 mars 1994, n° 92-17371/2, 92-17436/2, 93-2037/2, 93-5940/2 et 93-16962/2, *Lebaz* : *RJF* 7/94, n° 840.

n'ait statué sur la réclamation préalable du redevable. Si donc ce dernier entend limiter les effets qui pourraient résulter de la mise en œuvre du recouvrement forcé, il n'aura d'autre choix que de tenter de former un contentieux d'assiette pour obtenir le bénéfice du sursis de paiement escompté.

Tentative dérisoire s'il en est. Car c'est alors qu'il s'apercevra que sa demande de sursis ayant pour effet de suspendre l'exigibilité de sa dette (a) rendra sans objet sa demande en décharge de l'obligation de payer qu'il entendait précédemment former (b).

a. La demande de sursis a pour effet de suspendre l'exigibilité des impositions contestées

L'effet de la demande de sursis de paiement, pour autant qu'elle ait été régulièrement formée par le contribuable dans le cadre d'un contentieux d'assiette, va dépendre de l'importance et de la qualité des garanties que ce dernier pourra constituer auprès du comptable pour assurer le recouvrement de la créance.

On peut néanmoins considérer, selon les termes de Jacques Buisson, que « toute demande de sursis de paiement entraîne un sursis de droit, c'est-à-dire un effet suspensif de l'exigibilité des impositions contestées. Cet effet suspensif est cependant plus ou moins large ou si l'on préfère "à géométrie variable", dans la mesure où le comptable peut prendre des décisions allant de l'octroi du sursis sans constitution de garanties à la prise de mesures conservatoires, et cela en fonction des cas qui lui sont soumis »¹³¹².

La suspension de l'exigibilité des impositions contestées intervient, en effet, dès la date de présentation de la demande de sursis de paiement au service d'assiette concerné¹³¹³. Elle se trouve en principe maintenue tant que le comptable n'a pas notifié par lettre recommandée son refus d'accepter les garanties présentées par le contribuable¹³¹⁴. Si ce dernier n'a pas offert spontanément de garanties à l'appui de sa demande, l'exigibilité demeurera suspendue jusqu'à ce que le comptable chargé

¹³¹².- J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, op. cit., p. 81 et s.

¹³¹³.- CE Ass. 27 juin 1969, n° 61.520 : *Dr. fisc.* 1969, n° 41, comm. 1231 ; 26 mai 1982, n° 24.406 : *RJF* 6/82, n° 542 et *Dr. fisc.* 1983, n° 4, comm. 76, concl. LEGER ; 24 avril 1989, n° 71.995 : *RJF* 6/89, n° 766 ; CAA Nantes 12 mai 1993, n° 91-480 : *RJF* 8-9/93, n° 1228 ; Paris 4 octobre 1994, n° 93.1346, *M. Genetzkow* : *Dr. fisc.* 1995, n° 22, comm. 1227, concl. Mme de SEGONZAC. Voir également Instr. CP 19 juillet 1982, n° 82.126-A3. Sur l'évolution de la position de la jurisprudence quant au point de départ des effets du sursis, voir les développements de François DERUEL, dans son article « De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement », *Dr. fisc.* 1989, n° 46-47, p. 1441. La suspension de l'exigibilité n'aura d'effet qu'au regard des impositions contestées. Ainsi, « lorsque la demande de sursis de paiement porte sur une partie seulement des impôts restant dus, la contrainte n'est caduque qu'en ce qui concerne ces impositions » (CAA Paris 31 décembre 1990, n° 2404, *Batka* : *RJF* 4/91, n° 524).

¹³¹⁴.- CE 27 avril 1994, n° 127.215, *SA Lucas France* : *RJF* 6/94, n° 749 ; CE (na) 12 décembre 2003, n° 249 033, *Andrieux* : *RJF* 7/04, n° 790 ; CE 23 février 2004, n° 259 260, *min. c/ SA Tekelec Airtronic* : *RJF* 5/04, n° 541. Cette solution s'applique même en cas de transmission tardive de la demande au service chargé du recouvrement. Voir sur ce point TA Grenoble 30 mars 1995, n° 90-1220 : *RJF* 7/95, n° 893. En ce qui concerne le contrôle du juge du référé sur la nature des garanties proposées, voir en dernier lieu CE 10 octobre 2003, n° 244.144, *Cayrou* : *RJF* 01/04, n° 92.

du recouvrement lui demande d'en fournir ¹³¹⁵, et que malgré cette demande, le contribuable s'abstienne d'en constituer à l'expiration du délai de quinze jours suivant la réception de l'invitation du comptable, tel que prévu par les dispositions de l'article R.* 277-1 du LPF ¹³¹⁶.

Si au contraire le comptable a accepté les garanties fournies par le contribuable ou qu'il l'en a dispensé en raison de la faiblesse des sommes contestées, l'exigibilité des impositions sera suspendue jusqu'à ce que l'administration ait fait droit à la réclamation du redevable. En cas de rejet de cette dernière, l'exigibilité demeurera suspendue jusqu'à l'expiration du délai de saisine du tribunal ¹³¹⁷ ou si le contribuable porte la contestation devant le juge, jusqu'à ce qu'il ait statué sur son bien-fondé ¹³¹⁸.

Lorsque la contrainte administrative était encore considérée comme un élément fondamental au déclenchement des poursuites, la jurisprudence en déduisait qu'« *il résulte des articles L. 277 et R. 277-1 du LPF que les impositions contestées par un contribuable qui a assorti sa réclamation d'une demande régulière de sursis de paiement cessent d'être exigibles à compter de la date de cette demande ; que par suite, et dans l'hypothèse ou une contrainte a été, antérieurement à cette date, décernée pour le recouvrement des impositions contestées, ladite contrainte devient caduque à compter de la date à laquelle les impositions ont cessé d'être exigibles ; qu'il appartient au comptable, si ces impositions redeviennent par la suite exigibles, de délivrer une nouvelle contrainte afin de poursuivre le recouvrement de celles-ci* » ¹³¹⁹.

La suppression progressive de la contrainte que nous évoquions dans nos précédents développements, n'a pas modifié sur ce point les effets attachés à l'obtention du sursis de paiement au regard des actes de poursuites antérieurement notifiés. La jurisprudence considère en effet que, la demande régulière de sursis

¹³¹⁵.- CE 27 juillet 1984, n° 42.701 : *RJF* 8-9/84, n° 1102, chron. GAEREMYNCK et *Dr. fisc.* 1986, n° 14, comm. 745, concl. M.-A. LATOURNERIE ; 3 juin 1987, n° 66.723-66.744 : *RJF* 7/87, n° 843.

¹³¹⁶.- Décret n° 92-219 du 5 mars 1992. Cf. CAA Paris 21 avril 1994, n° 92-1345, *ministre c/ Sté Lucas France* : *RJF* 8-9/94, n° 992.

¹³¹⁷.- Ce délai ne pourra courir que si le rejet de la réclamation a été valablement notifié. Dans le cas contraire, l'exigibilité des impositions demeurera suspendue. Cf. TA Lyon 2 mars 1999, n° 98-1168, *Bornat* : *RJF* 6/99, n° 787.

¹³¹⁸.- CE 27 juillet 1984, n° 42.701, précité. Le sursis de paiement n'aura cependant de portée que pendant la durée de l'instance devant le tribunal administratif. Le contribuable ne peut donc prétendre en bénéficier pendant la durée de l'instance devant la Cour administrative d'appel. Cf. CE 26 mars 2004, n° 252.128, *Sté Fauba France* : *RJF* 6/04, n° 643 ; CAA Nantes, Plén., 5 juillet 1989, n° 1061, *SCI Résidence Dauphine* : *RJF* 10/89, n° 1174.

¹³¹⁹.- CE 24 avril 1989, n° 71.995, *SARL Café Cave Hôtel de l'Avenue « Dar Salam » et M. Larbi Ouazari* : *Dr. fisc.* 1990, n° 7, comm. 293, concl. de SAINT-PULGENT ; *RJF* 6/89, n° 766. Dans le même sens, CE Ass. 27 juin 1969, n° 61.520 : *Dr. fisc.* 1969, n° 41, comm. 1231 ; 8 janvier 1982, n° 12.543 : *RJF* 3/82, n° 316 ; 27 juillet 1984, n° 42.701 : *Dr. fisc.* 1986, n° 14, comm. 745, concl. M.-A. LATOURNERIE et *RJF* 8-9/84, n° 1102 ; 3 juin 1987, n° 66.723 et 66.744 : *RJF* 7/87, n° 843 ; CAA 29 mars 1994, n° 92-1233, *Job* : *RJF* 7/94, n° 841. Le Conseil d'État a néanmoins considéré pendant un temps que la contrainte n'était que suspendue du fait de l'obtention du sursis de paiement (CE 13 novembre 1974, n° 90.511 : *Dr. fisc.* 1975, n° 5, comm. 162, concl. M.A. LATOURNERIE), mais il est revenu par la suite sur cette position.

entraînant la suspension de l'exigibilité des impositions contestées, il en résulte que « dans l'hypothèse où des poursuites ont été entreprises antérieurement à cette date pour le recouvrement des impositions contestées, elles deviennent nécessairement caduques à compter de la date à laquelle les impositions ont cessé d'être exigibles ; que cette caducité de droit rend les actes de poursuites en cause sans effet ultérieur, et ce sans qu'il soit besoin que l'Administration en décide et en notifie la mainlevée ; que si les impositions afférentes à l'acte de poursuites concerné redeviennent par la suite exigibles, il appartient au comptable d'engager une nouvelle procédure afin de poursuivre le recouvrement de celles-ci »¹³²⁰.

b. La demande de sursis rend sans objet toute demande en décharge de l'obligation de payer

Le sursis de paiement entraînant la caducité de droit des actes de poursuites, un contribuable menacé de recouvrement forcé d'une obligation de payer qu'il entend contester, pourrait envisager pour en bénéficier de se tourner au préalable, pour autant que les moyens s'y prêtent, vers la formation d'un contentieux d'assiette¹³²¹.

Une telle solution serait pourtant bien loin d'être avantageuse pour le contribuable, et cela pour deux raisons. Il s'exposerait, en premier lieu, à être sanctionné par le juge pour demande abusive de sursis de paiement¹³²². L'article L. 280 du LPF indique à cet effet en son premier alinéa qu'« en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque le tribunal administratif estime qu'une demande ayant comporté un sursis de paiement a entraîné un retard abusif dans le paiement de l'impôt, il peut prononcer une majoration des droits contestés à tort ». Contrepartie nécessaire à l'existence du régime du sursis de paiement, cette sanction est destinée à limiter les demandes abusives des contribuables désirant, sans véritable motif de contestation, retarder le paiement de l'impôt mis à leur charge. Comme le précise Jacques Buisson, « la demande est abusive, lorsqu'elle est purement dilatoire, le contribuable ne cherchant qu'à retarder l'échéance du paiement de son impôt litigieux ; les moyens présentés par le contribuable à l'appui

¹³²⁰.- CAA Paris 5 mai 1998, n° 96-850, *SARL Novamark International* : *Dr. fisc.* 1999, n° 12, comm. 256. Dans le même sens, CE 27 juillet 1984, n° 42.701, précité ; 24 juillet 1987, n° 49.211 et 49.208 : *Dr. fisc.* 1989, n° 43, comm. 1994, concl. B. MARTIN-LAPRADE ; 1^{er} juillet 1991, n° 63.915, *SARL Delviandes* : *Dr. fisc.* 1994, n° 43, comm. 1879 ; CAA Paris 4 octobre 1994, n° 93-1346, *M. Genetzkow* : *Dr. fisc.* 1995, n° 22, comm. 1227, concl. Mme M. de SEGONZAC.

¹³²¹.- La caducité ne vaut que pour les actes de poursuite décernés après le dépôt de la demande de sursis. Voir notamment CAA Nantes 26 décembre 2003, n° 01-109, *min. c/ SARL MPS* : *RJF* 5/04, n° 537.

¹³²².- Mis en place par l'article 6 de la loi du 10 août 1943, le régime de cette sanction a été modifié en dernier lieu par l'article 34 de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994. La décision de majoration n'a plus aujourd'hui à être rendue en même temps que le jugement sur le fond, et la décision du tribunal est désormais susceptible d'appel.

de sa demande se révèlent alors soit non sérieux, soit inopérants, soit manquants en fait, en un mot fantaisistes »¹³²³.

Si néanmoins les moyens présentés par le contribuable sont considérés comme sérieux, il se heurtera en second lieu à l'impossibilité de contester son obligation de payer tant que le sursis de paiement n'a pas cessé de produire ses effets¹³²⁴. La jurisprudence tire sur ce point les justes conclusions induites par la coexistence de ces deux actions : « les conclusions tendant à la décharge de l'obligation de payer présentées postérieurement au dépôt de la demande de sursis de paiement sont dépourvues d'objet et, partant, irrecevables »¹³²⁵.

Il pourra cependant valablement contester l'exigibilité de son obligation de payer, cette dernière se trouvant suspendue du fait de l'obtention d'un sursis de paiement préalablement à la mise en œuvre du recouvrement forcé¹³²⁶. La distinction peut, il est vrai, apparaître subtile car une telle réclamation aboutira en tout état de cause à la décharge de l'obligation de payer mise à la charge du redevable, voire à l'annulation des actes de recouvrement forcé décernés à son encontre. Mais elle ne pourra dans ce cas que se fonder sur des moyens liés à l'existence de l'obligation de payer résultant de l'obtention préalable du bénéfice du sursis de paiement.

Nous ajouterons en dernier lieu que la demande de sursis de paiement formée dans le cadre d'un contentieux d'assiette ne peut suffire à assurer de façon systématique la protection du redevable contre la mise en œuvre du recouvrement forcé, notamment lorsque ce dernier n'est pas en mesure de fournir les garanties exigées.

Si en effet le contribuable se voit refuser l'obtention du sursis de paiement, il bénéficiera néanmoins de ce que le commissaire du gouvernement Fabre a pu qualifier, selon l'expression aujourd'hui consacrée, de « mini-sursis »¹³²⁷. Le troisième alinéa de l'article L. 277 du LPF indique à cet effet qu'« à défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le

¹³²³ - J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, précité, p. 164. Voir notamment CE 20 juillet 1953 : *Recueil Lebon*, p. 650 ; 27 juin 1958 : *AJDA* 1958.II.325.298 ; 14 mai 1986, n° 64.416 : *Dr. fisc.* 1986, n° 42, comm. 1767 ; 3 décembre 1986, n° 64.429 : *Dr. fisc.* 1987, n° 50, comm. 2256 ; 15 mai 1991, n° 79.891, *Entreprises constructions mécano-soudées*, *RJF* 7/91, n° 1010 ; 2 mars 1994, n° 104.837, *Rogé* : *RJF* 5/94, n° 641 ; CAA Lyon 6 avril 1995, n° 93-63, *Garnier* : *RJF* 7/95, n° 870 ; TA Nice 28 décembre 1989, n° 479/87/III, *Reck Anstalt* : *RJF* 10/90, n° 1263 ; Dijon 31 octobre 1995, n° 93-5020, *Recchia* : *RJF* 3/96, n° 349.

¹³²⁴ - L'obtention d'un sursis de paiement rend également sans objet une demande tendant à ce qu'il soit sursis à l'exécution du rôle (CE 2 novembre 1987, n° 73.849 : *RJF* 1/88, n° 137 ; 9 mars 1988, n° 86.078 : *RJF* 5/88, n° 677).

¹³²⁵ - CAA Lyon 6 avril 1995, n° 93-63, *Garnier* : *RJF* 7/95, n° 870 ; TA Dijon 31 octobre 1995, n° 93-5020, *Recchia* : *RJF* 3/96, n° 349 ; TA Paris 8 mars 2004, n° 98-22 940/1, *M. Chiche* : *Dr. fisc.* 2004, n° 14, comm. 398.

¹³²⁶ - CE 21 décembre 1977, n° 99.541, *Gaudissart* : *RJF* 3/78, n° 140 ; 10 juin 1983, n° 26.504 : *RJF* 8-9/83, n° 1076 ; 27 juillet 1984, n° 42.701 : *RJF* 8-9/84, n° 1102, chron. GAERMINCK et *Dr. fisc.* 1986, n° 14, comm. 745, concl. Mme M.-A. LATOURNERIE.

¹³²⁷ - Concl. sur CE Sect. 17 décembre 1976, n° 1692 : *Recueil Lebon* p. 555 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 37, comm. 1274, concl. FABRE ; *RJF* 2/77, n° 82, chron. M.-D. HAGELSTEEN, p. 51 ; *RDP* 1977, p. 679, note DRAGO.

comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés, jusqu'à la saisie inclusivement. Mais la vente ne peut être effectuée ou la contrainte par corps ne peut être exercée jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent ».

Le contribuable bénéficiera donc, alors même que sa demande de sursis de paiement lui a été précédemment refusée, d'une protection relative de ses droits. Le comptable ne pourra mettre en œuvre à son encontre le recouvrement forcé de la dette et devra se limiter à cet égard à la seule prise de mesures conservatoires.

Il n'en demeure pas moins que ces mesures conservatoires peuvent nuire gravement à la préservation du patrimoine privé ou professionnel du contribuable. Un délai de six mois pouvant s'écouler avant que l'administration ne prenne une décision définitive sur la réclamation — délai pouvant être encore prolongé si le contribuable porte la décision de rejet de l'administration devant le juge —, il est aisé d'imaginer le caractère irréparable des préjudices que peuvent causer les effets d'une saisie effectuée sur les biens de l'entreprise du contribuable ou encore ceux d'un avis à tiers détenteur décerné à l'encontre de ses comptes bancaires. L'article L. 277 alinéa 4 du LPF prévoit en effet expressément que le comptable puisse notifier un avis à tiers détenteur alors même que le contribuable bénéficie du « mini-sursis ». Or, cette prescription s'avère être en totale contradiction avec l'effet d'attribution immédiate conféré à cet acte de poursuite par la loi du 9 juillet 1991. L'avis à tiers détenteur n'étant plus classé, aux termes de cette loi, parmi les mesures de caractère conservatoire, il serait souhaitable qu'il ne soit plus mentionné dans le cadre des dispositions précitées¹³²⁸. Une telle solution aurait en outre le mérite de mettre un terme aux divergences de jurisprudence existant sur ce point. La Cour de cassation a en effet récemment considéré dans son arrêt *Cantin*, contrairement à la position retenue par le Conseil d'État¹³²⁹, que « les avis à tiers détenteurs délivrés en application de l'article L. 277 du LPF ne diffèrent pas, par leurs effets, de ceux prévus au articles L. 262 et L. 263 du même Livre » et qu'ils ne pouvaient donc pas être utilisés à titre de simple mesure conservatoire lorsque le contribuable a formulé une demande de sursis de paiement sans constituer de garanties suffisantes¹³³⁰.

Le sursis de paiement constitue donc une procédure effectivement incompatible avec les demandes présentées dans le cadre du contentieux du recouvrement. Il serait inutile d'envisager son extension pour permettre au redevable de contester son obligation de payer sans avoir à supporter le poids de la mise en œuvre du recouvrement forcé.

¹³²⁸. - Voir sur ce point l'article de Stéphane REZEK, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : une cohabitation difficile », *Dr. fisc.* 1999, n° 11, p. 466 et s. Voir également J. BUISSON, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement », *Petites affiches* 12 juin 1991, n° 70, p. 10 et s., ainsi que Stéphane VERCLYTE, « Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : un combat inégal ? », *RJF* 11/97, p. 667 et s.

¹³²⁹. - Voir notamment CE Sect. 25 avril 2001, n° 213.460, *Sté Parfival* : *RJF* 7/01, n° 1012, concl. J. COURTIAL au *BDCF* 7/01, n° 102.

¹³³⁰. - Cass. com. 25 avril 2001, n° 783 F-D, *Cantin* : *Dr. fisc.* 2001, n° 40, comm. 904, note A. LEFEUVRE, *RJF* 8-9/01, n° 1131. Sur le caractère conservatoire de l'avis à tiers détenteur, cf. Cass. com. 16 décembre 1997, n° 2545 P, *Receveur de Paris 17° c/ Association Wagram Billard Club* : *Dr. fisc.* 1998, n° 26, comm. 608 et *RJF* 4/98, n° 465 ; 16 juin 1998, n° 1303 P : *RJF* 8-9/98, n° 1023 ; 17 novembre 1998, n° 1804 D : *RJF* 2/99, n° 248 ; 30 novembre 1999, n° 1924 PB : *RJF* 4/00, n° 565.

L'amélioration du recours à la procédure de sursis à exécution semble donc être la seule possibilité de nature à permettre à ce dernier de surseoir au recouvrement forcé de l'impôt.

SECTION 2. LE SURSIS À EXÉCUTION DE L'OBLIGATION DE PAYER : UNE PROCÉDURE PROPRE AU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF ENCORE PARTIELLEMENT INADAPTÉE AU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Soulignant le fait que la procédure de sursis de paiement ne peut s'appliquer au contentieux du recouvrement, le professeur Deruel précisait que « *ce contentieux oppose les contribuables aux comptables ; il obéit à des règles particulières ; il ne peut, éventuellement, bénéficier que du sursis à exécution prévu par le code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel* »¹³³¹.

Le sursis à exécution constituait, il est vrai, le seul moyen permettant au redevable ayant engagé un contentieux du recouvrement de surseoir à la mise en œuvre du recouvrement forcé de sa dette.

Cette faculté s'avérait cependant extrêmement limitée. Nous verrons en effet que si le sursis à exécution a finalement été considéré par la jurisprudence comme applicable dans le cadre du contentieux du recouvrement (§ 1), une telle demande ne pouvait en tout état de cause être formulée avant que l'Administration ne se soit prononcée sur la réclamation préalable qui lui avait été soumise. L'instauration de la procédure de référé-suspension, s'étant substituée à compter du 23 novembre 2000 à la procédure de sursis à exécution, n'avait dans un premier temps pas comblé sur ce point les lacunes du régime existant. Il fallut en effet, là encore, attendre l'intervention de la jurisprudence du Conseil d'État pour que le redevable dispose enfin d'une procédure plus adaptée face à la mise en œuvre du recouvrement forcé, mais encore insuffisante au regard des conditions subordonnant sa recevabilité (§ 2).

§ 1. L'INTRODUCTION TARDIVE DU SURSIS À EXÉCUTION DANS LE CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

Procédure propre au contentieux administratif, le sursis à exécution « *consiste dans la possibilité ouverte au juge administratif, lorsqu'il est saisi d'un recours contre un acte administratif ou un acte juridictionnel, de dire, à la demande du requérant, que l'acte contesté ne devra pas être exécuté aussi longtemps que le juge ne se sera pas prononcé sur sa validité* »¹³³².

Expressément prévu en contentieux administratif général aux articles 522-1 et suivants du code de justice administrative pour le sursis à exécution des décisions administratives et aux articles 811-15 et suivants du même code pour le sursis à exécution des jugements, l'introduction du sursis à exécution en matière fiscale fut l'œuvre de la jurisprudence du Conseil d'État. La Haute juridiction admit pour la

¹³³¹.- Cf. F. DERUEL, « Sursis de paiement », *Jurisclasser Procédures fiscales*, précité, n° 16.

¹³³².- J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, précité, p. 170.

première fois le recours à cette procédure en appel par une décision du 17 décembre 1976¹³³³, puis en première instance par une décision du 15 juin 1984¹³³⁴.

Comme le note Olivier Fouquet, « *sans doute l'existence d'une procédure spécifique à la matière fiscale qui est celle du sursis de paiement, explique-t-elle le retard avec lequel est intervenue la prise de conscience de l'utilité de la procédure de sursis à exécution des impositions. La jurisprudence, en admettant le sursis à exécution a eu pour objectif de combler un vide juridique qui était patent en appel puisqu'à ce stade le sursis de paiement cessait de produire ses effets, mais qui pouvait aussi exister éventuellement en première instance dans la mesure où tout contribuable n'est pas en mesure de prétendre au sursis de paiement* »¹³³⁵.

L'admission de la possibilité laissée au juge de surseoir à l'exécution des actes de recouvrement semble avoir procédé, sur ce point, d'une même nécessité. Si l'on s'en tient aux raisons qui ont conduit la jurisprudence à combler ce vide juridique, il est même surprenant qu'une telle décision ne soit pas intervenue quelques années auparavant. Le redevable ne pouvant bénéficier du sursis de paiement dans le cadre du contentieux du recouvrement, et la procédure de suspension des poursuites ne pouvant y suppléer de par son caractère purement gracieux (A), l'admission jurisprudentielle du sursis à exécution du recouvrement forcé constituait en effet la seule possibilité pour ce dernier de se prémunir des effets des voies d'exécution décernées à son encontre (B).

A. L'INSUFFISANCE DES SEULES PROCÉDURES DE SUSPENSION PROVISOIRE DES POURSUITES EXISTANTES

L'administration fiscale s'est toujours montrée favorable, du moins sur le principe, à ce que les contribuables de bonne foi se trouvant dans un état de gêne momentanée puissent bénéficier de délais de paiement, moyennant la suspension provisoire des poursuites engagées à leur encontre¹³³⁶.

Elle a cependant toujours confié ce pouvoir de décision à la seule appréciation des comptables publics, recommandant à ces derniers d'examiner chaque situation particulière « *dans un esprit de large compréhension* »¹³³⁷, tout en leur rappelant la

¹³³³.- CE Sect. 17 décembre 1976, n° 1692 : Recueil Lebon, p. 555 ; *Dr. fisc.* 1975, n° 37, comm. 1274, concl. FABRE ; *RJF* 2/77, n° 82, chron. M.-D. HAGELSTEEN, p. 51 ; RDP 1977, p. 679, note Drago.

¹³³⁴.- CE Sect. 15 juin 1984, n° 46.932, *ministre du budget c/ Masse* : Recueil Lebon, p. 209, concl. FOUQUET ; *Dr. fisc.* 1984, n° 10, comm. 1688 ; *RJF* 8-9/84, n° 545, chron. GAERMYNCK, p. 463.

¹³³⁵.- *In* « Le sursis à exécution en matière fiscale », *Gaz. Pal.* 1987, Doctr.II.836.

¹³³⁶.- Rép. Min. à M. Denais n° 6309 : *JOAN* 25 juillet 1948, p. 4902 ; rép. min. à M. Marellin n° 6710 : *JOAN* 25 août 1948, p. 6266.

¹³³⁷.- Rép. min. à M. Delachenal n° 5478 : *JOAN* 17 juin 1960, p. 1398.

règle selon laquelle ils demeurent personnellement et pécuniairement responsables du recouvrement des créances dont ils ont la charge ¹³³⁸.

La suspension provisoire des poursuites pouvant être accordée par les comptables publics constitue donc un régime purement gracieux, dépourvu, qui plus est, de tout cadre légal. La Direction de la comptabilité publique ¹³³⁹, comme la Direction générale des impôts ¹³⁴⁰, ont néanmoins précisé par voie d'instruction la conduite que devaient sur ce point adopter ses agents.

La demande de délai de paiement, formulée par écrit, doit émaner d'un contribuable ayant fait preuve jusque-là d'une « bonne moralité fiscale », se traduisant par le strict respect des obligations auxquelles il s'était trouvé précédemment assujéti. Ce dernier doit justifier au titre de sa demande de son impossibilité passagère d'acquitter la dette échue, motif que le comptable examinera au regard de l'état de sa trésorerie et de son patrimoine, ainsi que de ceux des personnes éventuellement solidaires. Il doit s'assurer du caractère temporaire de ses difficultés, de sorte que le redevable puisse être par la suite en mesure d'acquitter les cotisations ayant bénéficié du délai accordé, qui se trouveront nécessairement augmentées des nouvelles échéances exigibles au titre de l'année suivante ¹³⁴¹.

L'octroi de délais de paiement sera alors subordonné à l'acceptation de principe d'un plan de règlement échelonné des dettes fiscales du redevable. Si ce dernier respecte les termes de ce plan, il sera dans ce cas assuré d'être préservé contre toute mise en œuvre à son encontre de mesures de recouvrement forcé. En effet, alors que le Conseil d'État considérait auparavant que le bénéfice d'un plan de règlement ne

¹³³⁸. - Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 et article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963.

L'article 1851 du CGI prévoit en ce sens que « *les comptables du Trésor chargés du recouvrement des impôts directs sont responsables du recouvrement des cotisations dont ils ont pris les rôles en charge et tenus de justifier de leur entière réalisation dans les conditions fixées par les règlements en vigueur* ». Sur l'ensemble de la question, cf. Jacques MAGNET, « La responsabilité des comptables », *RFFP* 1984, n° 7, p. 69 et s.

¹³³⁹. - Instruction de la Comptabilité publique n° 95-027-A1 du 1^{er} mars 1995, mise à jour par les instructions n° 96-035-A1 et 98-010-A1 du 10 avril 1995 et 12 janvier 1998.

¹³⁴⁰. - Instruction de la Direction générale des impôts du 23 mars 1998 : *BOI* 12 C-8-98 et *Dr. fisc.* 1998, n° 15, ID et CA, n° 1180.

¹³⁴¹. - Un certain nombre de mesures de bienveillance sont également accordées à certains redevables en situation particulièrement précaire ou difficile. Sont ainsi visés, de façon plus ou moins ponctuelle, les victimes de catastrophes naturelles, les créateurs d'entreprises, les demandeurs d'emploi, les créanciers de personnes publiques, ... Des solutions spécifiques existent également en cas d'ouverture d'une procédure de surendettement des particuliers, d'une procédure de règlement amiable ou d'une procédure collective. Le redevable, comme d'ailleurs le comptable, dispose également de la faculté de saisir la commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de Sécurité sociale, notamment compétente pour établir un plan de règlement échelonné des dettes des agriculteurs, commerçants, artisans, professions libérales et personnes morales (commission instituée par le décret n° 63-1191 du 2 décembre 1963 : *J.O.* du 3 décembre 1963, p. 10777 ; modifiée en dernier lieu par le décret n° 97-656 du 20 mai 1997 : *JO* 1^{er} juin 1997, p. 8703 et *Dr. fisc.* 1997, n° 25, comm. 709). Sur l'ensemble de la question, se référer aux développements de Thierry GASQUET, « Suspension provisoire des poursuites », *Juriclasser Procédures fiscales*, Fasc. 570, 1999 ; « L'intervention de la commission des chefs des services financiers en matière fiscale », *La Revue du Trésor* 12/97, p. 723 et s. Voir également S. REZEK, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, op. cit., p. 102 et s.

conférait « *aucun droit acquis au maintien de la décision bienveillante* »¹³⁴², la Haute juridiction est revenue sur sa position par un arrêt du 18 mars 1994¹³⁴³, *Association Gepod Formation*, estimant que la décision de l'administration de rompre le plan, malgré le respect de ses termes, n'était pas légalement justifiée.

L'administration considère ainsi aujourd'hui que les comptables doivent s'abstenir de reprendre les poursuites tant que le redevable respecte scrupuleusement le plan de règlement¹³⁴⁴. Par contre, s'il omet de s'acquitter de l'une des mensualités du plan, voire même de l'une de ses échéances courantes, le plan sera frappé de caducité et il sera automatiquement mis fin à la suspension provisoire des poursuites. La reprise des poursuites sera néanmoins subordonnée à l'information préalable du redevable défaillant, le comptable étant tenu de lui préciser, par écrit, les motifs l'ayant conduit à rompre le plan de règlement échelonné.

Si donc le redevable bénéficie aujourd'hui de l'assurance de ne plus être poursuivi dès lors qu'il respecte scrupuleusement les termes du plan de règlement échelonné, la décision d'octroi de ce plan ne dépend toujours que du seul pouvoir discrétionnaire du comptable en charge du recouvrement de ses dettes fiscales. Il s'avérerait donc nécessaire de reconnaître au redevable contestant son obligation de payer, la faculté de pouvoir demander au juge le sursis à exécution du recouvrement forcé mis en œuvre à son encontre.

B. L'ADMISSION JURISPRUDENTIELLE ATTENDUE DU SURSIS À EXÉCUTION DE L'OBLIGATION DE PAYER

C'est par un arrêt d'Assemblée plénière du 13 juin 1980 que le Conseil d'État reconnut pour la première fois au juge administratif le pouvoir d'ordonner le sursis à exécution d'une contrainte décernée aux fins d'assurer le recouvrement forcé d'une créance fiscale, contrainte dont la validité se trouvait valablement contestée devant lui dans le cadre d'un contentieux du recouvrement¹³⁴⁵.

Comme le souligne Jacques Buisson, sans doute « *le caractère à la fois dramatique et absurde de la situation qui lui été soumise* »¹³⁴⁶ a-t-il conduit la Haute juridiction à adopter une telle solution. Contestant sa responsabilité solidaire en paiement des dettes de son époux, au titre de laquelle elle s'était vu signifier un commandement aux fins de saisie immobilière sur un immeuble dont elle était propriétaire, la dame M... avait saisi sans succès le juge administratif d'une opposition à contrainte. Elle avait alors fait appel de ce jugement devant le Conseil d'État qui avait déclaré l'opposition sans objet, cette dernière ayant obtenu de l'administration, postérieurement à l'introduction de la requête, la décharge de sa responsabilité solidaire. La requérante avait cependant saisi entre-temps le tribunal

¹³⁴².- CE 23 mai 1958, n° 36.530, *Sieur R...* : *Recueil Lebon*, p. 295-296 ; *Dr. fisc.* 1977, n° 52, comm. 724, doct. concl. POUSSIÈRE.

¹³⁴³.- CE 18 mars 1994, n° 129-460, *min. c/ Assoc. Gepod Formation* : *RJF* 5/94, n° 645.

¹³⁴⁴.- Instruction de la Direction générale des impôts du 23 mars 1998, précitée.

¹³⁴⁵.- CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497 : *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495, concl. FABRE ; *RJF* 9/80, n° 736.

¹³⁴⁶.- J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, précité, p. 183.

administratif pour faire échec à la saisie immobilière qui menaçait son immeuble, lui demandant de prononcer le sursis à l'exécution de la contrainte dont procédait cet acte de poursuite. Le tribunal ayant rejeté sa requête au motif qu'il s'estimait incompétent pour prononcer le sursis à l'exécution d'un acte de poursuite, elle avait saisi une nouvelle fois le Conseil d'État en appel de ce jugement.

L'administration avait, à ce point de la procédure, déjà déchargé la dame M... de sa responsabilité solidaire. Pourtant, suivant le principe selon lequel « l'incompétence prime le non-lieu »¹³⁴⁷, la Haute juridiction examina la demande de sursis à exécution de la requérante et considéra que « *le juge administratif, lorsqu'il est régulièrement saisi d'une opposition à contrainte, est à tout moment de la procédure compétent pour ordonner, le cas échéant, le sursis à exécution de ladite contrainte* »¹³⁴⁸. Le jugement du tribunal administratif se trouvant de ce fait annulé, le Conseil d'État jugea alors par évocation, d'une part, que la requérante ayant obtenu la décharge totale de sa responsabilité solidaire, sa demande de sursis était devenue sans objet et, d'autre part, que sa demande tendant à ce qu'il soit ordonné la levée de la sûreté prise par le Trésor sur son immeuble relevait de la compétence de l'autorité judiciaire. Le considérant était à ce sujet parfaitement explicite : « *la validité de l'acte par lequel cette sûreté a été prise, de même que l'obligation qui incomberait à l'Administration d'y mettre fin, sont inséparables de l'ensemble des actes de poursuites dont Mme M... a été l'objet* »¹³⁴⁹.

C'est ainsi en distinguant les actes de poursuites de la contrainte administrative en vertu de laquelle ils avaient été décernés, que le Conseil d'État put clarifier les règles de répartition des compétences juridictionnelles en matière de contentieux du recouvrement, et admettre la compétence du juge administratif pour surseoir à l'exécution de la contrainte dont la validité se trouvait devant lui contestée.

Les conclusions du commissaire du gouvernement Fabre ont sans nul doute été déterminantes sur ce point. Après avoir précisé les règles gouvernant le contentieux du recouvrement, il avait rappelé qu'aucune procédure de sursis n'était applicable en la matière. Il avait alors souligné que « *s'agissant d'un contentieux qui, nous l'avons vu, est absolument autonome par rapport à celui de l'établissement de la dette d'impôt, qui met parfois en cause un "poursuivi" autre que le contribuable — comme dans la présente affaire — et qui, en tous cas, se nourrit de causes juridiques spécifiques, — d'un contentieux qui naît toujours sous le signe de l'urgence et sous la menace de préjudices difficilement réparables — on se trouve manifestement en présence d'un vide que, seul, le juge peut combler, et doit combler, en recourant aux pouvoirs ordinaires que lui confèrent la loi et le règlement* »¹³⁵⁰.

¹³⁴⁷.- Cf. Obs. sur CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497 : *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495, p. 934.

¹³⁴⁸.- CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497, précité.

¹³⁴⁹.- *Ibid.*

¹³⁵⁰.- Concl. FABRE, sur CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497, précité, *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495, p. 939.

La compétence de la juridiction administrative en la matière ne fut jamais démentie ¹³⁵¹, et la suppression définitive de la contrainte administrative ayant résulté de la loi de finances pour 1988 n'eut pour effet que de transformer le sursis à exécution de la contrainte, en « sursis à exécution de l'obligation de payer » ¹³⁵².

La possibilité de demander le sursis à exécution des impositions contestées n'a cependant encore aujourd'hui de réel intérêt que pour le contribuable ayant formé un contentieux d'assiette. Cette procédure pourra lui permettre, en premier lieu, de différer le paiement de l'impôt dans le cas où, notamment, « *la constitution auprès du comptable public des garanties prévues par l'article L. 277 du LPF s'avère impossible lorsqu'une erreur administrative a conduit à mettre à la charge du contribuable des sommes sans commune mesure avec ses capacités financières* » ¹³⁵³.

S'il a pu au contraire bénéficier du sursis de paiement, la possibilité de former une demande de sursis à exécution s'avérera déterminante, en second lieu, lorsque, au stade de l'appel, les effets du sursis prendront fin du fait de l'intervention de la décision de première instance. Il devra pour cela justifier, par requête séparée ¹³⁵⁴, de l'existence d'un moyen sérieux à l'appui de sa contestation, ainsi que des conséquences difficilement réparables que pourrait entraîner à son égard le

¹³⁵¹.- CE 16 janvier 1984, n° 60.845, *Mme Marie-Thérèse Giat* : *RJF* 4/89, n° 519 ; 27 mai 1987, n° 82.887 : *RJF* 7/87, n° 829 ; 17 juin 1988, n° 90.432 : *RJF* 8-9/88, n° 1044 ; 20 janvier 1989, n° 69.963, *Cahn* : *Recueil Lebon Tables*, p. 579 ; CAA Bordeaux 1^{er} juin 1995, n° 94-1928, *Société France Sud Diffusion* ; Paris 25 juillet 1996, n° 95-163, *M. Cerejo* : *Dr. fisc.* 1997, n° 3, comm. 35.

¹³⁵².- CAA Nancy Plén. 25 janvier 2001, n° 99-2294, *Mayet* : *RJF* 6/01, n° 880, concl. Bernard STAMM au *BDCF* 6/01, n° 85. Il est intéressant de noter que la Cour n'a pas suivi les suggestions de son commissaire du gouvernement concernant la qualification du sursis à exécution en cause. Ce dernier proposait de parler de « sursis à exécution de tel ou tel acte de poursuite », plutôt que de « sursis à l'exécution de la décision administrative dont procède tel ou tel acte de poursuite ». Le choix de l'expression « sursis à exécution de l'obligation de payer » n'avait pas été évoqué, et c'est pourtant celui qu'a adopté la Cour, évitant par là toute éventuelle confusion au regard de la compétence du juge administratif en matière d'actes de poursuites et se situant dans la droite ligne de la terminologie aujourd'hui adoptée en la matière aussi bien par le juge que par la doctrine. Le sursis demandé avait pour objet de suspendre la décision d'engager les poursuites - auparavant représentée par la contrainte administrative - moment à partir duquel, comme nous l'avons précédemment démontré, l'obligation de payer se trouve juridiquement causée. Une telle demande ne pouvait donc être valablement qualifiée que de sursis à exécution de l'obligation de payer.

¹³⁵³.- Laurent OLLEON, « Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible », *RJF* 7/02, p. 547.

¹³⁵⁴.- L'article R. 511-1 du Code de justice administrative dispose en effet que « *les conclusions à fin de sursis doivent être expresses et présentées par requête distincte* ». Cette condition n'est cependant pas prescrite à peine d'irrecevabilité et le requérant pourra, sur l'invitation du juge, la régulariser à tout moment jusqu'au jour de l'audience (CE 16 janvier 1970, *Min. de l'équipement. c/ Blanc* : *Recueil Lebon* p. 29 ; CAA Bordeaux 1^{er} juin 1995, n° 94-1928, *Société France Sud Diffusion* : *Dr. fisc.* 1995, n° 50, comm. 2346).

recouvrement des impositions contestées ¹³⁵⁵. La demande sera alors notifiée au comptable poursuivant qui devra suspendre les poursuites engagées à son encontre ¹³⁵⁶. Le sursis à exécution prend donc dans ce cas le relais du sursis de paiement, la jurisprudence du Conseil d'État ayant, par sa décision de 1976, comblé « *un vide juridique qui était patent en appel puisqu'à ce stade le sursis de paiement cessait de produire ses effets* » ¹³⁵⁷.

En revanche, dans le contentieux du recouvrement, le redevable sera privé du bénéfice du sursis de paiement. Le sursis à exécution de son obligation de payer ne pouvant intervenir, en tout état de cause, avant que l'administration n'ait statué sur sa réclamation préalable, il se trouvera jusque-là dans l'impossibilité de s'opposer à la mise en œuvre du recouvrement forcé de sa dette. Et lorsque se présentera la possibilité de recourir au sursis à exécution de son obligation, il sera dans la plupart des cas trop tard pour se prémunir des conséquences difficilement réparables entraînées par la mise en œuvre du recouvrement forcé.

Le recours à la procédure de sursis à exécution dans le cadre d'une demande formée en matière de contentieux du recouvrement demeurait donc encore insuffisante. Ces insuffisances, ainsi que nous allons le voir à présent, ont été comblées en partie par la nouvelle procédure de référé-suspension.

§ 2. L'INSTAURATION D'UNE PROCÉDURE DE RÉFÉRÉ-SUSPENSION PLUS ADAPTÉE FACE À LA MISE EN ŒUVRE DU RECOUVREMENT FORCÉ

Instituée par la loi du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives ¹³⁵⁸, la procédure du référé-suspension a remplacé depuis le 23 novembre 2000 la procédure de sursis à exécution ¹³⁵⁹. La mise en place de ces

¹³⁵⁵. - Sur les conditions d'application du sursis à exécution, voir notamment l'article de Patrick DIBOUT, « Le développement du sursis à exécution en matière fiscale », *AJDA* 1984, n° 11, p. 580, ainsi que X..., « Le sursis à exécution du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement devant le juge de l'impôt », *Dr. fisc.* 1990, n° 10, p. 405 et s. Le Conseil d'État considère notamment, pour une société, que la condition de l'existence d'un préjudice difficilement réparable est remplie lorsque « *le recouvrement forcé des impositions en cause la conduirait, compte tenu de leur montant, à une situation de cessation de paiement et, vraisemblablement, à sa liquidation judiciaire* » (CE 26 mars 2003, n° 250.397, *Sté Exocat* : *RJF* 6/03, n° 767).

¹³⁵⁶. - Rép. min. fin. à M. Frédéric Dupont : *JOAN Q*, 24 novembre 1986, p. 4375.

¹³⁵⁷. - O. FOUQUET, « Le sursis à exécution en matière fiscale », *Gaz. Pal.* 1987, Doctr.II.836.

¹³⁵⁸. - Loi n° 2000-597 : *JO* 1^{er} juillet 2000 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 28, p. 1005.

¹³⁵⁹. - L'article 5 du décret n° 2000-1115 du 22 novembre 2000 pris pour l'application de cette loi et publié au *Journal officiel* du 23 novembre prévoit que « *les dispositions antérieures à celles de la loi du 30 juin 2000 et à celles du présent décret demeurent seules applicables aux demandes de suspension ou de sursis à exécution se rapportant à des litiges ayant fait l'objet d'une requête enregistrée au greffe d'une juridiction administrative avant la publication du présent décret* ». La Cour administrative d'appel de Paris a ainsi considéré, dans un arrêt du 28 mars 2003, que « la date à prendre en compte pour déterminer la procédure et les règles applicables est la date à laquelle a été enregistrée pour la première fois au greffe d'une juridiction » et qu'une demande de référé-suspension présentée antérieurement à la date de publication au *Journal officiel* du décret du 23 novembre 2000 devait ainsi être requalifiée en demande de sursis à exécution (n° 01-2607, *Sté Le Californien* : *RJF* 8-9/03, n° 1047).

dispositions s'est inscrite dans le cadre d'une « *profonde réforme des procédures d'urgence* »¹³⁶⁰, rendue nécessaire du fait du niveau d'incohérence qu'avait atteint le régime applicable en la matière. Le professeur Chapus en dressait alors le constat, estimant que l'« *on doit regretter que, depuis quelques années, en matière de référé et aussi de sursis à exécution, et de plus en plus, la préoccupation de mieux satisfaire aux exigences de l'urgence se traduise par l'institution, au gré des circonstances, et par suite anarchique, de procédures particulières très étroitement spécialisées, dont la coexistence, entre elles et avec les procédures de droit commun, trouble et complique l'état du droit* »¹³⁶¹.

Le nouveau régime de référé-suspension, dans ses premières années d'application, n'a pourtant pas fondamentalement modifié la procédure de sursis à exécution et les critiques que l'on pouvait formuler au regard de son caractère inadapté au contentieux fiscal du recouvrement demeuraient, jusqu'il y a peu, toujours d'actualité. Il fallut attendre l'intervention de la jurisprudence du Conseil d'État, par son arrêt *Micocoulier*¹³⁶², pour que le redevable dispose enfin d'une procédure de référé plus adaptée à la contestation de son obligation de payer. Nous verrons ainsi que les lacunes que comportait encore cette procédure, principalement quant à l'impossibilité de pouvoir en bénéficier avant que l'administration n'ait statué sur la réclamation préalable du redevable (A), ont de ce fait disparu par l'effet d'une nouvelle interprétation du régime applicable. Ces insuffisances n'ont été cependant que partiellement supprimées. Il suffit, pour s'en rendre compte, de se référer aux solutions retenues par les juridictions judiciaires en matière de référé (B).

A. LA SUPPRESSION JURISPRUDENTIELLE PARTIELLE DES LACUNES DE LA PROCÉDURE DE RÉFÉRÉ-SUSPENSION

L'adaptation jurisprudentielle de la procédure de référé-suspension s'est effectuée en deux temps. Le Conseil d'État a en premier lieu admis la recevabilité de cette procédure en matière fiscale, puis dans le cadre du contentieux du recouvrement (a). Il a ensuite, et surtout, adapté en partie les règles de recevabilité du référé-suspension en admettant dans un second temps qu'une telle demande puisse être formulée avant même que l'administration n'ait statué sur la réclamation préalable du redevable (b). Nous aborderons successivement ces deux points.

¹³⁶⁰ - Laurent OLLEON, « Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible », précité, p. 547.

¹³⁶¹ - René CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 1062, n° 1093, 2°).

¹³⁶² - CE 6 novembre 2000, n° 246 830, *SA Le Micocoulier* : *Dr. fisc.* 2003, n° 9, comm. 175 ; *RJF* 1/03, n° 107, concl. BACHELIER, p. 7 ; note D. BOCCARA, « Le cadre du référé-suspension s'élargit... », *D.* 2003, n° 26, p. 1719 à 1723 ; note J.-P. MARKUS, « Les conditions de suspension de la mise en recouvrement d'un impôt contesté », *AJDA* 2002, n° 3, p. 140 à 143 ; note J.-L. PIERRE, « Le contribuable peut demander au juge des référés la suspension de l'imposition contestée dès l'introduction de la demande », *Procédures* 2003, n° 2, p. 27 et 28.

a. Une procédure reconnue par la jurisprudence comme applicable au contentieux du recouvrement

Le Conseil d'État a très tôt admis, ainsi qu'il l'avait fait en matière de sursis à exécution, l'applicabilité de la nouvelle procédure de référé-suspension au contentieux fiscal. Il a ainsi considéré dans son arrêt *ministre c/ SARL Janfin*, rendu dans le cadre d'un litige d'assiette, que nonobstant l'existence d'une demande de sursis de paiement, « le contribuable qui a saisi le juge de l'impôt de conclusions tendant à la décharge d'une imposition à laquelle il a été assujéti est recevable à demander au juge des référés, sur le fondement de l'article L. 521-1 du code de justice administrative, la suspension de la mise en recouvrement de l'imposition, dès lors que celui-ci est exigible »¹³⁶³.

Dans le même temps, la Haute assemblée a étendu le bénéfice de cette procédure au contentieux du recouvrement¹³⁶⁴, considérant notamment dans son arrêt *Société Import-Export du Velay* que « si l'urgence le justifie et s'il est fait 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'impôt, le juge administratif des référés a le pouvoir d'ordonner, le cas échéant, la suspension de l'exécution d'un acte de poursuites demandée par un contribuable qui a saisi le juge administratif d'une demande en décharge de l'obligation de payer »¹³⁶⁵. Le commissaire du gouvernement Gilles Bachelier avait fait valoir dans ses conclusions que suite à la disparition de la contrainte, le juge des référés ne pouvait certes plus prononcer la suspension de cette décision administrative, mais que rien ne s'opposait à ce qu'il ordonne la suspension de l'exécution des mesures de poursuites révélée, en l'espèce, par un commandement de payer.

La procédure de référé-suspension a donc été reconnue comme applicable à la matière fiscale, pour autant que le litige principal auquel se rattache la demande de suspension dépende de la compétence de la juridiction administrative¹³⁶⁶ et que les conditions d'obtention de la suspension soient, bien entendu, réunies.

Le Conseil d'État a précisé à cet effet les conditions d'appréciation de l'urgence en matière fiscale, considérant que « le prononcé de cette suspension est subordonné à la double condition, d'une part, qu'il soit fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de la procédure d'imposition ou sur le bien-fondé de l'imposition et, d'autre part, que l'urgence

¹³⁶³.- CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *min. c/ SARL Janfin* : *RJF* 7/01, comm. 1016 ; chron. Jean MAÏA p. 611 ; concl. Gilles BACHELIER au *BDCF* 7/01, n° 103, obs. Olivier FOUQUET, *Rev. adm.* 5-6/01, p. 273.

¹³⁶⁴.- CE 15 juin 2001, n° 230 578, *Mme Sisquille* : *Dr. fisc.* 2001, n° 48, comm. 1127 et *RJF* 10/01, n° 1322 ; 30 novembre 2001, n° 234.654, *Dion* : *RJF* 2/02, n° 232 ; *Dr. fisc.* 11/02, comm. 234, concl. Emmanuelle MIGNON.

¹³⁶⁵.- CE 10 avril 2002, n° 241.604, *Sté Import-Export du Velay* : *RJF* 7/02, n° 856 ; concl. Gilles BACHELIER au *BDCF* 7/02, n° 100.

¹³⁶⁶.- CE 29 octobre 2001, n° 237132, *Raust* : *RJF* 1/02, n° 79 ; concl. Guillaume GOULARD au *BDCF* 1/02, n° 13.

*justifie la mesure de suspension sollicitée ; que, pour vérifier si la condition d'urgence est satisfaite, le juge des référés doit apprécier la gravité des conséquences que pourraient entraîner à brève échéance, l'obligation de payer sans délai l'imposition ou les mesures mises en œuvre ou susceptibles de l'être pour son recouvrement, eu égard aux capacités du contribuable à acquitter les sommes qui lui sont demandées »*¹³⁶⁷.

La condition de préjudice difficilement réparable exigée en matière de sursis à exécution a ainsi été remplacée par la condition d'urgence. Appréciée *in concreto*¹³⁶⁸ dans le cadre de l'exercice du pouvoir souverain des juges du fond, elle permet, selon les termes du commissaire du gouvernement Gilles Bachelier, « de déplacer le curseur vers une plus grande ouverture par rapport au régime du sursis à exécution »¹³⁶⁹. Le fait que le requérant bénéficie du « mini-sursis » de l'article L. 277 alinéa 3 du LPF impliquant que le comptable ne puisse notifier à son encontre que des mesures conservatoires, ne peut en ce sens suffire à estimer que la condition d'urgence se doit d'être écartée.

b. Une procédure reconnue comme applicable dès le stade de la réclamation préalable

Hormis la condition d'urgence nouvellement requise par la loi du 30 juin 2000, il semblait en définitive que le régime du référé-suspension ne diffèrait pas fondamentalement de celui du sursis à exécution, du moins en ce qui concerne les conditions de son application en matière fiscale.

L'octroi du sursis à exécution était en effet subordonné à l'appréciation souveraine du juge, au regard de conditions tenant à l'existence d'un moyen sérieux à l'appui de la requête et à un risque de préjudice difficilement réparable. Or, de la même façon, l'octroi du référé-suspension demeure une simple faculté laissée au pouvoir discrétionnaire du juge¹³⁷⁰, l'article L. 521-1 du code de justice administrative disposant à cet effet que « *quand une décision administrative, même de rejet, fait l'objet d'une requête en annulation ou en réformation, le juge des référés, saisi d'une demande en ce sens, peut ordonner la suspension de l'exécution de cette décision, ou de certains de ses effets, lorsque l'urgence le justifie et qu'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à la légalité de la décision* ».

Il peut certes être demandé sans que le redevable n'ait à fournir aucune garantie, mais peut n'être que partiel et demeure révocable à tout moment. Dans le

¹³⁶⁷.- CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *min. c/ SARL Janfin*, précité.

¹³⁶⁸.- Sur l'appréciation des conditions subordonnant la décision d'octroi du référé-suspension en matière de contentieux administratif général, voir notamment CE Sect. 19 janvier 2001, n° 228.815, *Confédération nationale des Radios Libres : RJF 5/01*, n° 692, chronique M. GUYOMAR et COLLIN à l'AJDA 2001, p. 150 ; 28 février 2001, n° 229.562, *Préfet des Alpes-Maritimes Société Sud-Est assainissement : RJF 5/01*, n° 693.

¹³⁶⁹.- Concl. sur CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *min. c/ SARL Janfin*, précité : BDCF 7/01, n° 103, p. 78.

¹³⁷⁰.- Sur l'ensemble des conditions de forme et de fond relatives aux conditions de mise en œuvre de cette procédure, voir l'article fort circonstancié du professeur BERGERES, « L'utilisation du référé-suspension en matière fiscale », *Dr. fisc.* 2003, n° 20, p. 684 et s.

même sens, la suspension de la décision d'imposition ou de mise en recouvrement forcé pourra être limitée par le juge « à certains de ses effets »¹³⁷¹. Quant au caractère révocable de la suspension, l'article L. 521-4 du même code prévoit expressément que « *saisi par toute personne intéressée, le juge des référés peut, à tout moment, au vu d'un élément nouveau, modifier les mesures qu'il avait ordonnées ou y mettre fin* ». L'administration pourra en outre former un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État contre l'ordonnance de suspension, ce dernier pouvant accepter de surseoir à l'exécution de l'ordonnance avant même qu'il ne soit statué sur la requête tendant à sa cassation¹³⁷². Le sursis à exécution ne pouvait enfin être sollicité avant que l'administration n'ait statué sur la réclamation préalable du redevable et cette condition demeurerait sans doute l'atteinte la plus grave portée au droit au sursis du redevable.

Cette dernière condition demeurerait un obstacle regrettable au traitement de l'urgence devant le juge administratif. D'autant qu'elle entrerait en totale contradiction avec les buts poursuivis par la loi du 30 juin 2000. Comme le soulevait Laurent Olléon, « *l'objectif de cette réforme [...] était de permettre, le plus en amont possible, la suspension des effets d'une décision administrative, avant que le juge ne statue, au fond, sur sa légalité* »¹³⁷³. Mais, ainsi que l'auteur le déplorait, « *ce dessein apparaissait assez irréconciliable avec l'exigence prévue par les textes, en certaines matières, d'un recours administratif préalable à toute instance contentieuse. Or sous l'empire du régime antérieur à la loi du 30 juin 2000, le Conseil d'État avait toujours exclu que le sursis à exécution d'une décision administrative puisse être prononcé avant que le recours préalable ait été exercé et que l'administration se soit exprimée, de façon explicite ou implicite, sur ce recours* »¹³⁷⁴. Le juge administratif ne pouvait de la sorte, en matière de contentieux du recouvrement, ordonner le sursis à l'exécution d'une contrainte, que s'il avait été au préalable régulièrement saisi d'une opposition à contrainte, cette saisine étant elle-même subordonnée au rejet, par l'administration, de la réclamation préalable du redevable¹³⁷⁵. La même solution s'imposait en matière de contentieux d'assiette, le juge administratif n'acceptant d'ordonner le sursis à l'exécution d'articles du rôle que dans la mesure où ils se rapportaient à des impositions régulièrement contestées devant eux, ce qui supposait là encore le rejet, par l'administration, de la réclamation préalable du contribuable¹³⁷⁶.

¹³⁷¹.- Article L. 521-1 du Code de justice administrative. Sur la procédure applicable, voir notamment CE Sect. 26 février 2003, n° 249.264, *Sté Les Belles Demeures du Cap Ferrat* : *RJF* 5/03, n° 638.

¹³⁷².- CE 29 mars 2002, n° 241.670, *min. c/ SARL Grey Diffusion* : *RJF* 6/02, n° 707, concl. J. COURTIAL au *BDCF* 6/02, n° 85. Le contribuable peut également contester l'ordonnance du juge des référés par la voie d'un recours en cassation dans les quinze jours de sa notification. Voir notamment CE 18 décembre 2002, n° 249.887, *min. de l'intérieur c/ SARL « Le Méditerranée »* : *RJF* 5/03, n° 639.

¹³⁷³.- Laurent OLLEON, « Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible », précité, p. 548.

¹³⁷⁴.- *Ibid.*

¹³⁷⁵.- CE 13 juin 1980, n° 10.219, précité.

¹³⁷⁶.- CE 17 décembre 1984, n° 55.883, précité.

Si le juge de l'impôt n'avait pas encore sur ce point modifié son analyse, les solutions adoptées par le Conseil d'État en matière de contentieux administratif général semblaient pourtant augurer d'une possible évolution de cette jurisprudence.

Par un arrêt de Section du 12 octobre 2001, *Société Produits Roche*, la Juridiction suprême a en effet admis la recevabilité d'une demande de suspension d'une décision soumise à l'obligation de recours administratif préalable, alors même que l'administration ne s'était pas encore prononcée sur ce recours. Les termes particulièrement explicites par lesquels le Conseil d'État a justifié sa décision méritent ici d'être cités : « *considérant que l'objet même du référé organisé par les dispositions législatives mentionnées ci-dessus de l'article L. 521-1 du C. just. adm. est de permettre, dans tous les cas où l'urgence le justifie, la suspension dans les meilleurs délais d'une décision administrative contestée par le demandeur ; qu'une telle possibilité est ouverte y compris dans les cas où un texte législatif ou réglementaire impose l'exercice d'un recours administratif préalable avant de saisir le juge de l'excès de pouvoir, sans donner un caractère suspensif à ce recours obligatoire ; que, dans une telle hypothèse, la suspension peut être demandée au juge des référés sans attendre que l'administration ait statué sur le recours préalable, dès lors que l'intéressé a justifié, en produisant une copie de ce recours, qu'il a engagé les démarches nécessaires auprès de l'administration pour obtenir l'annulation ou la réformation de la décision contestée* »¹³⁷⁷.

Le président de la Section du contentieux avait déjà précédemment admis, dans une décision du 26 mars 2001, *Fondation Lanval*, la recevabilité d'une demande de suspension soumise à l'obligation de réclamation préalable, en se contentant de relever que ledit recours avait été effectivement exercé par l'intéressé¹³⁷⁸. Le revirement de jurisprudence opéré par la décision *Société Produits Roche* n'a donc fait que confirmer cette analyse, précisant en outre que lorsque le juge des référés ordonnait la suspension de la mesure avant même que l'administration n'ait statué sur le recours préalable, celle-ci valait, au plus tard, jusqu'à l'intervention de la décision administrative prise sur la réclamation préalable du requérant.

Cette solution n'avait cependant vocation à s'appliquer qu'en matière de contentieux administratif général et la possibilité de transposer cette jurisprudence au plein contentieux fiscal n'avait pas encore été soulevée devant la Haute juridiction. Comme le relevait Laurent Olléon, « *il est clair que le Conseil d'État, en faisant expressément référence dans sa décision du 12 octobre 2001 au juge de l'excès de pouvoir, a volontairement réservé la question, qui n'appelle donc pas une réponse évidente* »¹³⁷⁹.

Le principal obstacle relevé par la doctrine à l'encontre de cette transposition tenait à l'existence d'une procédure de suspension spécifique à la matière fiscale, expressément prévue par le législateur, ouverte au contribuable dès le stade de la

¹³⁷⁷. - CE Sect. 12 octobre 2001, n° 237.376, *Société Produits Roche* : *RJF* 1/02, n° 104 ; chron. L. OLLEON, *RJF* 7/02, p. 547 ; chron. M. GUYOMAR et P. COLLIN, *AJDA* 2002, p. 123 ; concl. FOMBEUR, *RFDA* 2002, p. 315.

¹³⁷⁸. - Cf. Laurent OLLEON, « Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible », précité.

¹³⁷⁹. - In *Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible*, précité, p. 549.

réclamation préalable ¹³⁸⁰. Le Conseil d'État avait pourtant déjà écarté cette objection dans son arrêt *SARL Janfin* s'agissant d'un contribuable s'étant vu refuser le bénéfice du sursis ¹³⁸¹. Mais le régime du sursis de paiement avait été depuis lors modifié par la loi de finances pour 2002 et la seule demande de sursis de paiement avait à présent pour effet de suspendre l'exigibilité des impositions contestées, quand bien même les garanties du contribuable se trouvaient finalement rejetées ¹³⁸². Il restait que la solution consistant à permettre au redevable de s'adresser au juge des référés dès le stade de la réclamation préalable était la seule capable de rendre le référé-suspension conforme à son objet. Cette procédure étant censée permettre, lorsque l'urgence le justifie, la suspension dans les meilleurs délais d'une décision administrative dont la légalité se trouve valablement contestée, elle ne pouvait être subordonnée à l'expiration du délai laissé à l'administration pour statuer sur la réclamation préalable. Cette situation était d'ailleurs particulièrement critiquable dans le cadre du contentieux du recouvrement, puisque le redevable ne pouvant dans ce cas solliciter le bénéfice des dispositions de l'article L. 277 du LPF, elle aboutissait à le priver de tout recours effectif au sursis de paiement puisque rien ne s'opposait à ce qu'intervienne le recouvrement forcé dès ce stade de la procédure.

C'est sans doute en se fondant sur la nécessité de protéger les intérêts des redevables que le Conseil d'État a fini par admettre la transposition de la jurisprudence *SARL Janfin* dans le cadre d'un litige d'assiette et ce, nonobstant la suspension de l'exigibilité provoquée en l'espèce par la demande de sursis du contribuable. La Haute juridiction a en effet conclu, par un arrêt du 6 novembre 2002, *SA Le Micocoulier*, à la recevabilité de la demande de référé-suspension avant même la saisine du juge du fond ¹³⁸³. Elle a ainsi considéré, en des termes particulièrement explicites, que « *l'objet même du référé organisé par les dispositions législatives en cause étant de permettre, dans les cas où l'urgence le justifie, la suspension dans les meilleurs délais d'une imposition sérieusement contestée par le demandeur, une telle mesure peut également être demandée au juge des référés sans attendre que l'administration ait statué sur la réclamation préalable obligatoire, et alors même que le juge de l'impôt ne peut être saisi au fond, dès lors que l'intéressé justifie, en en produisant une copie, qu'il a introduit une telle réclamation dans les formes et délais prévus à l'article R 190-1 du LPF* ».

Le commissaire du gouvernement Bachelier avait opté pour l'adoption d'une telle solution en se fondant sur un certain nombre d'arguments tenant principalement à l'absence d'obstacles juridiques décisifs et à la garantie supplémentaire que pourraient en retirer les redevables contestataires ¹³⁸⁴. Il avait du reste mentionné dans ses conclusions, telles que publiées par la suite à la revue de jurisprudence

¹³⁸⁰.- Laurent OLLEON, « Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible », précité, p. 549; Chronique Jean MAIA, *RJF* 4/02, p. 287; Gilles BACHELIER, concl. sur CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *ministre c/ SARL Janfin* : *BDCF* 7/01, n° 103.

¹³⁸¹.- CE 25 avril 2001, n° 230166 et 230345, précité.

¹³⁸².- Article 74-C-II de la loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001, applicable à compter du 1^{er} janvier 2002 (*Dr. fisc.* 2002, n° 1-2, p. 57).

¹³⁸³.- CE 6 novembre 2000, n° 246 830, *SA Le Micocoulier*, précité.

¹³⁸⁴.- Concl. sur CE 6 novembre 2000, n° 246 830, *SA Le Micocoulier*, précité, *RJF* 1/03, p. 7 et s.

fiscale, les modifications ayant affecté le régime du mini-sursis concernant la suspension de l'exigibilité des impositions ayant fait l'objet d'une demande de sursis. Le haut commissaire avait néanmoins considéré que les modifications apportées étaient principalement destinées à dispenser le comptable de signifier des actes de poursuites aux fins d'interrompre le cours de la prescription et que ce dernier conservait en outre la possibilité de décerner des mesures conservatoires qui pouvaient être « *susceptibles de menacer gravement la situation et surtout la capacité d'agir du contribuable* »¹³⁸⁵. Aussi ne doutons-nous pas, malgré la reproduction littérale du considérant de l'arrêt *SARL Janfin* subordonnant notamment la recevabilité de l'admission de la demande de référé à l'exigibilité de l'imposition, que le Conseil d'État ait admis implicitement que l'obtention du mini-sursis ne s'opposait pas à ce que le contribuable puisse bénéficier de cette procédure¹³⁸⁶.

Il reste que cet arrêt n'a pas été rendu dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, mais dans celui d'un contentieux d'assiette. Cette jurisprudence ne devrait néanmoins pas poser de véritables problèmes de transposition dans la mesure où elle ne se heurte à aucune des conditions définies par la jurisprudence. Le recours administratif préalable obligatoire prévu dans le cadre du contentieux du recouvrement est dépourvu de caractère suspensif¹³⁸⁷ et les impositions demeurent en tout état de cause exigibles dans la mesure où le redevable ne peut bénéficier du sursis de paiement de l'article L. 277 du LPF¹³⁸⁸. Quant à la différence tenant au caractère plus réduit du délai accordé à l'administration pour statuer sur la réclamation préalable du redevable, elle ne saurait pas non plus être valablement retenue, ce délai étant dans tous les cas suffisant pour engager les poursuites à l'encontre du redevable.

B. UNE PROCÉDURE ENCORE INSUFFISANTE AU REGARD DES SOLUTIONS RETENUES PAR LES JURIDICTIONS JUDICIAIRES

Lorsque la contestation du redevable est portée devant les juridictions civiles, ce dernier bénéficie également de la possibilité de demander la suspension des poursuites engagées à son encontre. Il devra pour cela former un recours devant le juge civil des référés, juge de droit commun de l'urgence en matière civile (a).

Mais s'il bénéficie comme précédemment de la faculté de solliciter la suspension du recouvrement forcé dès le stade de la réclamation préalable, nous verrons que la jurisprudence judiciaire fait preuve en la matière d'une conception de

¹³⁸⁵.- *Ibid.* p. 8.

¹³⁸⁶.- Sur cette « *inadvertance de plume* », voir notamment les commentaires de la *RJF* sur l'arrêt *Micocoulier* (*RJF* 1/03, n° 107, p. 79).

¹³⁸⁷.- CE Sect. 12 octobre 2001, n° 237.376, *Société Produits Roche*, précité.

¹³⁸⁸.- CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *ministre c/ SARL Janfin*, précité.

l'urgence beaucoup plus pragmatique que celle retenue par les tribunaux administratifs ¹³⁸⁹ dans le cadre du référé-suspension (b).

a. L'affirmation de la compétence des juridictions judiciaires en matière de suspension des poursuites

L'étendue de la compétence du juge des référés est strictement déterminée par la nature de la contestation à laquelle se rattache la demande de suspension des poursuites. Statuant sur une demande tendant à la suspension d'un avis à tiers détenteur émis pour le paiement de pénalités afférentes à des droits d'enregistrement, le Conseil d'État avait ainsi considéré par un arrêt du 29 octobre 2001 que « le juge administratif ne peut être saisi d'un pourvoi tendant à la mise en œuvre de l'une des procédures de référé régies par le livre V du code de justice administrative que pour autant que le litige principal auquel se rattache ou est susceptible de se rattacher la mesure d'urgence qu'il lui est demandé de prescrire n'échappe pas manifestement à la compétence de la juridiction administrative » ¹³⁹⁰. Il avait en conséquence annulé l'ordonnance attaquée comme portée devant une juridiction incompétente pour en connaître, appliquant de la sorte un principe de répartition de compétence juridictionnelle clairement admis par les deux ordres de juridictions statuant en matière de référé.

La jurisprudence civile considère en effet, dans le même sens, que la compétence du juge des référés de l'ordre judiciaire se limite aux litiges dont la connaissance appartient aux juridictions du même ordre ¹³⁹¹.

Pourtant, s'agissant d'ordonner la suspension des poursuites engagées pour le recouvrement de créances fiscales, les juridictions civiles ont dans un premier temps refusé d'admettre en la matière la compétence du juge judiciaire des référés ¹³⁹². Elles considéraient que cette incompétence découlait de l'interdiction faite aux juridictions judiciaires d'accorder des délais de paiement en matière fiscale.

Une telle analyse était cependant, à notre sens, injustement fondée. Si la possibilité d'accorder des délais de paiement se heurte au principe de séparation des pouvoirs en ce qu'elle porte atteinte à l'exigibilité même de la créance fiscale, il n'en va pas de même en ce qui concerne la faculté d'octroyer la suspension provisoire des poursuites. Il ne s'agit dans ce cas, comme nous l'avons déjà démontré, que de faire obstacle à la mise en œuvre de mesures d'exécution forcée de l'obligation fiscale de payer. Rien ne s'oppose donc à ce que le juge des référés

¹³⁸⁹ - Sur l'appréciation de la condition d'urgence, voir notamment M.-C. BERGERÈS, « L'utilisation du référé-suspension en matière fiscale », *Dr. fisc.* 2003, n° 20, p. 684 à 689 ; J.-L. PIERRE, « Appréciation de la condition d'urgence pour l'obtention de la suspension du paiement de l'imposition », note sous CE 29 janv. 2003, n° 248.788, *M. Joulain, Procédures* 2003, n° 5, p. 24 et 25.

¹³⁹⁰ - CE 29 octobre 2001, n° 237132, *Raust*, précité.

¹³⁹¹ - Cass. civ. 19 février 1900 : *D.* 1900, 1, 506 ; 30 janvier 1985 : *JCP* 1985.IV.158 ; 10 janvier 1990 : *Bull. civ. I*, n° 13 ; 12 juin 1990 : *Bull. I*, n° 166 ; Tribunal des Conflits 23 janvier 1989 : *JCP* 1989.IV.122.

¹³⁹² - Cass. com. 14 mars 1966 : *Dupont* 1966, p. 252 ; 25 novembre 1974, *Bertrand* : *Dr. fisc.* 1975, n° 13, ID et CA 4750 et *BODGI* 12 C-4-75 ; CAA Douai 19 mars 1937 : *Mémorial des percepteurs* 1937, p. 385 ; Rouen 24 mars 1971 : *Mémorial des percepteurs* 1971, p. 94.

judiciaires puisse suspendre l'exécution des poursuites exercées par l'État créancier. Durieu était d'ailleurs déjà favorable à l'adoption d'une telle solution. Commentant un arrêt de la Cour royale de Paris du 28 janvier 1832 qui avait considéré que le juge des référés ne pouvait pas arrêter l'exécution des contraintes administratives¹³⁹³, il avait estimé que « *si la demande, au lieu de soulever une question de fond, n'avait été relative qu'à une irrégularité de forme, par exemple, dans les actes de la saisie, la matière, dans ce cas, était essentiellement de la compétence de l'Autorité judiciaire, il n'est pas douteux que le juge, président du Tribunal de première instance, aurait pu être saisi en référé de l'opposition, et qu'il aurait pu arrêter l'exécution provisoire des poursuites irrégulières* »¹³⁹⁴.

La jurisprudence des tribunaux de l'ordre judiciaire a toutefois fini par se rallier à cette analyse, la Cour de cassation ayant considéré par un arrêt *Touboul* du 6 janvier 1988, que « *la compétence du juge des référés pour statuer sur les difficultés d'exécution s'applique même en matière de saisies effectuées pour le recouvrement des contributions directes* »¹³⁹⁵.

Le redevable pourra donc être amené à saisir le juge judiciaire des référés d'une demande de suspension des poursuites engagées à son encontre dans deux cas, soit lorsqu'il contestera la validité de son obligation de payer devant le juge judiciaire de l'impôt, soit lorsqu'il contestera la régularité des poursuites devant le juge de l'exécution.

Dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, le juge judiciaire de l'impôt sera effectivement compétent, aux termes de l'article L. 199 du LPF, en matière de droits d'enregistrement, de taxes de publicité foncière, de droits de timbre, de contributions indirectes et autres taxes assimilées. Quant au contentieux des poursuites, l'article L. 311-12-1 du code de l'organisation judiciaire prévoit que « *le juge de l'exécution connaît 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* ». Il sera donc normalement compétent pour accorder la suspension des mesures de poursuites engagées par l'administration, cette compétence n'étant limitée qu'au regard de la possibilité d'accorder des délais de grâce¹³⁹⁶ en matière de dettes fiscales¹³⁹⁷.

¹³⁹³. - E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, op. cit., tome II, p. 175. Cet arrêt avait explicitement décidé d'exclure la compétence du juge des référés judiciaires, notamment au motif que « *les règles relatives à l'indépendance respective des tribunaux et de l'administration interdisent à l'autorité judiciaire la connaissance de l'exécution des actes administratifs* ».

¹³⁹⁴. - E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, op. cit., tome I, p.393.

¹³⁹⁵. - Cass. civ. 6 janvier 1988, n° 86-17.684, *Touboul c/ Percepteur de Chailly-en-Bière* : *RJF* 12/88, n° 1395.

¹³⁹⁶. - Disposition issue du décret n° 96-1130 du 18 décembre 1996.

¹³⁹⁷. - TGI Créteil 4 novembre 1993 : *Gaz. Pal.* 14 juin 1994, somm.

b. L'interprétation pragmatique de l'urgence retenue par la jurisprudence judiciaire

La compétence du juge des référés judiciaires en matière d'urgence s'exerce selon les conditions fixées par les articles 808 et 809 du Nouveau code de procédure civile. La première de ces dispositions prévoit en effet que « *dans tous les cas d'urgence, le président du tribunal de grande instance peut ordonner en référé toutes les mesures qui ne se heurtent à aucune contestation sérieuse ou que justifie l'existence d'un différend* ». Quant à l'article 809, il dispose en outre en son premier alinéa que « *le président peut toujours, même en présence d'une contestation sérieuse, prescrire en référé les mesures conservatoires ou de remise en état qui s'imposent, soit pour prévenir un dommage imminent, soit pour faire cesser un trouble manifestement illicite* »¹³⁹⁸. Tous les arrêts rendus en matière fiscale par le juge judiciaire des référés ont ainsi, postérieurement à l'arrêt *Touboul*, visé explicitement l'une ou l'autre de ces deux dispositions, appliquant avec particulièrement de souplesse les conditions relatives à la prescription des mesures de suspension sollicitées. La Cour de cassation a ainsi considéré, par un arrêt du 19 février 1991, que « *même en l'absence d'un trouble manifestement illicite, la juridiction des référés était seule compétente pour se prononcer sur la suspension des effets des voies d'exécution litigieuses, compte tenu des circonstances de la cause* »¹³⁹⁹.

De façon bien plus surprenante, la Haute Cour a reconnu la compétence du juge des référés judiciaires pour suspendre les effets d'un avis à tiers détenteur, alors même que le redevable avait invoqué, pour contester cet acte devant le juge judiciaire, des moyens relatifs à l'existence de l'obligation de payer. S'agissant d'un acte de poursuite émis pour le recouvrement d'une créance de taxe d'habitation, le juge administratif de l'impôt était en effet seul compétent pour statuer sur la contestation de la validité de l'obligation de payer du redevable et, par suite, sur la demande de suspension sollicitée. La Cour de cassation a pourtant considéré que « *l'arrêt a décidé exactement qu'un tel avis constituait une voie d'exécution et qu'il y avait lieu de surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative ait tranché la contestation relative à l'existence de la créance fiscale dont elle était saisie ; qu'en l'état de ces seuls motifs, dont elle a déduit que le juge des référés était compétent pour suspendre les effets de la voie d'exécution litigieuse en raison*

¹³⁹⁸.- L'Administration fiscale conseille sur ce point à ses agents que « *pour s'opposer aux demandes de suspension des effets d'une voie d'exécution, le receveur des impôts doit démontrer que les conditions d'application de ce texte (urgence – trouble manifestement illicite ...) ne sont pas réunies et que le motif de sursis présenté par le saisi n'est pas sérieux* » : Doc. adm. 12-C-2313, n° 92.

¹³⁹⁹.- Cass. com. 19 février 1991, n° 89-10805, *Lamarque* : Bull. civ. IV, n° 80 ; Dr. fisc. 1991, n° 25, comm. 1294.

de l'urgence, la cour d'appel n'a méconnu ni l'objet du litige, ni l'étendue de ses pouvoirs »¹⁴⁰⁰.

Cette jurisprudence n'a cependant à ce jour pas été confirmée, et nous ne pensons pas qu'il convienne de suivre cette voie dans la mesure où elle entre en totale contradiction avec les principes de répartition de compétence juridictionnelle clairement admis en matière de référés judiciaires. Comme l'a réaffirmé la Cour d'appel de Bordeaux dans un arrêt du 25 février 1991, la compétence de la juridiction des référés de l'ordre judiciaire doit être restreinte aux litiges dont la connaissance appartient, quand au fond, aux juridictions de son ordre¹⁴⁰¹. Le juge des référés judiciaires doit donc se déclarer incompétent pour statuer sur la suspension des poursuites dès lors que cette demande se rattache à un litige relatif à la validité de l'obligation de payer une créance d'impôt directs, de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, ressortissant, en vertu de la combinaison des articles L. 199 et L. 281 du LPF, à la compétence du juge administratif.

Il s'estime d'ailleurs également incompétent pour statuer sur une demande de suspension des poursuites s'analysant comme une simple demande de délais de paiement du fait de l'absence de moyens au fond tenant à la régularité de la procédure d'exécution¹⁴⁰², ou encore lorsque le requérant ne démontre pas avoir déposé une réclamation préalable au fond auprès de l'administration fiscale¹⁴⁰³.

La relative souplesse dont fait preuve le juge judiciaire des référés en matière de suspension des poursuites s'exprime donc principalement au regard de l'appréciation des conditions d'urgence ou de trouble manifestement illicite. Le caractère d'exécution forcée des poursuites engagées à l'encontre du patrimoine du redevable suffit à cet égard, dans la plupart des cas, à justifier le prononcé de la suspension sollicitée¹⁴⁰⁴.

Le véritable intérêt du recours au juge judiciaire des référés s'est également très vite manifesté pour le redevable au travers de la faculté de demander la suspension des poursuites avant même que l'administration ne se soit prononcée sur sa réclamation préalable. Par un arrêt du 22 mars 1988, *Receveur des impôts de Lanion contre Racinet*, la Cour de cassation a en effet considéré que, dans la mesure où l'urgence le justifiait du fait de l'intervention imminente de l'exécution de l'acte de poursuite contesté, cette situation ne pouvait se heurter à la compétence du juge

¹⁴⁰⁰.- Cass. com. 16 juin 1992, n° 90-12601 : *RJF* 1/93, n° 144 ; *Mémorial des percepteurs* 1990, p. 193. Voir dans le même sens TGI Quimper, juge de l'exécution, 20 janvier 1994 (*Revue des huissiers* 1994, p. 645). Le juge de l'exécution a par cet arrêt considéré que la suspension des poursuites se trouvait justifiée du seul fait de l'existence d'un recours intenté devant la juridiction administrative, recours sérieusement motivé et dont la preuve se trouvait rapportée. Mais cet arrêt se trouve pour l'instant isolé et la faible importance de la jurisprudence émanant du juge de l'exécution statuant en matière fiscale ne permet pas encore d'en tirer les conclusions qui s'imposent. Voir en sens contraire CE 22 septembre 2003, n° 255.388, *Danglehant* : *RJF* 12/03, n° 1449.

¹⁴⁰¹.- CA Bordeaux 25 février 1991, n° 3760/89 RG : *Mémorial des percepteurs* 1991, p. 178.

¹⁴⁰².- Cass. com. 23 novembre 1993, n° 1931, *P. Allorge* : *RJF* 2/94, n° 208.

¹⁴⁰³.- Cass. com. 16 décembre 1997, n° 2521 D, *Romain* : *RJF* 4/98, n° 469.

¹⁴⁰⁴.- Cass. com. 19 février 1991, n° 89-10.885, *Lamarque* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1294 et *RJF* 5/91, n° 690 ; 16 juin 1992, n° 1149 D, *Percepteur de la ville d'Albert* : *RJF* 1/93, n° 144 ; CA Reims 13 mars 1990, n° 207 : *Mémorial des percepteurs* 1990, p. 179.

judiciaire pour ordonner la suspension sollicitée. Les attendus de la Cour ont été sur ce point particulièrement explicites :

« Mais, attendu en premier lieu, qu'en vertu des dispositions combinées tant des articles L. 277 et L. 281 du LPF que des articles 808 et 809 du Nouveau code de procédure civile, le juge des référés était seul compétent pour statuer sur la demande de M. Racinet, même si ce dernier ne bénéficiait pas du sursis de paiement, en ce que cette demande, qui constituait une opposition aux poursuites du receveur, tendait à ce que la vente des meubles saisis fût différée tant qu'il n'aurait pas été répondu par l'Administration à la réclamation du redevable, préalable à la saisine éventuelle de la juridiction compétente pour trancher le litige.

Attendu, en second lieu, que, par motifs propres et adaptés, l'arrêt a rappelé exactement que les contestations portant sur la régularité en la forme de l'acte de poursuites sont justiciables après décision prise par l'Administration sur la réclamation préalable, des tribunaux de l'ordre judiciaire, dans les délais prévus par le LPF, et a constaté qu'à la date prévue pour la vente ces délais n'étaient pas expirés, de sorte que M. Racinet ne pouvait saisir la juridiction compétente pour statuer sur l'irrégularité de forme invoquée ; qu'ayant en outre relevé que le sursis à la vente était justifié par l'urgence d'arrêter cette mesure d'exécution en raison du différend existant et pour prévenir le dommage imminent susceptible d'être subi par M. Racinet, la cour d'appel, qui n'avait pas à effectuer une recherche inopérante en ce qui concerne les effets du refus de sursis de paiement, a pu considérer que la demande ne se heurtait à aucune contestation sérieuse ; qu'elle a ainsi légalement justifié sa décision sur la compétence du juge des référés et n'a fait qu'user des pouvoirs qu'elle tenait des articles 808 et 809 du Nouveau code de procédure civile en ordonnant qu'il soit sursis à la vente des biens saisis »¹⁴⁰⁵.

Le pragmatisme dont fait preuve la Cour de cassation dans l'appréciation des conditions d'exercice de la compétence du juge judiciaire des référés en matière de suspension des poursuites est à cet égard remarquable. Il aboutit en effet à ce que le redevable puisse effectivement bénéficier de la suspension de l'acte de poursuite contesté, dans un cas où cette suspension constituait pour ce dernier la seule possibilité de se prémunir de la mise en œuvre du recouvrement forcé. Le sursis de paiement de l'article L. 277 du LPF lui avait été refusé, et le comptable en charge du recouvrement s'apprêtait à procéder à la vente de ses biens alors même que l'administration ne s'était pas encore prononcée sur sa réclamation préalable et qu'il se trouvait donc dans l'impossibilité de procéder à la saisine éventuelle de la juridiction concernée.

Cette solution ne se heurte en outre à aucune des conditions relatives au prononcé des mesures d'urgence telles que définies par les articles 808 et 809 du Nouveau code de procédure civile. La contestation soumise à l'administration dans la réclamation préalable du redevable était bien relative, quant au fond, à la compétence des juridictions judiciaires et les conditions relatives à l'urgence étaient bien réunies dans la mesure où le prononcé de la suspension se trouvait justifié à la fois par l'existence d'un différend et par le risque d'un dommage imminent.

¹⁴⁰⁵.- Cass. com. 22 mars 1988, n° 86-17.638, *Receveur des impôts de Lanion c/ Racinet* : RJF 11/88, n° 1278.

Le redevable bénéficie donc d'un droit au sursis bien plus étendu lorsqu'il fait appel au juge judiciaire des référés. Comme le souligne d'ailleurs le professeur Bergerès, « *la réforme du 30 juin 2000 semble avoir, dans le contentieux administratif général, largement porté ses fruits. Le juge des référés est désormais doté de prérogatives assez proches de celles que l'on retrouve dans le code de procédure civile au profit des juridictions judiciaires. L'assimilation n'est cependant pas, à l'évidence, totale* »¹⁴⁰⁶. En l'état actuel de la jurisprudence relative à l'appréciation des conditions présidant à l'obtention d'un référé-suspension, le redevable ne dispose d'aucune réelle certitude quant au bénéfice de cette procédure, sauf à ce que sa situation apparaisse comme particulièrement caricaturale. Il reste à souhaiter que le Conseil d'État continue son œuvre protectrice des garanties des contribuables dans le sens d'un assouplissement de la condition d'urgence posée à l'article L. 521-1 du code de justice administrative¹⁴⁰⁷. Quant aux conditions de mise en œuvre des poursuites dont l'initiative appartient aux comptables en charge du recouvrement, une plus grande responsabilisation de leur action pourrait sans nul doute constituer un contrepoids souhaitable, si ce n'est nécessaire, aux prérogatives exorbitantes de droit de commun dont ils disposent à l'encontre du redevable.

CONCLUSION DU TITRE I

Le régime juridique du contentieux du recouvrement apparaît ainsi, dès le stade pré-jurisdictionnel de la contestation, comme le résultat d'une superposition de procédures tant que bien que mal adaptées à des actions auxquelles elles n'étaient pas, à l'origine, effectivement destinées.

L'obligation de réclamation administrative préalable prescrite à l'article L. 281 du LPF ne constitue ainsi que la transposition au contentieux du recouvrement des règles applicables au contentieux de l'assiette de l'impôt, avec comme préoccupation sous-jacente celle de limiter les retards apportés au recouvrement de l'impôt. Cette situation se traduit dans le contentieux de l'obligation de payer par un certain nombre d'atteintes portées aux droits des redevables, tenant entre autre à la brièveté des délais de recours contentieux, à l'absence d'information du requérant ou à l'aspect irréversible de la cristallisation du débat contentieux. Ces atteintes ne sont pourtant pas justifiées par la nature de la contestation mise en œuvre et vont à l'encontre des principes les mieux établis en matière de contentieux fiscal. Quant à l'application de cette même procédure au contentieux des poursuites, elle ne saurait suffire à conférer à cette action une nature fiscale : « *l'habit ne fait pas le moine, mais la profession religieuse* »¹⁴⁰⁸. Les dysfonctionnements qui en découlent semblent de ce fait encore moins justifiés que dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer et imposent de ce fait une réflexion fondée sur l'introduction

¹⁴⁰⁶.- *In L'utilisation du référé-suspension en matière fiscale*, précité, p. 689.

¹⁴⁰⁷.- *Ibid.*, p. 686 et 687.

¹⁴⁰⁸.- LOYSEL, *Institutes coutumières*, éd. Dupin et Laboulaye, Paris 1846, n° 346.

d'une dualité de régime juridique dans le cadre de la phase pré-juridictionnelle de la contestation.

L'étude des procédures permettant au redevable contestataire de surseoir au recouvrement de l'impôt appelle en outre les mêmes constatations : l'impératif de recouvrement de l'impôt demeure la règle, quand bien même il doit s'effectuer au détriment du droit d'agir du requérant. La procédure spécifiquement fiscale du sursis de paiement est purement et simplement considérée comme inapplicable au contentieux du recouvrement et la transposition des procédures d'urgence de droit commun s'avère partiellement inadaptées face à la mise en œuvre du recouvrement forcé. La jurisprudence du Conseil d'État a certes permis au redevable d'accéder au référé-suspension dès le stade de la réclamation préalable, mais elle a également conduit à une interprétation plus rigoureuse de la notion d'urgence que celle qui était auparavant retenue dans le cadre du sursis à exécution ¹⁴⁰⁹. Le juge judiciaire des référés retient quant à lui une interprétation beaucoup plus pragmatique de cette dernière notion, plaçant ainsi le redevable ayant formé un contentieux des poursuites dans une situation bien plus favorable que s'il contestait son obligation de payer devant le juge administratif de l'impôt. L'introduction d'une dualité de régime juridique s'avère donc là encore nécessaire, ne serait-ce que par la mise en place d'une procédure de sursis spécifique au contentieux fiscal du recouvrement, comparable à celle que connaît le contentieux de l'assiette et qui ne fait que répondre au « *principe selon lequel le contribuable qui conteste son imposition a un droit fondamental : celui de surseoir au paiement de l'imposition litigieuse* » ¹⁴¹⁰.

¹⁴⁰⁹.- Cf. OGIER-Bernaud, « Le référé-suspension et la condition d'urgence » : *RFDA* 2002, p. 284. Si la jurisprudence semble aujourd'hui se contenter de la démonstration d'un préjudice suffisamment grave, elle n'en a pas encore fait application dans le cadre du contentieux du recouvrement. Voir notamment M.-C. BERGERES, *L'utilisation du référé-suspension en matière fiscale*, précité, p. 686 et B. CAVIGLIOLI, « Le recours au bilan dans l'appréciation de l'urgence », *AJDA* 2003, p. 642.

¹⁴¹⁰.- J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 217.

Titre II

LE RESPECT DE LA DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE DANS LA PHASE JURIDICTIONNELLE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

L'unicité de principe relevée dans le cadre de la réclamation administrative préalable ne se retrouve pas de façon similaire dès lors que la contestation se trouve portée devant le juge. La phase juridictionnelle du contentieux du recouvrement se caractérise en effet par une dualité de compétence juridictionnelle inscrite dans le texte même de l'article L. 281 du LPF : « *les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portés, dans le premier cas, devant le juge de l'exécution, dans le second cas, devant le juge de l'impôt tel qu'il est prévu à l'article L. 199* ». Cette dualité de compétence juridictionnelle induit l'application de règles de procédure contentieuse distinctes, déterminées par la nature juridique propre de chacune des deux actions pouvant découler de la mise en œuvre d'un contentieux du recouvrement.

Cette distinction, pour autant qu'elle prenne en compte la dualité de nature juridique du contentieux du recouvrement, n'est pas sans soulever, en pratique, de nombreuses difficultés. Elle constitue, en premier lieu, une source de complexité supplémentaire pour le redevable non averti désireux valablement contester son obligation de payer. Ce dernier devra en effet être capable d'établir au préalable la distinction entre les deux actions contentieuses dont il dispose aux termes de l'article L. 281 du LPF. Il devra ensuite s'assurer d'avoir correctement qualifié sa contestation au regard des moyens qu'il aura invoqués dans sa réclamation préalable. Et ce n'est qu'alors que se posera, en fonction même de cette qualification, la question de la détermination du juge compétent, ce qui, pour reprendre l'expression du commissaire du gouvernement Marcel Martin, « *complique singulièrement la tâche* »¹⁴¹¹. Une telle détermination supposera en effet d'identifier qui, du juge de l'impôt ou du juge de l'exécution, sera compétent pour statuer sur sa demande, et au cas où la compétence du juge de l'impôt serait retenue qui, du juge judiciaire ou du juge administratif de l'impôt pourra être amené à statuer sur sa réclamation au regard de la nature de la créance en cause.

¹⁴¹¹.- Concl. sur CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Dr. fisc.* 1963, n° 42 bis, comm. 263.

Mais ces obstacles ne constituent pas la seule difficulté induite par la dualité de régime juridique du contentieux du recouvrement. Car sa mise en œuvre soulève, en second lieu, le problème de l'application de règles de procédures contentieuses propres à chacune des deux actions. Dans la plupart des cas, l'autonomie des recours juridictionnels exercés n'est que toute relative et la distinction opérée entre le contentieux de l'obligation de payer au fond et le contentieux des poursuites en la forme ne se traduit pas par l'application de règles de procédure contentieuse propres à la nature juridique des contestations en cause. Or, ce manque de rigueur procédurale s'exerce le plus souvent au détriment des droits du redevable.

Il nous semble donc nécessaire d'assurer le respect de la dualité de régime juridique du contentieux du recouvrement, non seulement au regard de l'aménagement des règles de compétences juridictionnelles (Chapitre I), mais également au travers de la préservation de l'autonomie des règles de procédures contentieuses (Chapitre II).

Chapitre I

L'AMÉNAGEMENT DE LA DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE AU REGARD DES RÈGLES DE COMPÉTENCES JURIDICTIONNELLES

L'étude des règles de répartition des compétences juridictionnelles conduit classiquement à aborder deux questions essentielles : celle de la détermination de la répartition opérée au regard de l'action en cause, et celle de l'exercice par le juge de la compétence qui lui a été ainsi confiée.

Transposée dans le cadre du contentieux du recouvrement, cette problématique revêt une spécificité toute particulière, liée, là encore, à la dualité des actions susceptibles de fonder la compétence du juge. La détermination du juge compétent s'avère ainsi d'une complexité accrue, dans la mesure où, aux difficultés inhérentes à la dualité de compétence juridictionnelle que connaît le contentieux fiscal, s'ajoutent des questions relevant de la détermination préalable de la compétence du juge au regard de l'action mise en œuvre par le redevable. Quant à l'exercice du pouvoir des juges, les inégalités existant entre le juge administratif et le juge judiciaire de l'impôt se révèlent de façon particulièrement symptomatique lorsqu'il s'agit de tirer les conséquences de l'annulation de l'obligation de payer au regard des actes de poursuites qui en ont découlé.

Malheureusement, ces questions ne sont pas toujours résolues par la prise en compte de la nature juridique propre à chacune des deux actions que connaît le contentieux du recouvrement.

La confusion qui en résulte ne peut être dissipée, selon nous, que par un aménagement de la dualité de régime juridique des règles de compétences juridictionnelles, passant à la fois par la clarification des règles de répartition des compétences juridictionnelles (Section 1) et par le respect d'une plus grande cohérence dans l'exercice des pouvoirs des juges (Section 2).

SECTION 1. LA CLARIFICATION DES RÈGLES DE RÉPARTITION DES COMPÉTENCES JURIDICTIONNELLES

Notre propos n'est pas en l'espèce de remettre en cause les règles de répartition établies par l'article L. 281 du LPF mais, bien au contraire, d'en faire ressortir les principes fondamentaux dégagés au regard de la nature de l'action à laquelle elles s'appliquent. Comme le relevait dans sa thèse l'éminent professeur Castagnède, « *la division du contentieux du recouvrement procède d'un principe logique : à la*

*distinction entre deux types d'actions poursuivant, les unes, le règlement de litiges d'ordre fiscal, les autres, le règlement de litiges détachables du contentieux fiscal, correspond un partage des compétences juridictionnelles entre les juges de l'impôt d'une part, le juge judiciaire civil d'autre part »*¹⁴¹².

Mais si la logique de cette répartition de compétences apparaît en théorie d'une remarquable simplicité, elle s'avère en pratique d'une clarté fort relative. Ces règles furent en effet, dans un premier temps, le fruit d'une construction purement jurisprudentielle. Les solutions dégagées alors procédaient plus de la nécessité de résoudre des cas d'espèces que de la volonté d'établir avec certitude des principes de répartition de compétences applicables à l'ensemble du contentieux du recouvrement. Il fallut attendre l'intervention du législateur de 1946 pour que soit déterminée avec certitude une clef de répartition propre à résoudre l'ensemble des questions relatives à la contestation, par le redevable, de son obligation de payer.

Comme nous allons le voir, l'œuvre de clarification opérée par le législateur (§ 1) semble aujourd'hui aboutie, mais elle doit cependant s'interpréter nécessairement au regard de la nature juridique de chacune des deux actions contentieuses mises en œuvre (§ 2).

§ 1. L'ŒUVRE DE CLARIFICATION DES RÈGLES DE COMPÉTENCES JURIDICTIONNELLES OPÉRÉE PAR LE LÉGISLATEUR

La détermination des principes de répartition des compétences juridictionnelles applicables au contentieux du recouvrement fut pendant longtemps laissée à la seule appréciation des juges. Les solutions dégagées aussi bien par les juridictions administratives que judiciaires eurent ainsi le mérite de fonder les bases des règles aujourd'hui encore applicables. Cependant, leur caractère par trop incertain, voire même parfois aléatoire, ne faisait qu'ajouter à la complexité d'un régime encore naissant (A). L'élaboration de règles claires de répartition de compétences juridictionnelles était devenue nécessaire et ce n'est qu'à partir de 1946 que le législateur fit enfin œuvre de clarification en la matière (B).

A. LES INCERTITUDES RÉSULTANT D'UNE CONSTRUCTION JURISPRUDENTIELLE EMPIRIQUE

Le caractère empirique des premières décisions ayant conduit à déterminer la compétence juridictionnelle en matière de contentieux du recouvrement a plus résulté du défaut de systématisation théorique des solutions proposées, que de l'absence totale de fondement juridique ayant conduit à les dégager.

Les principes fondateurs de la répartition de compétences juridictionnelles en matière fiscale ont en effet été déduits des règles établies à la fois par la loi des 16 et 24 août 1790 portant séparation des Autorités administrative et judiciaire, et par les lois du 22 décembre 1789 et du 28 pluviôse an VIII portant, pour la première, constitution des assemblées administratives et, pour la seconde, création des Conseils de préfecture. La loi du 22 décembre 1789 prévoyait en sa troisième section que les Administrations du département étaient chargées « *de régler et de*

¹⁴¹². - B. CASTAGNÈDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, thèse Paris I, 1972.

surveiller tout ce qui concerne, tant la perception et le versement du produit de ces contributions, que le service et les fonctions des agents qui en sont chargés ». Quant à la loi du 28 pluviôse an VIII, elle disposait en son article 4 que « *le Conseil de préfecture se prononcera sur la demande des particuliers tendant à obtenir la décharge ou la réduction de leur cote de contributions directes* »¹⁴¹³.

Ce qui n'était qu'une attribution partielle de compétence au profit des Autorités administratives a très vite été entendu de manière extensive. Un arrêté du Gouvernement du 12 brumaire an XI¹⁴¹⁴ avait ainsi estimé, peu de temps après, que « *d'après toutes les lois en la matière, la surveillance de la perception des contributions, et le contentieux relativement au recouvrement entre le contribuable et le percepteur, sont attribués à l'autorité administrative* »¹⁴¹⁵. Le Conseil de préfecture était considéré comme juge de tout le contentieux des contributions directes¹⁴¹⁶, ce qui explique sans doute la rédaction non moins catégorique de l'article 19 du règlement de 1824 sur les poursuites en matière de contributions directes : « *les réclamations concernant la perception des contributions directes et les poursuites auxquelles cette perception donne lieu, sont du ressort de l'autorité administrative* ».

La transposition jurisprudentielle de ces principes dans le cadre de la répartition des compétences des juges administratifs et judiciaires en matière de contentieux du recouvrement s'est ainsi fondée sur un socle juridique existant, mais déjà déformé quant à son interprétation.

Commentant les solutions rendues par les juges en la matière, Durieu déplorait déjà en 1838 l'absence de cohérence de la jurisprudence en ayant découlé : « *on peut dire véritablement ici, que la jurisprudence a pris la place de la loi ; mais il faudrait se féliciter de cette usurpation si elle avait du moins abouti, en résultat, à établir des principes de compétence assez précis pour que le doute ne fût plus possible. Malheureusement il n'en est pas ainsi ; et si, dans l'insuffisance de la loi, on étudie attentivement les décisions du Conseil d'État, pour y trouver des règles certaines de compétence, on sera frappé de l'incertitude même de ces décisions. Dans plusieurs cas, elles ne sont pas même motivées, et, le plus souvent, quand des considérants y sont exprimés, la question y est décidée par la question même* »¹⁴¹⁷.

Les premiers arrêts du Conseil d'État reprennent en effet une formulation similaire, du moins quant à la généralité des termes utilisés, à celle de l'arrêté du 12 brumaire an XI. Le décret sur conflit du 18 juillet 1809, *sieur Paga-Langle*, dans lequel le redevable mettait en cause l'imputation des sommes qu'il avait versées en contestant la quittance délivrée par le percepteur, décidait ainsi que cette question « *porte sur les actes de la perception [...] se classe ainsi dans le contentieux des*

¹⁴¹³. - Sur l'ensemble de la question, se rapporter aux commentaires largement circonstanciés de DURIEU, sous l'article 19 du règlement des poursuites de 1824, *op. cit.*, tome premier, p. 379 et s.

¹⁴¹⁴. - 3 novembre 1802.

¹⁴¹⁵. - E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, *op. cit.*, tome second, p. 53.

¹⁴¹⁶. - Voir notamment LEMERCIER DE JAUVELLE, *Répertoire général des Contributions directes*, 2^e éd., Rennes, Oberthür, 1885.

¹⁴¹⁷. - E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, *op. cit.*, tome premier, p. 379 et s. Nous précisons que l'orthographe et la ponctuation du texte ont été reproduits sans modification.

contributions directes, et rentre dans les attributions de l'autorité administrative »¹⁴¹⁸. Plus laconique encore, un arrêt du 30 juin 1824 au travers duquel le sieur Bressler affirmait avoir payé les impositions pour l'acquit d'une dame veuve Petit-Didier, estimait que « *cette contestation étant relative au recouvrement des contributions directes, elle ne pouvait être jugée que par l'autorité administrative* »¹⁴¹⁹. Pour le reste, le Conseil d'État se contentait dans la plupart des cas de rappeler que « *le contentieux relatif au recouvrement entre le contribuable et le percepteur, est attribué à l'autorité administrative* »¹⁴²⁰.

Certains arrêts contenaient pourtant déjà en germe les principes d'attribution de compétence fondés sur l'objet de la contestation que nous connaissons aujourd'hui. L'arrêt *sieur Dumesnil* du 16 juillet 1817 avait ainsi affirmé la compétence des juridictions administratives pour statuer « *sur les contestations relatives à la quotité du recouvrement des contributions directes* »¹⁴²¹, tandis que l'arrêt *sieur Petiniaud* du 15 mars 1826 avait considéré qu'il appartenait aux conseils de préfecture de « *statuer sur la question de savoir si un contribuable est vraiment débiteur* », ce qui revenait à déterminer l'existence de l'obligation de payer mise à la charge du redevable¹⁴²².

Mais comme le soulevait le professeur Chrétien au lendemain de la promulgation de la loi de 1946, ces règles étaient encore par trop incertaines, « *non seulement parce qu'elles pouvaient être changées par de nouveaux revirements de jurisprudence, mais aussi en ce qu'elles étaient mal connues des redevables et même des juges chargés de les appliquer* »¹⁴²³. L'intervention du législateur en la matière était donc devenue une nécessité.

B. L'ÉLABORATION LÉGISLATIVE DE RÈGLES CLAIRES DE RÉPARTITION DE COMPÉTENCES

Face à l'absence de théorisation des solutions rendues par la jurisprudence, la doctrine avait également commencé à formuler des règles de répartition de compétences juridictionnelles applicables au contentieux né du recouvrement forcé de l'impôt. Elles ont sans nul doute inspiré la construction législative mise en oeuvre par la suite.

Durieu avait ainsi dégagé des principes généraux destinés à servir de fondement au règlement de la compétence respective des juridictions administratives

¹⁴¹⁸. - E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, op. cit., tome second, p. 98.

¹⁴¹⁹. - *Ibid.*, p. 153.

¹⁴²⁰. - CE 22 janvier 1824, *sieur Dutremblay* : *Ibid.*, p. 150 ; 14 juillet 1824, *sieur Dusserech* : *Ibid.*, p. 154 ; 15 juin 1825, *dame veuve Baudot* : *Ibid.*, p. 160.

¹⁴²¹. - *Ibid.*, p. 125. Voir également CE Ass. 6 mars 1908, *Dame Dieuport* : *Recueil Lebon* p. 228 ; S. 1900.III.70, concl. TARDIEU.

¹⁴²². - *Ibid.*, p. 162. Dans le même sens, TC 30 avril 1898, *Préfet du Vaucluse c/ Courtet* : *Recueil Lebon* p. 344 ; S. 1900.III.46.

¹⁴²³. - Maxime CHRETIEN, « Contentieux du recouvrement des impôts directs, Chronique de jurisprudence fiscale », *RSLF* 1948, p. 355.

et judiciaires, concernant les litiges relatifs aux poursuites décernées en matière de contributions directes. Il estimait que « *toutes les fois que la contestation doit être décidée par l'application des règles spéciales établies par le législateur pour le recouvrement de l'impôt, c'est aux Conseils de préfecture à en connaître ; et qu'au contraire, c'est aux Tribunaux civils de se prononcer, lorsque la contestation exige l'application des dispositions de Droit commun* »¹⁴²⁴.

Cette distinction s'applique en effet toujours aujourd'hui, du moins pour les impositions relevant de la compétence du juge administratif de l'impôt. Les litiges relatifs à la validité de l'obligation de payer du redevable mettent en cause des règles de nature fiscale qui justifient l'attribution de compétence à la juridiction administrative, tandis que les litiges relatifs à la régularité formelle des poursuites relèvent du juge judiciaire de l'exécution par le caractère de droit commun des dispositions mises en œuvre pour assurer le recouvrement forcé de la créance.

Il s'agissait cependant d'un principe de répartition de compétence débordant, par sa généralité, les seules frontières du contentieux du recouvrement tel que nous l'entendons aujourd'hui. Comme nous l'avons précédemment démontré, on ne peut se contenter de définir les domaines respectifs du contentieux de l'assiette et du contentieux du recouvrement au seul regard de la phase d'établissement et de recouvrement du processus fiscal auquel ces actions sont censées se trouver rattachées. La mise en cause de règles relatives au recouvrement de l'impôt ne relève pas dans tous les cas du contentieux du recouvrement tel que défini par l'article L. 281 du LPF et l'adoption de ces principes de répartition de compétences reviendrait à assimiler de façon inexacte les contestations relatives aux actes de recouvrement amiable, ou encore les actions juridictionnelles formées à l'initiative ou à l'encontre des services du recouvrement. En sens contraire, certaines actions, bien que mettant en cause l'application de règles relatives au recouvrement de l'impôt, relèvent par nature de la compétence du juge judiciaire de droit commun. Il en est ainsi des contestations relatives à la régularité du privilège du Trésor qui, déjà à l'époque de l'éminent commentateur, relevaient de la compétence de ladite juridiction.

L'analyse de Laferrière, plus tardive il est vrai, a sur ce point le mérite d'aborder la question avec plus de justesse quant à sa précision. Car elle se fonde non pas sur la nature juridique des règles mises en cause, mais bien cette fois sur l'objet même de la contestation. Il estime en effet que « *la compétence judiciaire ne s'applique qu'aux contestations dirigées contre la validité intrinsèque des actes de poursuite et d'exécution judiciaire, et non à celles qui ont pour objet les causes de ces poursuites c'est-à-dire l'existence et la quotité de la dette du contribuable envers l'État* »¹⁴²⁵.

C'est de la systématisation de cette théorie qu'allaient découler les règles posées par le législateur à travers l'article 46 de la loi du 23 décembre 1946. Introduisant un nouvel article 407 *bis* dans le Code général des impôts directs, transposé par la suite à l'article 1846 du Code général des impôts, ces dispositions, qui avaient vocation à s'appliquer à l'ensemble des réclamations relatives aux poursuites en matière de contributions directes, précisaient enfin expressément,

¹⁴²⁴. - E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes*, *op. cit.*, tome premier, p. 394.

¹⁴²⁵. - E. LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, *op. cit.*, tome 2, p. 267.

d'une part, que l'opposition à l'acte de poursuite ne pouvait viser que la validité en la forme de l'acte et devait être portée devant les tribunaux judiciaires et, d'autre part, que toute contestation portant sur l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité constituait une opposition à contrainte et devait être portée devant le conseil de préfecture.

Quant au contentieux du recouvrement des impôts indirects, il fallut attendre le décret du 9 décembre 1948, transposé à l'article 1917 du Code général des impôts, pour que des dispositions similaires puissent être appliquées en matière d'impositions recouvrées en l'absence de contrainte. Ce texte prévoyait ainsi que l'opposition aux actes de poursuites ne pouvait être fondée que, soit, sur l'irrégularité en la forme de l'acte, soit sur la non-exigibilité de la somme réclamée résultant des paiements effectués ou de la prescription acquise, ou de tout autre motif ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt. Le dernier alinéa de cet article ajoutait que la contestation était vidée dans les conditions fixées à l'article 1846, « *le tribunal compétent pour statuer étant, dans le premier cas, le tribunal de grande instance et, dans le second, le juge de l'impôt* »¹⁴²⁶.

Ces dispositions ne furent pas modifiées par la suite et leur transposition au sein de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales n'altérèrent en rien leur contenu au fond¹⁴²⁷. La contestation de la validité de l'obligation de payer relevait de la compétence du juge de l'impôt, elle-même déterminée par la nature de la créance fiscale en cause, tandis que la contestation de la régularité des actes de recouvrement forcé relevait de la compétence du juge judiciaire, transférée par la suite au juge de l'exécution.

§ 2. LA NÉCESSAIRE INTERPRÉTATION DES RÈGLES DE COMPÉTENCES AU REGARD DE LA NATURE JURIDIQUE DES ACTIONS CONTENTIEUSES

Cette double répartition de compétence, fondée à la fois sur l'objet de la contestation et sur la nature de la créance fiscale contestée, n'a pas été sans susciter – et suscite encore aujourd'hui – quelques hésitations, tant de la part des redevables contestataires, que de la part des juges eux-mêmes. Certes, un tel partage de compétence n'est pas totalement étranger au droit français. Comme le souligne le commissaire du gouvernement Fabre, il « *ne va pas sans évoquer celui qui caractérise le droit de l'expropriation, où le contentieux de la décision administrative est confié au juge administratif, et l'exécution de cette décision placée sous le contrôle du juge judiciaire* »¹⁴²⁸. Mais au partage de compétence propre à l'objet de la contestation vient ici s'ajouter la détermination du juge de l'impôt compétent résultant de la nature fiscale du seul contentieux de l'obligation de payer.

Aussi les règles applicables en la matière doivent-elles impérativement, là encore, être interprétées au regard de la nature juridique de chacune des deux actions

¹⁴²⁶.- Cet article était issu du décret du 9 décembre 1948, qui avait notamment supprimé, en son article 272, la contrainte en matière de taxes sur le chiffre d'affaires. Ceci explique pourquoi l'expression d'opposition à contrainte ne figurait plus dans cette disposition et ne fut pas non plus reprise par l'article L. 281 du LPF qui avait vocation à s'appliquer aussi bien aux impôts directs qu'indirects.

¹⁴²⁷.- Voir sur ce point l'instruction du 2 décembre 1981 : *Dr. fisc.* 1982, n° 7, ID 7187.

¹⁴²⁸.- Concl. FABRE sur CE 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497 : *Dr. fisc.* 1981, n° 29, comm. 1495.

que connaît le contentieux du recouvrement. La détermination du juge compétent dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer induit la résolution de questions liées à la dualité de juridiction propre à toute action de nature fiscale. Quant au contentieux de la régularité en la forme des poursuites, la détermination du juge compétent ne peut s'effectuer qu'au regard de règles de nature extra-fiscales, propres au contentieux des voies d'exécution.

La clarification des règles de répartition des compétences juridictionnelles suppose ainsi, d'une part, le respect de la dualité de compétences juridictionnelles applicables au contentieux de l'obligation de payer (A) et, d'autre part, l'affirmation de l'autonomie des règles de compétences juridictionnelles propres au contentieux des poursuites en recouvrement (B).

A. LE RESPECT DE LA DUALITÉ DE COMPÉTENCES JURIDICTIONNELLES EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX DE L'OBLIGATION DE PAYER

La répartition des compétences juridictionnelles en matière de contentieux de l'obligation de payer s'effectue en application de ce que le professeur Castagnède a défini de façon caractéristique comme la « clause fiscale » de compétence juridictionnelle. Celle-ci en effet se révèle selon ses termes « *beaucoup plus riche qu'une clause "spéciale" ordinaire, en ce sens qu'elle détermine la mise en œuvre d'une procédure contentieuse très particulière, dont l'accès implique l'emprunt de voies de droit spécifiques, et dont l'effet principal est de conférer au juge régulièrement saisi des pouvoirs exceptionnellement étendus* »¹⁴²⁹.

Applicable à la fois en matière de contentieux de l'assiette et de contentieux de l'obligation de payer, elle suffit en elle-même à attester de l'appartenance de cette dernière action au contentieux fiscal (a) et bien que cette dualité de compétence juridictionnelle soit la plupart du temps ressentie comme une source de complexité supplémentaire dans le cadre du contentieux du recouvrement, nous verrons que la question de sa suppression ne se trouve, même dans ce cas, toujours pas posée (b).

a. L'expression de l'unité des règles de répartition des compétences juridictionnelles en matière de contentieux fiscal

La référence aux règles fiscales de répartition des compétences juridictionnelles est expressément prévue à l'article L. 281 du LPF. Les recours contre les décisions prises par l'administration sur les contestations relatives à la validité de l'obligation de payer sont portés « *devant le juge de l'impôt tel qu'il est prévu à l'article L. 199* ».

En application de ce texte, le juge compétent se trouve donc, comme en matière de contentieux d'assiette, déterminé au regard de la nature de la créance fiscale en cause : juge administratif de l'impôt pour les contestations relatives aux impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées ; juge judiciaire de l'impôt pour les contestations portant sur des droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre, contributions indirectes et taxes assimilées.

Il ne s'agit donc pas de transposer au contentieux du recouvrement des règles de compétences juridictionnelles inspirées de celles applicables au contentieux de

¹⁴²⁹. - B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale en droit français, op. cit.*, p. 12 et suivante.

l'assiette, mais bien d'appliquer un seul et même ensemble de dispositions propre au contentieux fiscal aux deux principales branches qui le composent.

Comme le relève le professeur Castagnède, « *il ressort clairement de ces diverses dispositions processuelles que l'opposition à contrainte constitue bien, pour le juge de l'impôt, l'objet d'une compétence spécifique, différente de sa compétence en matière d'assiette. Mais, si la spécificité de l'opposition à contrainte révèle la dualité de compétences du juge fiscal, elle n'implique pas pour autant une hétérogénéité de la nature juridique des contentieux réglés par ce juge. Quoique distinctes, les actions en matière d'assiette et les oppositions à contrainte participent d'une catégorie contentieuse commune, "le contentieux fiscal" »*¹⁴³⁰.

Les règles de répartition des compétences posées par le législateur révolutionnaire se sont ainsi imposées de la même façon en matière de contentieux d'assiette et en matière de contentieux du recouvrement.

L'attribution du contentieux des impôts indirects à la juridiction judiciaire par la loi des 7 et 11 septembre 1790, censée par là compenser leur caractère impopulaire, précéda celle du contentieux des droits d'enregistrement à cette même juridiction par la loi du 22 frimaire an VII, sans doute en raison de la compétence reconnue au juge civil pour se prononcer sur les questions de droit privé qu'elles ne pouvaient manquer de susciter. La loi du 28 pluviôse an VIII confia ensuite le contentieux des impôts directs au Conseil de préfecture, achevant de la sorte la construction législative servant aujourd'hui encore de fondement à l'édifice.

Ces règles furent appliquées sans modification aucune pendant plus d'un siècle, mais comme le déplore le professeur Bazek, « *la simple observation de l'état actuel des choses montre que de nombreux textes sont venus altérer la simplicité du mécanisme révolutionnaire* »¹⁴³¹. La plus notable de ces évolutions résulte bien entendu de la loi du 25 juin 1920, confiant le contentieux de « l'impôt sur le chiffre d'affaires » qu'elle venait d'instituer aux juridictions de l'ordre administratif. Mais pour le reste, la complexification du mécanisme s'est plus révélée comme la conséquence indirecte de la multiplication des prélèvements fiscaux dont la nature juridique demeure parfois incertaine, que d'une réelle remise en cause de ces principes de répartition de compétences¹⁴³².

À ce titre, l'attribution jurisprudentielle de compétence aux juridictions judiciaires pour connaître des poursuites engagées par l'administration pour assurer le recouvrement forcé d'impôts directs n'a nullement porté atteinte à l'existence de cette « clause fiscale de compétence juridictionnelle ». Ces contestations visant à juger de la régularité des mesures d'exécution forcée et notamment de leur compatibilité avec les dispositions du Code de procédure civile, elles n'ont pas pour objet la stricte contestation de l'obligation fiscale. Elles se trouvent donc par nature exclues du champ d'application du contentieux fiscal auquel s'appliquent ces règles de répartition de compétences juridictionnelles et la dévolution de leur connaissance au juge judiciaire de droit commun ne peut s'analyser à ce titre comme une

¹⁴³⁰.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale en droit français, op. cit.*, p. 403.

¹⁴³¹.- M. BAZEK, « Les origines et l'évolution du partage des compétences », in H. ISAIA et J. SPINDLER, *Histoire du Droit des Finances publiques*, vol. II, p. 626.

¹⁴³².- Voir notamment les commentaires du professeur Lamarque sous l'article L. 199 du LPF, in *Code de procédure fiscale* 2003, Dalloz, p. 591 et s.

dérogation aux principes précédemment posés. Les solutions jurisprudentielles déterminant la compétence du juge en matière de recouvrement au regard de l'objet de la contestation, dès la décision du Tribunal des conflits *Préfet du Vaucluse contre Courtet* de 1898¹⁴³³, n'ont fait d'ailleurs que confirmer cette dernière analyse.

Ainsi, et pour reprendre les propos du professeur Bazek, « *l'évolution depuis 1790 montre bien que l'organisation de la clause fiscale de compétence a permis aux juges fiscaux des deux ordres de juridiction, non seulement de traiter des litiges d'assiette, mais également d'intervenir au stade du recouvrement malgré la compétence exclusive de l'autorité judiciaire pour connaître des actes de poursuites* ». La répartition de compétences juridictionnelles s'agissant de questions spécifiques soulevées en matière de contentieux de l'obligation de payer ne saurait remettre en cause ce principe.

b. L'absence de remise en cause de ce principe dans la résolution des questions spécifiques au contentieux de l'obligation de payer

Parmi les questions susceptibles de générer des problèmes de répartition de compétences juridictionnelles propres à la contestation du recouvrement forcé, deux d'entre elles méritent d'être relevées. Il s'agit en premier lieu de la contestation du recouvrement des créances fiscales produites au passif d'une procédure collective (1) et en second lieu de la contestation du recouvrement des créances fiscales étrangères (2).

1. La contestation du recouvrement forcé des créances fiscales produites au passif d'une procédure collective

Les interactions entre le droit des procédures collectives et la matière fiscale sont riches de tant d'incertitudes que le sujet semble aujourd'hui bien loin d'être entièrement épuisé. La difficulté résulte de la nécessité d'arriver à concilier les prérogatives exorbitantes de droit commun d'une administration censée agir au nom d'intérêts supérieurs – le recouvrement de l'impôt – avec des règles de droit transversales, le plus souvent dérogatoires au droit commun, censées être au service d'un intérêt non moins honorable – la sauvegarde d'une entreprise en difficulté –, du moins est-ce là en théorie le postulat de départ d'une telle problématique.

La mise en état de redressement ou de liquidation judiciaire contraint en effet l'administration fiscale à se plier à des dispositions communes à l'ensemble des créanciers d'une entreprise en difficulté, avec, bien entendu, un certain nombre d'aménagements destinés à préserver sa position de créancier privilégié. S'ensuivent des solutions originales telles que celles que nous avons déjà abordées, conférant à la production d'une créance fiscale au passif d'une procédure collective le caractère d'un acte de poursuite¹⁴³⁴, permettant la mise en jeu de la responsabilité solidaire

¹⁴³³.- 30 avril 1898, précité.

¹⁴³⁴.- CE 5 décembre 1979, n° 1777, *STACI* : *Dr. fisc.* 1980, n° 9, comm. 484 ; 30 octobre 1989, n° 70.753, *Gillibert* : *Dr. fisc.* 1991, n° 50, comm. 2450 ; 20 mars 1991, n° 76.959, *Texier* : *Dr. fisc.* 1991, n° 50, comm. 2449, concl. Ph. MARTIN ; Cass. com. 8 mars 1994, n° 695, *Florent* : *RJF* 1/95, n° 107 ; *JCP G* 1994.IV.1249 ; Cass. com. 23 avril 2003, n° 641 F-D, *Trésorier de Valenciennes c/ Peres ès qualité et ass.* : *RJF* 8-9/03.

des dirigeants en dépit de la règle de la suspension des poursuites individuelles¹⁴³⁵ ou encore validant le recours à un avis à tiers détenteur notifié avant le jugement d'ouverture, alors même que le versement des fonds ne pourra intervenir qu'après cette date, à l'expiration du délai de contestation de deux mois¹⁴³⁶.

La superposition des règles de répartition des compétences juridictionnelles propres au contentieux fiscal à celles issues du droit des procédures collectives n'a pas manqué de soulever de semblables difficultés. Les dispositions réglementaires découlant de la loi de 1967 prévoyaient déjà en effet que « *les tribunaux saisis d'une procédure de règlement judiciaire ou de liquidation des biens connaissent de tout ce qui concerne le règlement judiciaire ou la liquidation des biens* »¹⁴³⁷. Le législateur avait néanmoins pris soin de prévoir que « *les créances visées au Code général des impôts et au Code des douanes ne peuvent être contestées que dans les conditions prévues aux dits codes* »¹⁴³⁸. Aussi la jurisprudence, rappelant qu'un texte réglementaire de portée générale ne peut primer un texte législatif de portée spéciale, admettait-elle la compétence du juge de l'impôt dès lors qu'il s'agissait d'un contentieux d'assiette¹⁴³⁹ ou d'un contentieux fiscal du recouvrement¹⁴⁴⁰.

Ces dernières dispositions furent reprises dans leur intégralité à l'article 106 de la loi du 25 janvier 1985. Elles recelaient pourtant une irrégularité non négligeable résultant de la formulation défectueuse du texte précité. Il renvoyait en effet aux conditions de contestation des créances fiscales du Code général des impôts, alors que celles-ci sont fixées par le Livre des procédures fiscales. Est-ce pour cette raison que ce texte fut abrogé par l'article 35-B de la loi du 10 juin 1994 ? Et quelles conclusions convenait-il dès lors de tirer de cette abrogation ?

Le Doyen Hautoux s'interrogeait à ce propos sur le vide juridique qui en avait résulté : « *La règle est-elle abandonnée ? Dans cette hypothèse, comment les créances fiscales pourraient-elles être contestées ? La juridiction commerciale serait-elle compétente, avec pour conséquence la création, sans texte exprès, d'un contentieux fiscal spécifique distinct du contentieux fiscal de droit commun réparti*

¹⁴³⁵.- Sur la mise en œuvre des articles L. 266 et L. 267 du LPF, voir notamment Cass. com. 9 mars 1993, n° 454 D : *RJF* 6/93, n° 937.

¹⁴³⁶.- Le prononcé du jugement d'ouverture ne prive pas l'avis à tiers détenteur de son caractère exécutoire. Le fait générateur de la créance doit être antérieur au jugement d'ouverture, peu importe sa date d'exigibilité (Doc. adm. 12 C 2223, n° 76, 30 octobre 1999). Voir sur ce point les développements de S. REZEK, *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, *op. cit.*, p. 50 et s.

¹⁴³⁷.- Article 112 du décret du 22 décembre 1967.

¹⁴³⁸.- Article 42 de la loi du 13 juillet 1967.

¹⁴³⁹.- Cass. com. 11 décembre 1990, n° 1463 P : *RJF* 3/91, n° 371 ; 2 mars 1993, n° 387 D, *Euchin* : *RJF* 6/93, n° 941.

¹⁴⁴⁰.- CE 9 mars 1988, n° 58822, *Sté Locatrans* : *Dr. fisc.* 1989, n° 1, comm. 51, concl. MARTIN-LAPRADE ; 30 mars 1992, n° 72.620, *Astruc* : *Dr. fisc.* 1992, n° 39, comm. 1758, concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA ; Cf. J. DADOUCHE, « De la contestation des créances fiscales produites au passif d'une procédure », *Petites affiches* 21 février 1990, n° 23, p. 17 et s.

*entre les deux ordres de juridictions ? »*¹⁴⁴¹. Une telle solution semblait difficilement concevable, ne serait-ce, comme le relevait l'honorable Doyen, qu'au regard du caractère spécifique du contentieux fiscal. L'adoption d'une solution similaire à la règle antérieure, du moins quant au fond, fut donc choisie en toute logique par la jurisprudence¹⁴⁴². Il convient donc aujourd'hui de considérer que la contestation relative à la production des créances au passif de la procédure collective du redevable portera sur la validité de son obligation de payer. Si par contre elle se fonde sur la mise en cause de la régularité en la forme de la déclaration de créance effectuée par le comptable, cette dernière étant considérée comme un acte de poursuite, elle relèvera de la compétence du juge de l'exécution¹⁴⁴³. Mais cette contestation se rattachant au contentieux des poursuites, elle se trouve étrangère par nature au contentieux fiscal. Elle ne saurait donc aucunement remettre en cause l'application de la clause fiscale de compétence qui se trouve bien, là encore, respectée en la matière.

2. La contestation du recouvrement forcé des créances fiscales étrangères

Les juridictions françaises ne sont pas compétentes pour apprécier le bien-fondé d'impositions établies au nom d'une autorité étrangère¹⁴⁴⁴. Ce principe élémentaire, découlant à la fois du caractère régalien des prérogatives fiscales des États et des règles de territorialité de l'impôt qui en résultent, a longtemps dominé la problématique relative aux contestations du recouvrement forcé des créances fiscales étrangères.

Cette question se pose en effet dès lors que l'administration fiscale française se trouve liée à un État étranger par une convention internationale d'assistance en matière de recouvrement. Dans le cadre de ces conventions, « *un effet international peut être reconnu, avec ou, le plus souvent, sans exequatur, aux titres de perception et plus généralement aux actes de poursuite* »¹⁴⁴⁵. Elle peut donc être amenée, en

¹⁴⁴¹ - B. HATOUX, « L'incidence des procédures collectives sur le recouvrement des impôts », *RJF* 2/95, p. 87.

¹⁴⁴² - Cass. com. 16 janvier 2001, n° 108 FS-D, *Trésorier principal de Fontaine c/ Sté Smiri e.a.* : *RJF* 5/01, n° 707. Le tribunal des conflits a néanmoins récemment considéré que « *le tribunal de la procédure collective est seul compétent pour connaître des contestations nées du redressement ou de la liquidation judiciaire, même si les créances dont il s'agit sont de nature fiscale et concernent un impôt dont le contentieux relève de la compétence de la juridiction administrative* » (TC 26 mai 2003, n° 3 354, *M. et Mme Chorro* : *Dr. fisc.* 2003, n° 51, comm. 930).

¹⁴⁴³ - Il sera ainsi compétent pour juger de la validité en la forme d'une production de créance au passif (CE 4 juillet 1980, n° 12581, *Sauveterre* : *Dr. fisc.* 1980, n° 48-49, comm. 2486 ; *RJF* 5/80, n° 386). Le juge de l'impôt ne retrouvera sa compétence que lorsque la déclaration de créance sera contestée sur un fondement tiré du défaut de validité de l'obligation de payer, résultant notamment du caractère non exigible de la créance, cette dernière ayant été déclarée avant sa mise en recouvrement (CE 30 septembre 1996, n° 148.707, *Mme Legros* : *Dr. fisc.* 1997, n° 9).

¹⁴⁴⁴ - CE 28 juin 1957, *Riou* : *Recueil Lebon* p. 423 ; 21 juillet 1972, n° 85.389 : *Recueil Lebon* p. 568, *Dr. fisc.* 1973, n° 9, comm. 376, concl. SCHMELTZ ; Sect. 21 décembre 1977, n° 1344 : *Recueil Lebon* p. 513, *Dr. fisc.* 1979, n° 15, comm. 723, concl. FABRE, *RJF* 2/78, n° 66 et D. 1978, p. 518, note CASTAGNEDE ; CAA Lyon 16 avril 1992, n° 90.599, *Melhber* : *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 189, concl. HAELVOET, note G. TIXIER et Th. LAMULLE et *RJF* 7/92, n° 1055.

¹⁴⁴⁵ - P. BELTRAME et L. MEHL, *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, Coll. Thémis Droit public, 2^e éd., 1997, p.544.

application de ladite convention, à recouvrer des impositions assises au nom d'un de ces États auprès de redevables se trouvant sur son propre territoire. Comment régler dans ce cas les contestations nées de la mise en œuvre du recouvrement forcé de ces créances étrangères, lorsqu'elles se trouvent portées devant les juridictions françaises ?

La première position adoptée par le Conseil d'État, par un arrêt de Section du 23 décembre 1966, fut catégorique¹⁴⁴⁶. S'agissant d'un commandement décerné par l'administration française en exécution d'une contrainte émise par le receveur principal de Bruxelles, le juge administratif a considéré que, puisque la contrainte pour le recouvrement de laquelle le commandement litigieux a été émis émanait d'une autorité étrangère, la juridiction administrative française n'était pas compétente pour en apprécier le bien-fondé. Cette jurisprudence n'avait pourtant pas recueilli l'adhésion unanime de la doctrine. Le professeur Drago avait ainsi commenté cet arrêt en ces termes : « *il faut avouer que cette solution, à laquelle la Haute Assemblée n'a pas dû se résigner sans hésitation, n'est pas satisfaisante car elle constitue, en fait, un déni de justice. En effet, le juge français se déclare incompétent parce que le commandement est fondé sur une contrainte émise par une autorité étrangère. Mais il se peut que la juridiction fiscale belge ne puisse statuer, soit parce que les délais sont expirés, soit parce que le rôle est définitivement émis. De toute façon, elle ne statuerait qu'après le recouvrement forcé et la restitution éventuelle poserait des problèmes insolubles* »¹⁴⁴⁷. Critiquable au regard du vide juridictionnel découlant d'une telle solution, cet arrêt l'était également quant au fondement juridique sur lequel il s'était appuyé. Les conventions internationales d'assistance prévoient en effet que les créances étrangères sont recouvrées selon les règles applicables aux créances françaises. L'administration fiscale française avait donc nécessairement pris la décision de poursuivre, même si celle-ci ne s'était pas effectivement matérialisée par l'émission d'une contrainte. Sachant que la contrainte constitue « *une décision purement implicite, qu'aucun acte distinct des poursuites qui en procèdent ne matérialise* »¹⁴⁴⁸, le Conseil d'État ne pouvait se fonder sur le fait que le commandement procédait uniquement d'une contrainte émise par l'autorité fiscale belge. La seule prise en charge du recouvrement forcé de la créance fiscale étrangère par l'administration fiscale française devait pouvoir suffire à attester de l'existence, au moins implicite, de la contrainte, justifiant de ce fait la compétence du juge de l'impôt pour statuer sur sa validité.

C'est en substance la solution qu'a fini par adopter le Conseil d'État dans un arrêt du 21 décembre 1977¹⁴⁴⁹. Après avoir admis dans un premier temps que le juge de l'impôt français pouvait se reconnaître compétent dès lors que le recouvrement forcé procédait d'une contrainte interne à l'administration fiscale qui

¹⁴⁴⁶.- CE Sect. 23 décembre 1966, n° 60.741 : *Recueil Lebon* p. 693 ; *AJDA* 1967.II.125, note DRAGO ; *Dr. fisc.* 1967, n° 22, doct., concl. LAVONDES.

¹⁴⁴⁷.- Note à l'*AJDA* 1967.II.125, p. 481. Voir également les observations critiques portées sur cet arrêt au *Dupont* 1967, p. 149.

¹⁴⁴⁸.- Concl. FABRE sur CE 21 décembre 1977, n° 1344 : *Dr. fisc.* 1979, n° 15, comm. 723.

¹⁴⁴⁹.- CE 21 décembre 1977, n° 1344 : *Dr. fisc.* 1979, n° 15, comm. 723.

avait relayé la contrainte extérieure émise par l'État étranger ¹⁴⁵⁰, la Haute juridiction a ainsi considéré que la compétence de la juridiction administrative « s'applique aux actes de poursuites qui, comme en l'espèce, ont pour objet l'exécution forcée d'une obligation de payer dérivant d'une créance fiscale d'un État étranger lié à la France par une convention d'assistance, lesdits actes de poursuites accomplis par une autorité française ayant nécessairement pour base une contrainte décernée, expressément ou non, par cette même autorité ».

Cette solution s'imposait d'autant plus que, comme l'avait rappelé le commissaire du gouvernement Fabre dans ses conclusions, le Conseil d'État dans sa jurisprudence avait déjà accepté de statuer sur la contestation d'une obligation de payer « *nonobstant l'absence matérielle de contrainte* » ¹⁴⁵¹. La reconnaissance explicite du fait que « *l'immatérialité de la contrainte va de pair avec son indissociabilité d'avec la poursuite* » ¹⁴⁵² devait ainsi permettre au juge de se considérer comme compétent du simple fait de l'existence des poursuites engagées par l'administration fiscale française.

La jurisprudence n'a pas été depuis lors modifiée, et la disparition progressive de la contrainte n'a fait que confirmer la solution précédemment adoptée. Le juge national conditionne néanmoins sa compétence à l'existence d'une convention d'assistance régulièrement ratifiée et publiée ¹⁴⁵³, et à la transmission à l'administration française d'une contrainte valablement décernée par l'autorité étrangère ¹⁴⁵⁴ à l'encontre d'une créance définitivement due ¹⁴⁵⁵.

Si l'ensemble de ces conditions sont réunies, il conviendra alors d'appliquer les règles de répartition des compétences juridictionnelles telles que prévues au Livre des procédures fiscales. Le juge compétent pour statuer sur la régularité des poursuites sera donc le juge judiciaire ¹⁴⁵⁶ et celui compétent pour statuer sur la validité de l'obligation de payer sera le juge de l'impôt, déterminé selon les règles découlant de la clause fiscale de compétence que connaît notre droit français. La circonstance que la créance découle d'un État étranger n'aura pas pour effet de la modifier.

Le Conseil d'État, dans son arrêt du 21 décembre 1977, n'a pas suivi en cela la position du ministre. Ce dernier avait suggéré que comme la créance fiscale étrangère était dépourvue en France de tout caractère privilégié, elle devait être recouvrée selon le droit commun des créances privées et les litiges qui en découlaient devaient ressortir de ce fait à la compétence des juridictions judiciaires.

¹⁴⁵⁰.- CE 25 mai 1970, *Lallemand* : *Recueil Lebon* p. 347 ; *Dupont* 1970, p. 338. Voir également CE 14 avril 1970, n° 69.088 : *Dr. fisc.* 1970, n° 49, comm. 1421, concl. DELMAS-MARSELET.

¹⁴⁵¹.- CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Recueil Lebon* p. 619 ; *Dr. fisc.* 1963, n° 42 bis, p. 134.

¹⁴⁵².- Concl. FABRE sur CE 21 décembre 1977, précité.

¹⁴⁵³.- CE 25 octobre 1978, n° 7.313 : *Dr. fisc.* 1979, n° 1, comm. 6 ; *RJF* 12/78, n° 576.

¹⁴⁵⁴.- Cass. com. 2 mai 1972 : *Bull. civ.* IV.126.124.

¹⁴⁵⁵.- TA Paris 5 janvier 1987, n° 41.465/83 : *Dr. fisc.* 1987, n° 28, comm. 1296.

¹⁴⁵⁶.- CAA Lyon 16 avril 1992, n° 599 : *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 189, concl. HAELVOET, note G. TIXIER et Th. LAMULLE ; *RJF* 7/92, n° 1055.

Mais comme l'avait en effet affirmé le commissaire du gouvernement Fabre : « *on ne saurait dissocier de la législation applicable au recouvrement des impôts directs français les règles relatives aux réclamations auxquelles peut donner lieu ce recouvrement, et qui figurent à l'article 1846 du CGI : il en résulte que celles des dites réclamations qui trouvent leur cause dans une contestation de "l'existence de l'obligation, de sa quotité ou de son exigibilité" au sens de ce texte ne ressortissent pas à la compétence des tribunaux judiciaires, et ne peuvent être portées que devant la juridiction administrative, au titre du contentieux des oppositions à contrainte.*

Un effet heureux de cette situation est, Messieurs, de ne pas introduire un élément supplémentaire d'exception et de subtilité dans le partage de compétences entre les deux ordres juridictionnels » ¹⁴⁵⁷.

La résolution des questions spécifiques au contentieux de l'obligation de payer ne modifie donc en rien l'application de la clause fiscale de compétence. L'attribution de compétence entre le juge administratif et le juge judiciaire de l'impôt s'effectue dans tous les cas en fonction de la nature de l'imposition dont le recouvrement forcé est mis en cause, et les solutions rendues en la matière n'ont aucun caractère spécifique tiré de la nature de la contestation. Ces dernières s'imposent dans tous les cas à l'ensemble du contentieux fiscal, comme ce fut le cas lorsque la Cour de cassation dut rappeler aux juges judiciaires de première instance leur compétence exclusive en matière d'impôt de solidarité sur la fortune ¹⁴⁵⁸. Il convient ainsi, pour déterminer la compétence du juge de l'impôt face à une contestation de l'obligation de payer, de se référer aux solutions classiquement admises en contentieux fiscal au regard de la nature de la créance fiscale envisagée. Nous ne nous étendons donc pas plus sur ce point.

B. L'AFFIRMATION DE L'AUTONOMIE DES RÈGLES DE COMPÉTENCE JURIDICTIONNELLE EN MATIÈRE DE CONTENTIEUX DES POURSUITES EN RECouvreMENT

Face au contentieux de l'obligation de payer, le contentieux des poursuites s'analyse, nous l'avons vu, comme mettant en œuvre une action de nature autre que fiscale. Pourtant, la détermination des règles de répartition des compétences juridictionnelles en la matière a largement contribué à clarifier les règles spécifiquement applicables dans le cadre du contentieux fiscal.

Elle s'est en effet construite par l'intermédiaire d'une réflexion fondée sur la nature de l'acte attaqué, ayant progressivement conduit le juge, puis le législateur, à se défaire de l'idée que toute opération qui avait trait à l'acte d'imposition devait nécessairement relever de la compétence du juge administratif.

Le partage de compétences juridictionnelles en matière de contentieux du recouvrement s'est alors fondé sur la distinction opérée entre la contrainte administrative et les actes d'exécution en découlant. L'attribution du contentieux des poursuites au juge judiciaire de droit commun a ainsi permis de distinguer cette action de celles relevant du contentieux fiscal (a) et le transfert de compétence

¹⁴⁵⁷.- Concl. sur CE 21 décembre 1977, n° 1344 : *Dr. fisc.* 1979, n° 15, comm. 723.

¹⁴⁵⁸.- Cass. com. 27 juin 2000, n° 1377 F-D, *Bergeron* : *RJF* 12/00, n° 1524.

effectué au bénéfice du juge de l'exécution n'a fait que confirmer la reconnaissance de son autonomie (b).

a. La reconnaissance du caractère non fiscal du contentieux des poursuites par l'attribution de compétence au juge judiciaire de droit commun

Au lendemain de la loi des 16 et 24 août 1790, le juge administratif était considéré comme seul compétent pour juger de l'ensemble des contestations relatives aux opérations d'imposition.

La jurisprudence du Tribunal de cassation n'était pas sur ce point différente de celle du Conseil de Préfecture. Saisi d'un pourvoi dans l'intérêt de la loi tendant à faire admettre que « *imposer est une fonction administrative, suivre l'effet de l'imposition en est une dépendance* », la juridiction judiciaire avait ainsi considéré, dans une décision du 20 juin 1793, au regard de la loi des 7 et 11 septembre 1790 que « *c'est à l'autorité administrative qu'il appartient de connaître exclusivement d'une contestation relative à des impositions directes* »¹⁴⁵⁹. Comme le souligne le professeur Bienvenu, certains arrêts avaient même abandonné par la suite toute référence aux lois régissant la compétence en matière fiscale, le Tribunal de cassation se bornant en la matière à viser la loi des 16 et 24 août 1790¹⁴⁶⁰. Ainsi, « *jusqu'à l'an VIII les impositions directes qui constituaient l'essentiel des impositions étaient conçues comme des opérations administratives pures et sans que soit mise en avant la spécificité d'un contentieux fiscal* »¹⁴⁶¹.

Le Conseil d'État reconnaissait de la même façon la compétence des juridictions administratives pour statuer sur toute contestation relative aux contributions directes, quand bien même il s'agissait de juger de la validité d'un acte de poursuite. Dans un arrêt *Carletti* du 8 janvier 1813, la Haute juridiction avait même considéré, s'agissant d'un redevable critiquant l'utilisation abusive de sept saisies en un mois pour le recouvrement d'un arriéré d'imposition directe de 204 francs et 33 centimes, que « *l'autorité administrative est compétente pour connaître de tout ce qui peut être accessoire aux contestations relatives au paiement des contributions* »¹⁴⁶². Les actes de poursuites étaient alors envisagés comme directement rattachés aux impositions directes pour le recouvrement desquelles ils étaient décernés, et la règle selon laquelle l'accessoire suit le principal suffisait à fonder la compétence du juge administratif en matière de contentieux des poursuites.

¹⁴⁵⁹.- T. cass. 20 janvier 1793 : *Journal du Palais*, tome 1, p. 36 ; *Sirey chronologique*, tome 1, 1^{ère} partie, p. 14. Voir également la jurisprudence citée par le professeur BIENVENU, dans son article « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *RFFP* 1987, n° 17, p. 33.

¹⁴⁶⁰.- T. cass. 24 vendémiaire an VII : *Sirey chronologique*, tome 1, 1^{ère} partie, p. 114 ; 12 vendémiaire an VIII : *Journal du Palais*, tome 1, p. 492 et *Sirey chronologique*, tome 1, 1^{ère} partie, p. 252 ; 17 frimaire an VIII : *Journal du Palais*, tome 1, p. 522 et *Sirey chronologique*, tome 1, 1^{ère} partie, p. 281.

¹⁴⁶¹.- J.-J. BIENVENU, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *op. cit.*, p. 33.

¹⁴⁶².- DURIEU, *Commentaire du règlement sur les poursuites en matière de contributions directes*, *op. cit.*, tome 1, p. 112.

Il fallut attendre l'arrêt *Chartin Amiaud* du 25 février 1818 pour que le Conseil d'État accepte de fonder les règles de répartition des compétences juridictionnelles en matière de recouvrement forcé sur une toute autre analyse, fondée cette fois sur la prise en compte de l'objet de la contestation¹⁴⁶³. Le litige portait en l'espèce sur la validité en la forme d'un commandement précédant une saisie. Contestant la compétence du tribunal qui avait été saisi pour en juger, le préfet avait élevé le conflit dans des termes particulièrement explicites, « *sur le motif que toutes les lois relatives aux contributions et au contentieux, tant sur le recouvrement entre les contribuables et le percepteur, qu'à l'égard de tous ceux chargés de ce recouvrement et de tous dépositaires provenant du chef d'un contribuable, attribuaient exclusivement à l'autorité administrative la connaissance de toutes les contestations qui pouvaient s'élever sur cette matière* »¹⁴⁶⁴. Acceptant pour la première fois de revenir sur une position qui semblait alors fermement établie, le Conseil d'État décida que dans la mesure où il s'agissait de statuer sur la validité d'un acte de poursuites argué de nullité pour vice de forme, la contestation devait être portée devant les tribunaux ordinaires.

À partir de ce moment là, comme l'observe le professeur Bienvenu, « *la compétence tend à être déduite de la nature administrative des actes contrôlés et surtout négativement du caractère d'actes judiciaires des mesures d'exécution forcée avec une fréquente référence à la loi des 16 et 24 août 1790* »¹⁴⁶⁵.

La doctrine adoptera très vite une semblable position en reprenant les solutions adoptées par la jurisprudence¹⁴⁶⁶, voire même en proposant une théorisation desdites solutions comme a pu le faire Durieu en considérant que « *d'après les dispositions formelles du Règlement, les actes relatifs à l'exécution forcée des rôles à dater du commandement, doivent être conformes au Code de Procédure civile : ils sont donc entièrement régis par le Droit commun. C'est dès lors une conséquence nécessaire, que les contestations sur leur régularité ressortissent à l'Autorité judiciaire* »¹⁴⁶⁷.

Le particularisme du contentieux de la validité en la forme des actes de poursuites apparaît donc déjà par ce qui le distingue du contentieux fiscal : un objet détachable des actes administratifs donnant naissance ou tendant à recouvrer l'impôt et une compétence dévolue aux tribunaux judiciaires pour juger de la conformité de ces actes avec des règles de Droit commun.

¹⁴⁶³.- *Ibid.*, p. 127.

¹⁴⁶⁴.- *Ibid.*

¹⁴⁶⁵.- J.-J. BIENVENU, « Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles », *op. cit.*, p. 35.

¹⁴⁶⁶.- CORMENIN, *Questions de Droit Administratif*, Paris, 1837, tome 2, p. 252 et s. ; CHEVALIER, *Jurisprudence administrative*, Paris, 1836, tome 1, p. 272 et s. ; LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, *op. cit.*, tome 2, p. 266 et s.

¹⁴⁶⁷.- DURIEU, *Commentaire du règlement sur les poursuites en matière de contributions directes*, *op. cit.*, tome 1, p. 414.

Son identité ne fera que s'affirmer par la suite, non seulement, comme nous l'avons vu, par l'identification de moyens propres à la mise en oeuvre de cette action, mais surtout par l'attribution de compétence au seul juge de l'exécution.

b. L'affirmation d'une autonomie relative par l'attribution de la connaissance du contentieux des poursuites au juge de l'exécution

Malgré l'affirmation jurisprudentielle du caractère non fiscal du contentieux des poursuites par l'attribution de compétence au juge judiciaire de droit commun, il demeurait le plus souvent une certaine confusion dans l'esprit des acteurs occasionnels du contentieux du recouvrement.

Les deux actions relevant de l'article L. 281 du LPF étant intimement liées dans les textes comme dans la mise en oeuvre des contestations, il n'apparaissait pas toujours de façon évidente que le contentieux des poursuites relevait « *du juge judiciaire non en tant que juge fiscal mais en tant que juge de droit commun* »¹⁴⁶⁸. Cette situation conduisait parfois à ignorer la compétence du juge judiciaire de l'impôt, certains manuels de voies d'exécution indiquant ainsi, en matière fiscale, que « *selon l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales ce contentieux relève du tribunal de grande instance si la contestation porte sur la régularité en la forme de l'acte et du tribunal administratif si elle porte sur l'existence de l'obligation de payer, sur le montant de la dette ou sur l'exigibilité de la somme réclamée* »¹⁴⁶⁹.

Dans le même temps, le contentieux des voies d'exécution souffrait d'un fractionnement de compétences juridictionnelles dû à la multiplication des voies d'exécution et à la généralisation des mesures conservatoires, ainsi qu'à l'absence de véritable réforme de fond destinée à s'appliquer à l'ensemble du système peu à peu mis en place.

Initialement dévolu à la seule connaissance du tribunal civil, le contentieux des voies d'exécution était partagé entre le tribunal d'instance et le tribunal de grande instance, leur compétence étant subordonnée au montant de la créance dont le recouvrement forcé se trouvait contesté. Le président du tribunal de grande instance, le juge d'instance et le président du tribunal de commerce pouvaient chacun connaître des demandes formées par les créanciers désirant être autorisés à prendre des mesures conservatoires. Quant à la compétence attribuée en matière de référé, elle relevait normalement du président du tribunal de grande instance, mais la jurisprudence reconnaissait au juge d'instance et au président du tribunal de commerce le pouvoir de statuer sur les difficultés d'exécution dès lors qu'il s'agissait d'un cas d'urgence¹⁴⁷⁰. Comme le soulignent les professeurs Perrot et Théry, « *cette situation anarchique, qui s'était aggravée avec le temps, avait pour conséquence de susciter de nombreux incidents de compétence, assortis souvent de*

¹⁴⁶⁸.- AUBY ET DRAGO, *Traité de contentieux administratif*, op. cit., p. 740.

¹⁴⁶⁹.- Marc DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec, 5^e éd., p. 273.

¹⁴⁷⁰.- Cf. R. PERRROT et Ph. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 238 et s.

*renvois qui ralentissaient considérablement la procédure pour le plus grand profit des débiteurs de mauvaise foi »*¹⁴⁷¹.

Aussi la réunification des compétences juridictionnelles en la matière a-t-elle été considérée comme un des objectifs majeurs de la réforme des procédures civiles d'exécution initiée par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991. Elle s'est concrétisée par la centralisation du contentieux de voies d'exécution et des mesures conservatoires entre les mains d'une juridiction à juge unique¹⁴⁷², le Président du Tribunal de grande instance devenant ainsi juge de l'exécution, non seulement au regard des incidents de procédures mais également vis-à-vis des questions portant sur le fond du droit¹⁴⁷³. Sa compétence s'étend également aux demandes d'autorisation de mesures conservatoires et aux contestations pouvant en résulter¹⁴⁷⁴, ainsi qu'aux demandes en réparation des dommages résultant de l'exécution ou de l'inexécution de l'ensemble de ces mesures¹⁴⁷⁵.

Un certain nombre de dérogations ont néanmoins été apportées par le législateur, soit en considération de la spécificité de certaines mesures d'exécution, soit du fait du caractère satisfaisant des solutions traditionnellement admises en la matière. Il en est ainsi notamment du contentieux de la saisie des rémunérations, qui relève de la seule compétence du tribunal d'instance¹⁴⁷⁶, ou des contestations relatives aux expulsions des locaux expropriés, qui relèvent de la compétence exclusive du juge de l'expropriation¹⁴⁷⁷. Le juge de l'exécution partage enfin sa compétence avec le président du tribunal de commerce pour autoriser une mesure conservatoire, dès lors que cette dernière se rattache à une créance de nature commerciale¹⁴⁷⁸.

Pour le reste, le juge de l'exécution demeure pleinement compétent pour juger des questions relevant de la juridiction judiciaire, qu'elles soient relatives aux voies d'exécution forcée en matière mobilière ou aux mesures conservatoires prévues par la loi de 1991.

¹⁴⁷¹ - *Ibid.*, p. 238 et 239. Les auteurs relèvent ainsi, à titre d'illustration, le cas où « *après avoir obtenu l'autorisation de procéder à une saisie-arrêt sans titre sur le fondement d'une créance commerciale, le créancier portait l'instance en validité devant le tribunal de grande instance ; si le débiteur revendiquait la compétence du tribunal de commerce à l'effet de statuer sur la créance, le tribunal de grande instance devait surseoir à statuer sur l'instance en validité jusqu'au jour où, le créancier ayant obtenu du tribunal de commerce un jugement sur le fond constatant la créance contre son débiteur commerçant, l'instance en validité pouvait être reprise devant le tribunal de grande instance* ».

¹⁴⁷² - *JO, Déb. Ass. Nat.*, 10 avril 1991, p. 994 et s.

¹⁴⁷³ - Article L. 311-12-1 du Code de l'organisation judiciaire.

¹⁴⁷⁴ - Articles 69, 72 et 73 de la loi de 1991.

¹⁴⁷⁵ - Articles 22 à 24 de la loi de 1991.

¹⁴⁷⁶ - Article L. 145-5 alinéa 1 du Code du travail. Le juge d'instance est également compétent pour connaître du recouvrement des pensions alimentaires par voie de paiement direct, conformément à l'article 5 de la loi du n° 73-216 du 1^{er} mars 1973.

¹⁴⁷⁷ - Article L. 51 du Code de l'expropriation.

¹⁴⁷⁸ - Article 69 de la loi de 1991.

L'attribution du contentieux des poursuites exercées en matière fiscale au juge de l'exécution résulte de l'article 87 de la loi, qui a eu pour effet de modifier les articles L. 281 et L. 283 du LPF, ce dernier étant également reconnu compétent pour juger des contestations relatives aux revendications d'objets saisis. Matérialisée par la simple substitution des termes de « tribunal de grande instance » par ceux de « juge de l'exécution », cette modification de l'article L. 281 n'en a pas moins eu pour effet, en intégrant ainsi le contentieux des poursuites dans le champ de l'unification du contentieux des voies d'exécution, de réaffirmer l'autonomie du contentieux des poursuites face à l'ensemble du contentieux fiscal. La répartition de compétences juridictionnelles du contentieux du recouvrement s'en est également trouvée clarifiée : le contentieux de l'obligation de payer, action de nature fiscale, relève du juge de l'impôt, tandis que le contentieux des poursuites, action de nature non fiscale, relève désormais du juge de l'exécution.

Les incidences de cette réforme en la matière méritent cependant d'être relativisées. La compétence du juge de l'exécution concernant les poursuites exercées en vue du recouvrement de l'impôt n'est en effet pas plus étendue que ne l'était celle de la formation collégiale du tribunal de grande instance. La distinction des deux actions posée par l'article L. 281 du LPF ne s'en est pas trouvée modifiée et comme n'ont pas manqué de le relever les spécialistes du droit de l'exécution, « *il résulte de ces règles une notable réduction de la compétence du juge de l'exécution. Contrairement au droit commun qui lui confère une très large compétence, il ne connaît ici que la régularité formelle des poursuites* »¹⁴⁷⁹. Sa compétence se trouve en outre limitée à la fois par l'article L. 311-12-1 du Code de l'organisation judiciaire qui prévoit que le juge de l'exécution ne peut connaître des contestations qui s'élèvent à l'occasion de l'exécution forcée si elles échappent à la compétence des juridictions judiciaires, et par le principe de la séparation des pouvoirs des autorités administratives et judiciaires. Il en résulte notamment que l'article 8 du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 permettant au juge de l'exécution d'accorder des délais de paiement ne pourra s'appliquer s'agissant d'une créance de nature fiscale¹⁴⁸⁰.

Si donc l'attribution de compétence au juge de l'exécution a permis d'affirmer plus encore la nature juridique distincte du contentieux des poursuites, elle ne pourra s'exercer que dans les limites fixées par l'article L. 281 du LPF.

Cette action demeure ainsi indissociablement liée au contentieux fiscal de l'obligation de payer, et les difficultés générées par la répartition des compétences juridictionnelles résultent plus de cette dépendance que de l'existence de la dualité de compétence juridictionnelle que connaît la matière fiscale fréquemment invoquée dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt. Nous pensons en effet que, comme le relèvent un certain nombre d'auteurs aujourd'hui, « *l'absence d'unicité de*

¹⁴⁷⁹.- R. PERROT et Ph. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 451. Nous reviendrons plus longuement sur la question des pouvoirs du juge de l'exécution dans notre section suivante.

¹⁴⁸⁰.- Cass. com. 23 novembre 1993, n° 1831 P, *Allorge* : *RJF* 2/94, n° 208 et *Bull. civ. IV*, n° 426, p. 309 ; CA Douai 19 mai 1994 : *Rev. huissiers* 1994, p. 1295 ; TGI Riom 30 mars 1993 : *D.* 1994, somm. 336, obs. JULIEN ; Créteil 4 novembre 1993 : *Gaz. Pal.* 1994.1.somm.354 ; Arras 16 décembre 1993 : *Rev. huissiers* 1994, p. 642 ; Lyon 7 juin 1994 : *Gaz. Pal.* 1994, somm. 816. La même solution prévalait sous l'empire des dispositions précédentes. Voir dans ce sens Cass. com. 27 novembre 1978, n° 77-12503 : *Bull. civ. IV*, n° 280 ; TGI Versailles 17 sept. 1987, n° 1880-26 : *Mémorial des percepteurs* 1988, p. 202.

*la juridiction fiscale n'a que peu d'incidence pour les contribuables en raison de l'existence de la procédure de réclamation préalable qui permet dans la majorité des cas de les orienter vers l'ordre juridictionnel compétent, du moins lorsqu'est notifiée une décision expresse mentionnant les voies et délais de recours »*¹⁴⁸¹.

La question se trouve cependant posée différemment, ainsi que nous allons le voir à présent, s'agissant de l'exercice du pouvoir des juges de l'impôt en matière de contentieux du recouvrement.

SECTION 2. LA RECHERCHE D'UNE PLUS GRANDE COHÉRENCE DANS L'EXERCICE DES POUVOIRS DES JUGES

Alors que les règles de détermination des compétences juridictionnelles en matière de contentieux du recouvrement semblent aujourd'hui clarifiées — du moins si l'on s'efforce de les interpréter au regard de la nature juridique des actions auxquelles elles se trouvent attachées — la question de l'exercice du pouvoir des juges du recouvrement forcé s'avère bien plus complexe qu'il n'y paraît. L'interdépendance existant entre la validité de l'obligation de payer et la régularité des actes de poursuites pouvant en découler, est en effet susceptible d'entraîner le juge à user de son pouvoir au-delà de sa propre compétence.

Ces deux sujets, pouvoir et compétence, se trouvent, de fait, intimement liés. Le professeur Le Berre considère ainsi que « *ce pouvoir est la composante fondamentale de ce qu'on désigne sous le nom de compétence* »¹⁴⁸². La compétence détermine en effet le domaine dans lequel s'exerce le pouvoir du juge, mais elle conditionne également par sa nature l'étendue du pouvoir que celui-ci se voit attribuer. C'est d'ailleurs en se fondant sur l'analyse comparée des pouvoirs de décision conférés aux juges que Laferrière a pu établir sa fameuse classification de la nature juridique des actions contentieuses en matière administrative¹⁴⁸³. L'étude des pouvoirs des juges au regard de l'application de la règle de droit apparaît donc comme un élément fondamental d'analyse que nous ne pouvons manquer d'aborder dans le cadre du régime juridique du contentieux du recouvrement.

La détermination de la nature et de l'étendue des pouvoirs respectivement conférés au juge de l'impôt et au juge de l'exécution constitue à cet égard non seulement un instrument d'identification des actions contentieuses (§ 1), mais également un moyen de résoudre les conflits de compétence (§ 2). Nous aborderons successivement ces deux points.

¹⁴⁸¹.- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit., p. 21. Voir notamment en ce sens M. CHRETIEN, « Réflexions sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », *Mélanges Waline*, tome 1, 1974, p. 115 et s. ; G. GEST, « La dualité de la juridiction fiscale », in *Le juge fiscal*, op. cit., p. 51 et « Dualité de juridiction et unité du droit fiscal », *RFDA* 1990, n° 5, p. 822 et s. ; J. MOLINIER, « L'office du juge en contentieux fiscal », in *Le juge fiscal*, op. cit., p. 65 et s.

¹⁴⁸².- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 210.

¹⁴⁸³.- E. LAFERRIERE, *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, op. cit., tome 1, p. 15 et s.

§ 1. LA PRISE EN COMPTE DE LA NATURE DES POUVOIRS DES JUGES EN TANT QU'INSTRUMENT D'IDENTIFICATION DES ACTIONS CONTENTIEUSES

Le pouvoir du juge au regard de l'obligation fiscale mise à la charge du contribuable permet non seulement d'identifier le caractère fiscal du litige, mais également de déterminer la nature même du contentieux fiscal. Comme le souligne le professeur Molinier, « *les pouvoirs de décision du juge de l'impôt traduisent la participation du contentieux fiscal pris dans sa globalité – ou seulement de certaines phases qu'il comporte – à des catégories contentieuses plus vastes* »¹⁴⁸⁴.

La prise en compte de la nature des pouvoirs des juges intervenant dans le cadre du contentieux du recouvrement fait ainsi apparaître le caractère fiscal du contentieux de l'obligation de payer (A) tout en le distinguant, par l'étendue du pouvoir de décision mis en œuvre, du contentieux des poursuites (B).

A. LA PLÉNITUDE DE JURIDICTION DU JUGE DE L'IMPÔT DANS LE CONTENTIEUX DE L'OBLIGATION DE PAYER

Le pouvoir de décision du juge de l'impôt dans le contentieux du recouvrement s'exerce au regard de l'obligation de payer contestée par le redevable (a). C'est de l'étendue de ce pouvoir que découle l'appartenance du contentieux de l'obligation de payer au contentieux fiscal (b).

a. L'étendue des pouvoirs du juge de l'impôt au regard de l'obligation de payer contestée

Dans le contentieux de l'assiette de l'impôt, le juge n'exerce son pouvoir que vis-à-vis de la légalité de l'obligation fiscale individualisée telle qu'elle a été mise à la charge du contribuable contestataire. La situation n'est pas différente dans le contentieux de l'obligation de payer. Le professeur Castagnède relevait déjà sous l'empire des dispositions régissant les oppositions à contraintes que « *saisi d'une action de cette nature, en effet, le juge fiscal dispose, pour y faire droit, de pouvoirs d'interprétation et d'appréciation de légalité comparables à ceux mis en œuvre dans l'instance en matière d'assiette ; il peut faire usage, également, d'une compétence d'annulation ; il peut, surtout, rétablir intégralement une situation de droit méconnue, et vider complètement le litige, en annulant, par exemple, les effets d'une contrainte jusqu'à concurrence de la somme reconnue non exigible. La double opération, consistant à fixer le montant de l'obligation exigible, et à annuler les effets de la contrainte pour le surplus, est très voisine, en fait, de celles menées par le juge fiscal statuant sur une action en décharge ou en réduction* »¹⁴⁸⁵.

La disparition de la contrainte administrative n'a en rien modifié les solutions jusque-là adoptées. Le juge de l'impôt ne peut certes plus annuler ou minorer les effets d'une contrainte, mais il peut prononcer la décharge partielle ou totale de

¹⁴⁸⁴.- J. MOLINIER, « L'office du juge en contentieux fiscal », in *Le juge fiscal*, op. cit., p. 79.

¹⁴⁸⁵.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, op. cit., p. 404.

« l'obligation de payer les sommes réclamées » à laquelle se trouve assujéti le redevable ¹⁴⁸⁶.

Il a ainsi qualité pour vérifier la réalité ¹⁴⁸⁷ ou le caractère libératoire ¹⁴⁸⁸ du paiement allégué par le redevable qui conteste l'existence de son obligation de payer. Il peut vérifier l'état des sommes disponibles sur le compte du redevable qui invoque la compensation de sa dette ¹⁴⁸⁹, établir si l'administration fiscale a étendu la solidarité au-delà de celle prononcée par le juge pénal ¹⁴⁹⁰. Il peut également vérifier la réalité des acomptes provisionnels que le redevable soutient avoir versés à l'appui de sa contestation relative au montant de la dette ¹⁴⁹¹, établir si l'État est déchu de ses droits pour production tardive de sa créance au passif d'une procédure collective ¹⁴⁹², ou encore déterminer si un acte de poursuite a été notifié antérieurement à la mise en recouvrement de l'imposition dans un litige relatif à l'exigibilité de la dette ¹⁴⁹³. Il s'estime enfin également compétent pour ordonner la restitution de sommes saisies en exécution d'un avis à tiers détenteur dès lors que cette restitution ne constitue que la conséquence de la décharge de l'obligation de payer qu'il a lui-même prononcée ¹⁴⁹⁴.

¹⁴⁸⁶.- L'utilisation des termes d'obligation de payer est consacrée par la plupart des arrêts rendus ces dernières années (Cf. CE 18 mai 1992, n° 82.267, *Momaur* : *Dr. fisc.* 1994, n° 9, comm. 422, concl. J. GAERMIYNCK et *RJF* 7/92, n° 1075 ; 30 décembre 2002, n° 231.099, *ministre c/ Sté Banque commerciale et de gestion Rivaud* : *RJF* 3/03, n° 368).

¹⁴⁸⁷.- CE 17 juillet 1937 : *Recueil Lebon* p. 710 ; 22 décembre 1969, n° 73.549 bis : *Dr. fisc.* 1970, n° 7, comm. 218 et *Dupont* 1970, p. 153 ; 1^{er} décembre 1982, n° 28.082 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011, concl. C. SCHRICKE ; 27 juillet 1984, n° 40.721 : *RJF* 1984, n° 1289.

¹⁴⁸⁸.- CE 26 novembre 1958, n° 23.615, 23.614 et 23.615 : *Recueil Lebon* p. 584 ; Sect. 25 janvier 1963, n° 45.553 : *Recueil Lebon* p. 51 et *Dr. fisc.* 1963, n° 43, doct., concl. B. DUCAMIN ; 29 octobre 1965, n° 37.131 : *Recueil Lebon* p. 567 et *Dupont* 1965, p. 506.

¹⁴⁸⁹.- CE 6 janvier 1965, n° 36.433 : *Recueil Lebon* p. 1 ; *Dupont* 1965, p. 167.

¹⁴⁹⁰.- CE 25 avril 1979, n° 7.253 et 7.254 : *Dr. fisc.* 1980, n° 12, comm. 671, concl. FABRE ; *RJF* 1979, n° 398 ; 3 juillet 1985, n° 52.011 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2160, concl. M.-A. LATOURNERIE ; 29 septembre 1982, n° 29.389 : *Dr. fisc.* 1983, n° 23, comm. 1254, concl. Ph. BISSARA ; 12 octobre 1992, n° 86.514, *Untereiner* : *RJF* 12/92, n° 153. Il ne pourra cependant pas juger du principe et de l'étendue de la solidarité prononcée par le juge répressif (CE Sect. 1^{er} février 1974, n° 88.506 : *Dupont* 4/74, p. 150).

¹⁴⁹¹.- CE 5 janvier 1962, n° 37.006 : *Dr. fisc.* 1962, n° 52, p. 8, concl. M. MARTIN ; 6 janvier 1965, n° 36.433, précité.

¹⁴⁹².- CE 30 septembre 1996, n° 148.707, *Mme Legros* : *Dr. fisc.* 1997, n° 9, comm. 247, concl. G. BACHELIER.

¹⁴⁹³.- CE 9 janvier 1995, n° 135.520, *Nizard* : *Dr. fisc.* 1995, n° 23-24, comm. 1291 ; CAA Lyon 2 avril 1992, n° 89-1388, *Lopatin* : *Dr. fisc.* 1993, n° 6, comm. 270, concl. L. HAELVOET.

¹⁴⁹⁴.- CAA Paris 14 février 2002, n° 97-2007, *Véra* : *RJF* 6/03, n° 776.

S'agissant d'accorder des délais de paiement, seul le juge administratif de l'impôt sera susceptible de disposer d'un tel pouvoir ¹⁴⁹⁵. Admettre une solution contraire serait bien entendu aller à l'encontre du principe de séparation des pouvoirs, mais elle place le juge judiciaire de l'impôt dans une situation quelque peu défavorable.

Une règle similaire s'appliquera en matière de référé-suspension, sachant néanmoins que « le juge administratif ne peut être saisi d'un pourvoi tendant à la mise en œuvre de l'une des procédures de référé régies par le livre V du Code de justice administrative, que pour autant que le litige principal auquel se rattache ou est susceptible de se rattacher la mesure d'urgence qu'il lui est demandé de prescrire n'échappe pas manifestement à la compétence de la juridiction administrative » ¹⁴⁹⁶. Il aura donc le pouvoir, dans le cadre d'une demande de référé-suspension formée par un redevable contestant son obligation de payer, d'ordonner la suspension de l'exécution d'un acte de poursuites. Il devra pour cela apprécier souverainement « si l'urgence le justifie et s'il est fait 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'impôt » ¹⁴⁹⁷.

Il pourra enfin apprécier si les actes de poursuites ont été notifiés dans des conditions leur ayant permis d'interrompre valablement le délai de prescription de l'action en recouvrement ¹⁴⁹⁸. Son pouvoir d'appréciation ne portera que sur la question de savoir s'il ne s'agit pas d'actes inexistant, et seulement pour en tirer les conséquences qui s'imposent au regard de la validité de l'obligation de payer. Le Conseil d'État a en effet rappelé dans son arrêt *Mischke* qu'il n'appartenait qu'au juge judiciaire d'apprécier la validité en la forme des actes de poursuites ¹⁴⁹⁹.

Le juge de l'impôt ne pourra pas non plus annuler un acte de poursuite, même après avoir prononcé la décharge de l'obligation de payer en vertu de laquelle il

¹⁴⁹⁵.- Cass. com. 27 novembre 1978 : *Bull. civ.* IV, n° 280 ; CA Colmar 25 juin 1963 : *Dupont* 1964, p. 494 ; Montpellier 17 janvier 1966 : *Dr. fisc.* 1966, n° 17, comm. 417 et *Dupont* 1966, p. 252 ; Paris 28 janvier 1966 : *Dr. fisc.* 1966, n° 19, comm. 486 ; Versailles 24 mars 1980 : *Gaz. Pal.* 1981, 2, p. 245.

¹⁴⁹⁶.- CE 29 octobre 2001, n° 237132, *Raust*, précité.

¹⁴⁹⁷.- CE 10 avril 2002, n° 241.604, *Sté Import-Export du Velay* : *RJF* 7/02, n° 856 ; concl. Gilles BACHELIER au *BDCF* 7/02, n° 100. Le Conseil d'État avait déjà implicitement adopté semblable solution dans un arrêt du 30 novembre 2001, n° 234.654, *Dion* : *RJF* 2/02, n° 232 ; *Dr. fisc.* 11/02, comm. 234, concl. Emmanuelle MIGNON. Sur l'appréciation de la condition de l'urgence par le juge fiscal, se référer à l'arrêt de Section du Conseil d'État du 25 avril 2001, n° 230166-230345, *min. c/ SARL Janfin*, évoqué précédemment dans nos développements relatifs au référé-suspension avec les conclusions du commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER au *BDCF* 7/01, n° 103, p. 78.

¹⁴⁹⁸.- CE 25 juillet 1986, n° 42.103, *Sarl Garage des Roches noires* : *Dr. fisc.* 1987, n° 17, comm. 876 et *RJF* 10/86, n° 953 ; 3 mai 1989, n° 92.975, *Cognord* : *Dr. fisc.* 1989, n° 50, comm. 2382 et *RJF* 6/89, n° 769 ; 10 juillet 1989, n° 91.890, *Sté Shakoumisha* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1293, concl. M. LIEBERT-CHAMPAGNE et *RJF* 10/89, n° 1171 ; 9 décembre 1992, n° 99.538, *Telle* : *RJF* 2/93, n° 287 ; CAA Lyon 16 décembre 1992, n° 91-719, *Bonhoure* : *Dr. fisc.* 1993, n° 38, comm. 1742 et *RJF* 4/93, n° 601

¹⁴⁹⁹.- CE 11 mai 1994, n° 93.770, *Mischke* : *Dr. fisc.* 1995, n° 13, comm. 674 ; *RJF* 7/94, n° 1742.

avait été décerné ¹⁵⁰⁰. Tout au plus pourra-t-il tirer les conséquences de l'irrégularité de l'obligation de payer en déclarant l'acte de poursuite subséquent dépourvu de tout fondement légal ¹⁵⁰¹.

Le pouvoir du juge de l'impôt ne saurait ainsi excéder le domaine de sa propre compétence. Comme le relève le professeur Le Berre, « *l'action fiscale ne confère aucun pouvoir au juge sur les actes de poursuites* » ¹⁵⁰².

b. L'étendue des pouvoirs du juge de l'impôt comme critère d'appartenance du contentieux de l'obligation de payer au contentieux fiscal

De l'étendue des pouvoirs conférés au juge découle la nature juridique du recours contentieux. Les professeurs Auby et Drago relèvent en ce sens que « *en réalité, ce qui caractérise pleinement le contentieux fiscal, c'est le pouvoir reconnu au juge : au lieu de pouvoir seulement annuler une imposition irrégulière, celui-ci peut, en effet, modifier les évaluations faites par l'administration et diminuer ou augmenter l'imposition, prononcer la décharge des droits auxquels le contribuable a été assujéti, rétablir en appel, une imposition supprimée par le juge de première instance. C'est par là que le contentieux fiscal transcende le contentieux de la légalité. En substituant ses pouvoirs d'investigation et de raisonnement à ceux de l'administration active, le juge fiscal fait acte d'administrateur et exerce un véritable pouvoir discrétionnaire au-delà du pouvoir discrétionnaire de l'administration* » ¹⁵⁰³.

Applicable sans conteste au contentieux de l'assiette de l'impôt, cette analyse peut à l'évidence, si l'on s'en réfère aux pouvoirs du juge de l'impôt que nous venons d'évoquer, être transposée au contentieux de l'obligation de payer.

Les similitudes existant entre ces deux types de recours contentieux sont fréquemment évoquées par la doctrine. Le professeur Castagnède observe ainsi que « *de la comparaison entre les actions en matière d'assiette fiscale et les oppositions à contrainte ressort clairement l'identité de nature juridique des contentieux dont elles permettent le règlement. À l'égal du contentieux de l'assiette fiscale, le contentieux du recouvrement porté devant le juge de l'impôt offre la caractéristique*

¹⁵⁰⁰.- CE 1^{er} juin 1964, n° 55.461 : *Dr. fisc.* 1964, n° 41, doctr., concl. POUSSIÈRE. Le commissaire du gouvernement avait d'ailleurs quelque peu critiqué la dualité des actions contentieuses en matière de recouvrement. Il avait ainsi estimé que « *la distinction peut paraître subtile... Il importe pour le juge administratif de se cantonner dans le champ de la compétence définie par la loi. La séparation des deux contentieux, si elle est artificielle, est en effet imposée par la loi* ». Voir également CE 29 juillet 1983, n° 33.553 : *Dr. fisc.* 1984, n° 23-24, comm. 1152, concl. VERNY ; *RJF* 11/83, n° 1453.

¹⁵⁰¹.- CAA Nantes 12 mai 1993, n° 91-480, *Sté Feydieu*, précité. La Cour avait en l'espèce considéré que « *une contrainte décernée entre la date de la présentation de la réclamation comportant une demande de sursis de paiement et la date de la notification au contribuable de la décision du comptable refusant les garanties offertes est illégale. Par suite, un avis à tiers détenteur émis après cette notification sans qu'une nouvelle contrainte régulière ait été décernée manque de base légale* », (voir également CAA Paris 29 octobre 1992, n° 91-584 : *Dr. fisc.* 1993, n° 1520).

¹⁵⁰².- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse, op. cit.*, p. 217.

¹⁵⁰³.- J.-M. AUBY et R. DRAGO, *Traité des recours en matière administrative*, Litec, 1992, p. 666.

*d'être à la fois un contentieux de pleine juridiction et un contentieux objectif individualisé »*¹⁵⁰⁴.

La nature de contentieux objectif de pleine juridiction du contentieux de l'obligation de payer ne peut certes pas être remise en cause, nous l'avons précédemment démontré dans nos développements consacrés tant aux caractères de la contestation qu'à l'identification du statut du redevable.

Il apparaît néanmoins indispensable, à notre sens, d'apporter un tempérament notable concernant l'apparente identité de l'étendue des pouvoirs du juge de l'impôt entre le contentieux fiscal de l'assiette et le contentieux fiscal du recouvrement. Il concerne l'atteinte portée à la fonction juridictionnelle résultant de l'obligation faite au juge de ne se prononcer qu'au vu des justifications présentées au chef de service. Résultant directement du texte de l'article R.* 281-5 du LPF, cette question n'a que très rarement été abordée par la doctrine. Elle n'est évoquée, dans la plupart des cas, qu'en tant qu'elle prive le redevable de la possibilité de présenter des moyens de droit nouveaux, dès lors qu'ils reposent sur des circonstances de faits ou des éléments de justification qui n'ont pas été soumis à l'administration dans la réclamation préalable.

Elle conduit pourtant à limiter de façon considérable le pouvoir d'appréciation du juge de l'impôt. Le commissaire du gouvernement Duchon-Doris est un des rares auteurs à avoir ainsi souligné que « *la rédaction même des dispositions de l'article R. 281-5 du LPF semble faire peu de cas du contrôle juridictionnel : ce n'est pas le contribuable qui se voit interdire de présenter certaines pièces ou d'invoquer certains faits, mais le juge lui-même qui est invité à "se prononcer exclusivement" sur certains de ces faits ou pièces. Le pouvoir réglementaire interdit ainsi à l'autorité judiciaire de connaître de certains arguments alors même qu'ils pourraient être pertinents* »¹⁵⁰⁵.

Au-delà de l'ironie littérale résultant des termes de cet article, l'existence d'une telle restriction semble peu compatible avec la nature même du contentieux fiscal, considéré en tant que contentieux objectif de pleine juridiction. Une telle solution se justifie classiquement par l'existence de la décision préalable de l'administration destinée à assurer la liaison du contentieux en matière fiscale : « *si la finalité de la règle de la décision préalable est de faire en sorte qu'avant de saisir le juge, voire pour éviter d'avoir à le saisir, l'administration se soit prononcée sur la demande du requérant, l'efficacité de cette règle implique que le juge ne puisse être saisi que des conclusions et motivations sur lesquelles l'administration a elle-même eu à se prononcer au préalable* »¹⁵⁰⁶.

Elle n'en demeure pas moins choquante en ce qu'elle porte atteinte non seulement aux pouvoirs du juge, mais également aux droits du contribuable¹⁵⁰⁷. Elle

¹⁵⁰⁴.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, op. cit., p. 403. Dans le même sens : J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 217 ; V. HAIM, *Les labyrinthes du contentieux du recouvrement*, op. cit., p. 150 ; R. HERTZOG, « Le juge fiscal en crise ? », in *Le juge fiscal*, op. cit., p. 5.

¹⁵⁰⁵.- J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement*, op. cit., p. 696.

¹⁵⁰⁶.- G. LATIL, *Contentieux fiscal*, Francis Lefebvre, 2002, p. 313.

¹⁵⁰⁷.- Nous reviendrons sur la possibilité pour le redevable de présenter des moyens nouveaux dans le cadre de notre dernier chapitre.

place une fois encore le contentieux fiscal du recouvrement en situation d'infériorité face au contentieux fiscal de l'assiette qui ne connaît pas une telle limitation ¹⁵⁰⁸.

En outre l'argument tiré de la nécessité de régler au plus vite un litige afférent au recouvrement d'une créance fiscale ne peut, selon nous, s'avérer pertinent si l'on s'en réfère seulement aux délais de règlement des contestations portées devant le juge. Mais il s'agit là d'un tout autre débat...

B. LA CIRCONSCRIPTION DES POUVOIRS DU JUGE DE L'EXÉCUTION DANS LE CONTENTIEUX DES POURSUITES

Le pouvoir de décision du juge de l'exécution ne peut s'exercer que vis-à-vis des mesures de poursuites décernées à l'encontre du redevable en vue du recouvrement forcé de sa dette (a).

Il ne peut en aucun cas atteindre l'obligation de payer en vertu de laquelle les poursuites ont été engagées, ce qui suffit en soi à attester de l'exclusion du contentieux des poursuites du domaine du contentieux fiscal (b).

a. Les pouvoirs du juge de l'exécution ne s'exercent qu'au regard des mesures de poursuites contestées

Les pouvoirs du juge de l'exécution en matière de procédures civiles d'exécution sont, là encore, limités par le domaine de sa propre compétence. L'article L. 311-12-1 du Code de l'organisation judiciaire dispose à cet effet que celui-ci « connaît 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.

Dans les mêmes conditions, il autorise les mesures conservatoires et connaît des contestations relatives à leur mise en œuvre.

Il connaît, sous la même réserve, des demandes en réparation fondées sur l'exécution ou l'inexécution dommageables des mesures d'exécution forcée ou des mesures conservatoires ».

Transposés au contentieux des poursuites exercées en matière fiscale, ces principes ne peuvent s'appliquer que sous réserve d'un certain nombre de restrictions.

La compétence reconnue au juge de l'exécution pour connaître des contestations portant sur le fond du droit ne saurait ainsi s'appliquer s'agissant d'une créance de nature fiscale, sous peine de contrevenir aux dispositions de l'article L. 281 du LPF confiant le contentieux de l'obligation de payer à la compétence exclusive du juge de l'impôt.

Il ne saurait également se déclarer compétent pour décerner un titre exécutoire, notamment dans le cadre de la prise de mesures conservatoires, dans la mesure où aucune juridiction n'est compétente pour délivrer un titre de perception d'impôt ¹⁵⁰⁹.

¹⁵⁰⁸.- Depuis la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986, l'article L. 199 C du LPF permet au contribuable de présenter tout moyen nouveau jusqu'à la clôture de l'instruction.

¹⁵⁰⁹.- Cass. com. 27 novembre 1984 : *Bull. civ.* IV, n° 321 ; 6 juin 1989, n° 850 P, *Mitaille* : *RJF* 8-9/89, n° 1047 ; 7 mars 1995, n° 490 P, *Durand* : *RJF* 6/95, n° 789 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 20, comm. 1093.

Ce n'est qu'en cas de refus de paiement du tiers saisi auquel un avis à tiers détenteur a été notifié que le comptable devra obtenir du juge de l'exécution la délivrance d'un titre exécutoire, afin de pratiquer à son encontre le recouvrement forcé des sommes détenues par ce dernier ¹⁵¹⁰. Mais, comme nous l'avons vu précédemment, cette solution ne s'explique que par le fait que l'obligation de payer à laquelle se trouve assujéti le tiers détenteur n'est en aucun cas une obligation de nature fiscale. L'administration ne peut donc de ce fait user de son privilège du préalable pour se délivrer à elle-même un titre exécutoire aux fins de contraindre le tiers saisi.

S'agissant enfin de la compétence reconnue au juge de l'exécution pour connaître des demandes en réparation fondées sur l'exécution ou l'inexécution dommageables des mesures d'exécution forcée ou des mesures conservatoires, l'article L. 311-12-1 du Code de l'organisation judiciaire n'a en rien modifié les solutions précédemment dégagées par la jurisprudence du tribunal des conflits depuis sa décision *Bernard* du 22 février 1960 ¹⁵¹¹. Le juge de l'exécution ne pourra ainsi connaître de la responsabilité encourue par l'Administration fiscale qu'à raison de fautes qu'elle aurait commises au cours de la procédure d'exécution des poursuites, le juge de l'impôt demeurant seul compétent pour apprécier la mise en jeu de la responsabilité de l'Administration à raison de sa décision d'engager les poursuites ¹⁵¹². Une telle répartition de compétence est certes fondée en son principe, mais elle soulève en pratique de véritables difficultés d'application dans un domaine particulièrement sensible aux yeux des redevables ¹⁵¹³. Cette situation est décrite de façon particulièrement critique par Philippe Brunel, qui considère ainsi que cette distinction « *ne pose pas de problème pour le juriste normalement avisé mais on conçoit que le demandeur auquel on aura préalablement vanté les délices de la "justice de proximité" qu'il aura pu saisir par le simple procédé de la déclaration au greffe en se limitant parfois à apposer sa signature sur un formulaire rempli par les agents de ce service, puisse avoir le sentiment d'avoir été berné lorsqu'il prendra connaissance de la décision d'incompétence* » ¹⁵¹⁴.

¹⁵¹⁰.- Avis Cass. 7 mars 1997, n° 0960015/09720006 P : *RJF* 6/97, n° 626 ; Cass. civ. 23 novembre 2000, n° 1224 FS-PB, *SCI Plelo Cadiou* : *RJF* 5/01, n° 700.

¹⁵¹¹.- TC 22 février 1960 : *Recueil Lebon* p. 861 ; *JCP* 1961.II.12 093, note BENOIT ; *RSF* 1961, p. 718, chronique CHRETIEN.

¹⁵¹².- CE 25 juillet 1975, n° 90.981, *Tchen* : *Recueil Lebon* p. 917 et *Dr. fisc.* 1975, n° 46-47, comm. 1513 (fautes commises au cours de la saisie et de la vente des biens) ; 27 juillet 1979, n° 5146, *SA Ets Bernstein* : *Dr. fisc.* 1980, n° 51 comm. 2626, concl. RIVIERE et *RJF* 11/79, n° 670 (fautes commises du fait du caractère prématuré de la notification d'un avis à tiers détenteur) ; CAA Nancy 10 décembre 1992, n° 91-425 : *Dr. fisc.* 1994, n° 13, comm. 636 (poursuites prématurées) ; CAA Paris 21 novembre 1995, n° 94-985-94-989, *SA Rallye Opéra* : *Dr. fisc.* 1996, n° 18-19, comm. 603 (poursuites prématurées) ; TGI Albertville 23 mai 1995, *Moreau* : *Gaz. Pal.* 1996.1.136, note VERON.

¹⁵¹³.- L'obtention d'une indemnité allouée à raison des fautes commises par l'Administration au cours de la procédure d'exécution forcée suppose en outre, d'une part, l'existence d'une faute lourde et, d'autre part, la caractérisation d'un dommage en ayant résulté de manière certaine et directe. Voir notamment CE 5 juillet 1996, n° 150.398, *SCI Saint-Michel* : *Dr. fisc.* 1996, n° 52, comm. 1574, concl. Ph. MARTIN ; CAA Bordeaux 28 juin 1994, n° 93-796, *M. Ebstein* : *Dr. fisc.* 1995, n° 10, comm. 466.

¹⁵¹⁴.- Ph. BRUNEL, « De quelques particularités relatives au contentieux des créances des collectivités publiques devant le juge de l'exécution », *Gaz. Pal.* 1997.doctr.415.

Le pouvoir du juge de l'exécution ne s'exercera donc qu'au regard de la régularité formelle de la procédure de poursuites engagée en vue du recouvrement forcé de la créance ¹⁵¹⁵. Il pourra ainsi juger de la validité ou des effets des voies d'exécution utilisées pour le recouvrement forcé des créances fiscales ¹⁵¹⁶ et prononcer l'annulation de l'acte de poursuite irrégulièrement décerné. Comme le soulignait déjà le professeur Castagnède, la jurisprudence a très tôt développé une conception extensive de la notion de poursuite, permettant ainsi au juge judiciaire « *d'apprécier la légalité de décisions administratives individuelles qui, sans constituer par elles-mêmes des actes de poursuites judiciaires, sont toutefois considérées comme non détachables de l'ensemble de la procédure de poursuites* » ¹⁵¹⁷. Il pourra ainsi juger de la validité d'une signification de vente ¹⁵¹⁸ ou du refus du receveur général des finances de provoquer la réunion des chefs de services fiscaux telle que la prévoyait l'article 19844-1 *bis* du CGI ¹⁵¹⁹. Son pouvoir s'exercera également de la même façon, comme nous l'avons précédemment observé, au regard des sûretés et privilèges du Trésor ¹⁵²⁰.

Le pouvoir du juge de l'exécution s'exerçant dans les strictes limites de sa compétence telle que définie à l'article L. 281 du LPF, tout en débordant parfois « *le cadre du contrôle de la régularité formelle des actes de poursuites judiciaires* » ¹⁵²¹, il en résulte dans certains cas une distinction subtile au regard de la mise en œuvre de ses prérogatives. Il ne pourra pas ainsi juger de la validité de l'obligation de payer, mais pourra retenir sa caducité pour annuler les actes de poursuites qui en ont découlé ¹⁵²². Ainsi, bien qu'il puisse invalider un acte de poursuite irrégulièrement notifié en raison de l'obtention par le redevable d'un mini-sursis ¹⁵²³, il ne pourra prononcer la nullité d'un tel acte en retenant que le contribuable avait droit au sursis de paiement au motif que le trésorier avait pris des garanties destinées à assurer le

¹⁵¹⁵.- Le juge de l'exécution ne pourra ainsi juger de l'existence de l'obligation de payer dans le cadre d'une contestation visant à mettre en cause la régularité d'un acte de poursuites (Cass. com. 11 mars 2003, n° 480 FS-P, *Sté Leuchtturm Albenverlag GMBH und Co* : *Dr. fisc.* 2003, n° 20, comm. 391 ; *RJF* 6/03, n° 774).

¹⁵¹⁶.- Cass. com. 19 février 1991, n° 387 P, *Lamarque* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1294 ; *RJF* 5/91, n° 690.

¹⁵¹⁷.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, *op. cit.*, p. 425. Voir également sur ce point nos développements relatifs à la notion de poursuite en tant qu'objet de la contestation.

¹⁵¹⁸.- CE 28 janvier 1935, X... : *Recueil Lebon* p. 116.

¹⁵¹⁹.- CE 19 juin 1970, n° 63.861 : *Recueil Lebon* p. 416.

¹⁵²⁰.- CE 17 mars 1993, n° 78.885, *Me Dolley* : *Dr. fisc.* 1993, n° 26, comm. 1355, concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; *RJF* 5/93, n° 739.

¹⁵²¹.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, *op. cit.*, p. 427.

¹⁵²².- Cass. com. 27 juin 1989, n° 960 P, *Tournier* : *RJF* 10/89, n° 1176.

¹⁵²³.- Cass. com. 18 avril 2000, n° 857 D, *Sté Vetter* : *Dr. fisc.* 2000, n° 49, comm. 882 ; *RJF* 7-8/00, n° 1015.

recouvrement de l'impôt¹⁵²⁴. Dans le même sens, il pourra invalider une saisie arrêt en se fondant, non pas sur la prescription de l'émission du titre exécutoire, mais sur celle des poursuites exercées par le comptable en vue du paiement de l'impôt¹⁵²⁵.

Il ne pourra pas plus empiéter sur le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale en appréciant l'opportunité des poursuites engagées par les comptables en charge du recouvrement, mais il devra rechercher, dans le cadre du contrôle de la régularité de la notification d'une acte de poursuite, si elle ne connaissait pas l'adresse exacte du contribuable¹⁵²⁶.

Enfin, si « *le juge de l'exécution, on le sait, est très souvent le juge de l'octroi des délais de paiement plutôt que le juge de difficultés sérieuses d'exécution* »¹⁵²⁷, il ne saurait se permettre d'accorder un délai de grâce au redevable poursuivi en se fondant sur les dispositions des articles 1244-1 et suivants du Code civil¹⁵²⁸. L'octroi de délais de paiement concernant des créances de nature fiscale relève du seul pouvoir d'appréciation des comptables en charge du recouvrement, aussi est-il plus juste de parler en l'espèce de défaut d'action plutôt que de réelle incompétence¹⁵²⁹. Comme l'avait justement souligné Philippe Brunel « *il ne résulte de ce principe aucune incompétence du juge judiciaire, le juge administratif n'ayant pas la possibilité d'accorder de tels délais au visa d'un article 1244-1 issu du code civil. Il en résulte un défaut d'action qui est sanctionné par l'irrecevabilité de la demande par application de l'article 122 nouv. C. pr. Civ. La seule autorité compétente pour accorder de tels délais est en réalité l'autorité administrative ou "sociale" et une juridiction ne peut se déclarer incompétente au profit de l'Administration sauf à en revenir à la théorie du ministre-juge et de la justice retenue* »¹⁵³⁰.

b. Une limitation attestant de l'exclusion du contentieux des poursuites du domaine du contentieux fiscal

L'exercice des pouvoirs conférés au juge de l'exécution dans le contentieux des poursuites révèle l'existence d'une double restriction. Il ne peut en effet exercer

¹⁵²⁴.- Cass. com. 7 mars 2000, n° 97-19 190, *Atlan* : *Dr. fisc.* 2000, n° 45-46, comm. 882 ; *RJF* 6/00, n° 852.

¹⁵²⁵.- Cass. com. 12 juillet 1993, n° 1370 D, *Bodson* : *RJF* 10/93, n° 1396.

¹⁵²⁶.- Cass. com. 26 janvier 1993, n° 126 D, *Maucllet* : *RJF* 4/93, n° 600.

¹⁵²⁷.- Ph. BRUNEL, *De quelques particularités relatives au contentieux des créances des collectivités publiques devant le juge de l'exécution*, *op. cit.*, p. 416.

¹⁵²⁸.- Cass. com. 23 novembre 1993, n° 1831 P, *Allorge* : *Bull. civ.* IV, n° 426, p. 309 et *RJF* 2/94, n° 208 ; CA Paris 12 juin 1987, *Bonal* : *D.* 1987. Inf. rap. 174 ; TGI Paris 12 juin 1987 : *D.* 1987. IR. 174.

¹⁵²⁹.- Ce principe ne pourra être écarté que s'il s'agit de délais de paiement accordés par le président du tribunal de commerce pour les dettes fiscales non incluses dans un accord de règlement amiable, conformément à l'article 36 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984 (Cass. com. 16 juin 1988, n° 96-15525 et 96-16349, *Sté Soifilène* : *Dr. fisc.* 1998, n° 39, comm. 841, note SERLOOTEN ; *JCP G* 1998, II, 10218, note D. MELEDO-BRIAND).

¹⁵³⁰.- Ph. BRUNEL, *De quelques particularités relatives au contentieux des créances des collectivités publiques devant le juge de l'exécution*, *op. cit.*, p. 416.

pleinement les pouvoirs de juge de l'exécution que lui confère l'article L. 311-12-1 du Code de l'organisation judiciaire en raison de la nature fiscale de la créance dont le recouvrement forcé est contesté, mais il ne dispose pas non plus du pouvoir de juger dans son intégralité de la validité des poursuites en recouvrement forcé dans la mesure où il ne peut empiéter sur les pouvoirs dont dispose le juge de l'impôt dans le contentieux de l'obligation de payer.

De cette dernière limitation résulte l'exclusion du contentieux des poursuites du domaine du contentieux fiscal. En effet, « *l'illégalité en la forme des poursuites, si elle est admise, a seulement pour effet de paralyser les conséquences de l'obligation fiscale dans l'exercice de la coercition, mais ne lui porte pas atteinte. On peut donc concevoir que cet aspect de l'exercice du pouvoir fiscal soit détachable et donne lieu à la naissance d'une action en justice non spécifiquement fiscale* »¹⁵³¹.

À l'inverse, les restrictions apportées au pouvoir du juge de l'exécution de droit commun lorsqu'il se trouve amené à statuer sur la régularité en la forme de poursuites mise en œuvre pour le recouvrement forcé d'une créance fiscale, ne modifient en rien la nature de l'action engagée, en tant qu'elle se rattache, non pas au contentieux fiscal, mais au contentieux des voies d'exécution.

Si l'on en revient à la classification des actions contentieuses de Laferrière, le pouvoir du juge de l'exécution se rapproche bien plus de celui exercé dans le cadre du contentieux de l'annulation que dans celui du contentieux de pleine juridiction. Reprenant les termes mêmes de l'illustre auteur, le professeur Castagnède rappelait sur ce point que « *dans le contentieux de l'annulation, le juge dispose du simple "droit d'annuler les actes entachés d'illégalité" ; il n'a pas "le pouvoir de les réformer et de leur substituer sa propre décision". Au contraire, le juge d'un contentieux de pleine juridiction exerce un arbitrage complet sur les litiges qui lui sont soumis ; il examine le fait et le droit, il a la possibilité de réformer les décisions de l'Administration, d'ordonner des réparations, etc.* »¹⁵³².

Ainsi, le pouvoir du juge est conditionné et s'exerce conformément à l'objet de l'action engagée. L'analyse de Maurice Hauriou fondée sur la notion d'opération administrative demeure en l'espèce particulièrement pertinente¹⁵³³. Critiquée par une partie de la doctrine en ce qu'elle ne pouvait suffire à rendre compte « *des caractères propres au recours de plein contentieux* »¹⁵³⁴, elle n'en demeure pas moins particulièrement adaptée à la seule distinction de la nature juridique des actions contentieuses. Reprise par la suite par M. Charles, elle conduit à considérer que « *si le contentieux fiscal est un contentieux de pleine juridiction, c'est que, à la différence du contentieux de l'excès de pouvoir, il n'est pas attaché à des actes, mais*

¹⁵³¹.- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse, op. cit.*, p. 208.

¹⁵³².- B. CASTAGNEDE, « Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal », *RSF* 1970, p. 11.

¹⁵³³.- M. HAURIOU, *Précis de droit administratif*, 12^e éd., 1933, p. 395. Voir également L. TROTABAS, « La nature juridique du contentieux fiscal en droit français », in *Mélanges Maurice Hauriou*, Sirey, 1929, p. 709 et s.

¹⁵³⁴.- *Ibid.* p. 7.

à une activité particulière de l'Administration, à l'opération d'imposition individuelle »¹⁵³⁵.

Transposée au contentieux du recouvrement, elle permet de faire ressortir la distinction existant entre le contentieux de l'obligation de payer et le contentieux des poursuites, en ce que l'un se trouve rattaché à l'activité administrative de recouvrement de l'imposition, tandis que l'autre ne vise qu'à juger d'actes détachables de cette même activité.

Le contentieux des poursuites apparaît ainsi comme pouvant être rattaché au contentieux de l'annulation en ce que le juge de l'exécution ne peut se prononcer que sur la régularité formelle des poursuites en recouvrement forcé, tandis que le contentieux de l'obligation de payer s'analyse comme un contentieux de pleine juridiction permettant au juge de l'impôt d'exercer pleinement son pouvoir de décision au regard de l'obligation fiscale de payer.

Les pouvoirs respectifs du juge de l'impôt et du juge de l'exécution doivent donc nécessairement s'exercer de façon autonome conformément à la nature juridique de chacune des deux actions que connaît le contentieux du recouvrement.

§ 2. LA PRISE EN COMPTE DE LA NATURE DES ACTIONS CONTENTIEUSES EN TANT QUE RÉVÉLATEUR DE POUVOIRS JURIDICTIONNELS AUTONOMES

La nature juridique distincte des deux actions qui découlent de l'article L. 281 du LPF conduit tout naturellement à considérer qu'elles ne peuvent s'exercer, l'une à l'égard de l'autre, que de façon nécessairement autonome. Pourtant, là encore, l'interdépendance existant entre la validité de l'obligation de payer et la régularité des mesures de poursuites qui en découlent, amène à mettre en doute cette apparente simplicité.

Quelle doit être l'attitude du juge de l'exécution amené à statuer sur la régularité d'une mesure de poursuite, lorsque le redevable conteste de façon simultanée devant le juge de l'impôt son obligation de payer en vertu de laquelle cet acte a été décerné ? Doit-il épuiser sa compétence sur la question qui lui est posée ou doit-il surseoir à statuer jusqu'à ce que le juge de l'impôt ait apprécié la validité de l'obligation de payer contestée ? Enfin, si ce dernier en vient à décharger le redevable de son obligation de payer, la contestation de la mesure de poursuite devant le juge de l'exécution doit-elle être considérée dès lors comme devenue sans objet ?

Ces questions ne trouvent pas toujours de réponses unanimes si l'on en croit la jurisprudence des différents ordres de juridiction ayant été amenés à statuer en la matière. C'est pourquoi il convient selon nous de se référer aux principes précédemment dégagés, dans la mesure où la mise en place d'un régime juridique cohérent doit nécessairement s'inspirer de la nature juridique de chacune des actions du contentieux du recouvrement.

Nous verrons ainsi que le contentieux de l'obligation de payer et le contentieux de poursuites constituent deux actions distinctes devant conduire les juges à user de

¹⁵³⁵.- Voir également H. CHARLES, *Actes rattachables et actes détachables en droit administratif français*, LGDJ, 1968, p. 47 et s.

leurs pouvoirs de façon autonome (A), et que cette autonomie doit nécessairement être prise en compte dans la mise en œuvre des questions préjudicielles (B).

A. LA RECONNAISSANCE DE L'AUTONOMIE DES POUVOIRS DES JUGES DE CHACUNE DES DEUX ACTIONS DU CONTENTIEUX DU RECouvreMENT

L'autonomie fait référence dans son sens étymologique au « *droit de se régir par ses propres lois* »¹⁵³⁶. Reconnaître l'autonomie des pouvoirs des juges suppose donc que ces derniers aient la faculté d'exercer les prérogatives juridiques conférées par la nature de l'action mise en œuvre, sans se trouver limités par l'exercice de pouvoirs considérés comme concurrents alors qu'ils découlent d'une action contentieuse ne partageant pas le même objet.

Il importe ainsi de reconnaître non seulement l'autonomie des pouvoirs des juges du contentieux du recouvrement au regard de celui des juges du contentieux de l'assiette de l'impôt (a), mais également – et peut-être plus encore – de prendre en compte l'autonomie des pouvoirs des juges du contentieux de l'obligation de payer face à celui des juges du contentieux des poursuites (b).

a. L'autonomie du pouvoir des juges du contentieux du recouvrement au regard de celui des juges du contentieux de l'assiette

L'apparente circonscription de l'objet des pouvoirs du juge de l'impôt dans le contentieux du recouvrement, du moins sous l'empire des dispositions relatives à la contrainte administrative, a longtemps conduit la doctrine à considérer ses pouvoirs comme moins étendus que ceux conférés au juge de l'impôt dans le contentieux de l'assiette. Les professeurs Gour, Molinier et Tournié en déduisaient ainsi que « *reposant sur des fondements juridiques bien distincts, les oppositions à contrainte et les actions en décharge ou en réduction n'en relèvent pas moins, dans leur phase juridictionnelle, d'un même juge : le juge – administratif ou civil – de l'impôt. Toutefois ce dernier est conduit à mettre en œuvre des pouvoirs dont l'ampleur n'est pas comparable dans les deux types d'instances ; statuant sur la validité d'une contrainte, le juge peut seulement en prononcer l'annulation ou en suspendre les effets alors qu'il dispose d'un pouvoir de réformation lorsqu'il est saisi d'une contestation du bien-fondé de l'imposition* »¹⁵³⁷.

Nous savons à présent que le pouvoir du juge de l'impôt au regard de l'obligation de payer du redevable dans le contentieux fiscal du recouvrement est comparable à celui exercé par ce même juge dans le contentieux de l'assiette. Il n'en demeure pas moins que ces deux actions contentieuses disposent chacune d'une autonomie qui leur est propre et s'exercent, à quelques rares exceptions près, de façon indépendante l'une vis-à-vis de l'autre. Mais si l'autonomie du pouvoir des juges s'avère favorable aux intérêts des redevables (1), nous verrons qu'il n'en va pas de même en ce qui concerne la stricte limitation des moyens dont ils peuvent connaître (2).

¹⁵³⁶.- G. CORNU, *Vocabulaire juridique, op. cit.*, V° Autonomie.

¹⁵³⁷.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal*, Thémis, PUF, 1977, p.190.

1. De l'autonomie du pouvoir des juges...

Comme le rappelait le Conseil d'État dans un arrêt de 1950, « deux instances dont l'une concerne l'assiette de l'impôt et l'autre son recouvrement sont indépendantes l'une de l'autre »¹⁵³⁸.

Un même redevable pourra donc saisir le juge de l'impôt de deux contestations distinctes portant l'une, sur l'assiette de son imposition et l'autre, sur son recouvrement. Dans ce cas, le juge pourra se prononcer sur l'une des deux contestations sans être tenu de surseoir à statuer pour se prononcer sur la seconde¹⁵³⁹.

Le contentieux de l'assiette et le contentieux du recouvrement obéissant à des règles de procédure et de fond « parfaitement distinctes »¹⁵⁴⁰, la décision du juge statuant sur l'assiette de l'imposition ne pourra avoir d'influence sur l'instance en recouvrement. Le jugement qu'il rendra sur le litige d'assiette ne sera pas revêtu de l'autorité de la chose jugée à l'égard du litige de recouvrement¹⁵⁴¹ et il ne saurait d'ailleurs exister en la matière de conflits entre choses jugées susceptibles de justifier un règlement de juges¹⁵⁴². La juridiction administrative a en outre considéré que la conclusion d'une transaction emportant désistement des actions relatives à l'assiette des impositions n'avait pas pour effet d'entraîner le désistement de l'action engagée en matière de recouvrement¹⁵⁴³, pas plus que l'extinction de l'exigibilité d'une créance ne pouvait avoir d'influence sur son bien-fondé¹⁵⁴⁴.

La seule exception à ce principe peut résulter des effets attachés soit à l'obtention d'un dégrèvement, soit à une demande de sursis de paiement. Dans le premier cas, le Conseil d'État considère, depuis son arrêt *Seigneur*, que lorsque le redevable obtient du juge d'assiette¹⁵⁴⁵ ou de l'Administration¹⁵⁴⁶ le bénéfice d'un

¹⁵³⁸.- CE 13 mai 1950, n° 1.887 : *Recueil Lebon* p. 164.

¹⁵³⁹.- *Ibid.* Sur l'ensemble de la question, cf. *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, Fasc. 615, n° 69 et s.

¹⁵⁴⁰.- R. BOUSQUET, *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, fasc. 615, n° 72.

¹⁵⁴¹.- CE 25 novembre 1970, *Pancrace* : *Dupont* 1971, p. 68.

¹⁵⁴².- CE 7 mai 1975, n° 94.086 : *RJF* 7-8/75, n° 384. Sur la notion de règlement de juges, voir notamment R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif, op. cit.*, p. 848, n° 884.

¹⁵⁴³.- CAA Nantes 12 mai 1993, n° 91-480, *Sté Feydieu* : *RJF* 8-9/93, n° 1228.

¹⁵⁴⁴.- CE 27 avril 1977, n° 2.063 : *Recueil Lebon* p. 758 ; *RJF* 6/77, n° 367.

¹⁵⁴⁵.- CE 3 février 1989, n° 69.284, *SARL Geniaut* : *Dr. fisc.* 1989, n° 51, comm. 2442 ; *RJF* 3/89, n° 384.

¹⁵⁴⁶.- CE 2 octobre 1989, n° 71.333, *Mme Aurran* : *Dr. fisc.* 1991, n° 30, comm. 1566 ; *RJF* 12/89, n° 1449.

dégrèvement, alors qu'une instance en recouvrement est pendante devant le juge, ce dernier se doit de prononcer un non-lieu à statuer¹⁵⁴⁷.

Quant aux effets du sursis de paiement, la simple demande du contribuable visant à bénéficier des dispositions de l'article L. 277 du LPF dans le cadre d'un litige d'assiette suffit à entraîner la suspension de l'exigibilité de l'imposition. Cette suspension s'applique en effet dans tous les cas, depuis le 1^{er} janvier 2002, à compter de la présentation de la demande et jusqu'à ce que l'administration ou le juge ait statué sur la réclamation¹⁵⁴⁸. Aucune mesure de recouvrement forcée ne pouvant être diligentée par le comptable poursuivant pendant ce délai, le redevable pourra toujours contester les poursuites engagées au mépris de cette règle dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, quand bien même le bénéfice du sursis aurait été accordé dans le cadre d'un contentieux d'assiette¹⁵⁴⁹. S'agissant en outre des mesures de recouvrement forcé décernées avant que ne soit présentée la demande de sursis de paiement, la jurisprudence considérait sous l'empire des dispositions antérieures à 1988, que la suspension de l'exigibilité emportait caducité de la contrainte. Les actes de poursuites précédemment décernés demeuraient valides, mais le comptable se trouvait par la suite dans l'obligation de décerner une nouvelle contrainte pour procéder au recouvrement des impositions redevenues exigibles¹⁵⁵⁰. Depuis la suppression de la contrainte administrative, les mesures d'exécution forcée notifiées avant la demande de sursis de paiement demeurent

¹⁵⁴⁷. - CE Sect. 20 novembre 1992, n° 71.902, *Seigneur* : *Recueil Lebon* p. 416 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 11, comm. 567 ; *RJF* 1/93, n° 143, concl. ARRIGHI DE CASANOVA, p. 10. Le Conseil d'État a par contre considéré dans son arrêt *Billeter* que « il n'appartient pas à la juridiction saisie du litige en matière de poursuites de se prononcer sur la contestation relative à la régularité ou au bien-fondé de l'imposition ; que d'ailleurs, dans le cas où cette dernière contestation est reconnue fondée en tout ou partie et où un dégrèvement est accordé par l'Administration ou une décharge ou une réduction prononcée par le juge de l'impôt, le redevable peut opposer au comptable son droit de n'acquitter que le montant de l'imposition maintenu à sa charge » (CE 28 janvier 1983, n° 14.444 : *Dr. fisc.* 1983, n° 25, comm. 1380, concl. RIVIERE).

¹⁵⁴⁸. - Le sursis de paiement n'était jusque-là accordé de plein droit que lorsque la contestation portait sur des impositions d'un montant inférieur à 3.000 €. Au-delà, le sursis n'était définitivement accordé que lorsque la constitution de garantie était jugée suffisante. À défaut, l'effet suspensif de la demande ne pouvait jouer que jusqu'à ce que le comptable ait notifié au redevable son refus des garanties proposées (CE Sect. 25 avril 2001, n° 213.460, *Sté Parfival* : *RJF* 7/01, n° 1012 ; 14 novembre 2001, n° 221.588, *Sté Orkos Diffusion* : *RJF* 2/02, n° 223).

¹⁵⁴⁹. - CE 27 juillet 1984, n° 42.701 : *RJF* 8-9/84, n° 1102 ; 3 juin 1987, n° 66.723 et 66.744 : *RJF* 7/87, n° 843 ; 24 avril 1989, n° 71.995, *Café Cave Hôtel de l'avenue Dar Salam* : *RJF* 6/89, n° 766 ; 27 avril 1994, n° 127.215, *SA Lucas France* : *RJF* 6/94, n° 749.

¹⁵⁵⁰. - CE Plén. 8 janvier 1982, n° 12.543, *Croulard* : *Recueil Lebon* p. 2 et *Dr. fisc.* 1982, n° 26, comm. 400 ; 27 juillet 1984, n° 42.701, *Mme Sender-Trouette* : *Dr. fisc.* 1984, n° 49, comm. 2213 et *RJF* 8-9/84, n° 1102 ; 24 avril 1989, n° 71.995 : *RJF* 6/89, n° 766.

valablement décernées et le comptable devra attendre que l'imposition redevienne exigible pour pouvoir reprendre les poursuites ¹⁵⁵¹.

Il convient d'ajouter enfin que, en ce qui concerne les incidences de la suspension de l'exigibilité des impositions sur le recouvrement de ces créances, une solution similaire s'appliquait auparavant en matière de sursis à exécution du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement ¹⁵⁵², et s'applique également aujourd'hui dès lors que le redevable demande le bénéfice d'un référé-suspension ¹⁵⁵³.

2. ...au cloisonnement des demandes contentieuses

L'autonomie du pouvoir des juges d'assiette et de recouvrement, à quelques rares exceptions près, s'affirme donc comme un principe établi conformément au caractère de pleine juridiction reconnu au contentieux fiscal. Si une telle solution s'avère dans la plupart des cas favorable aux intérêts des redevables, il n'en va pas de même en ce qui concerne le cloisonnement des demandes contentieuses.

En effet, « *il est impossible juridiquement de concilier dans une même requête des moyens relatifs à l'assiette de l'imposition et des argumentaires concernant son recouvrement, quand bien même un tel mélange pourrait apparaître légitime* » ¹⁵⁵⁴. Le requérant ne peut donc utilement invoquer, à l'appui d'une demande en décharge de son obligation de payer, des moyens mettant en cause le bien-fondé de l'imposition ¹⁵⁵⁵, les bases ayant permis de calculer de l'assiette des impositions ¹⁵⁵⁶,

¹⁵⁵¹. - La jurisprudence des deux ordres de juridiction diffère néanmoins en ce qui concerne les effets attachés aux avis à tiers détenteur décernés antérieurement à une demande de sursis de paiement. La solution adoptée par la juridiction judiciaire est beaucoup moins favorable aux intérêts des contribuables dans la mesure où elle estime non seulement que la suspension de l'exigibilité ne peut priver l'avis à tiers détenteur de son effet d'attribution immédiate dès sa notification, mais surtout qu'elle ne peut avoir pour effet de différer le paiement des sommes saisies, sous réserve du respect du délai de contestation de cet acte (Cass. com. 30 novembre 1999, n° 1924 PB, *Trésorier principal de Strasbourg c/ Bengio* : *RJF* 4/00, n° 565 ; 24 octobre 2000, n° 1739 F-D, *Berreville* : *RJF* 2/01, n° 251). Le Conseil d'État a par contre considéré dans son arrêt *Parfival* que le droit au sursis « *ne peut être restreint par les mesures de recouvrement prises par le comptable avant la demande de sursis* ». La Haute juridiction en a notamment déduit que « *lorsque le fisc a diligenté des mesures d'exécution avant que le contribuable ait demandé le sursis de paiement [il lui appartient] d'en restituer la propriété au contribuable au cas où les garanties proposées seraient jugées suffisantes* » (CE Sect. 25 avril 2001, n° 213.460, *Sié Parfival* : *RJF* 7/01, n° 1012). Voir sur cette question les développements de Georges LATIL, in *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 231 et s.

¹⁵⁵². - CE Sect. 15 juin 1984, n° 46.392 : *Recueil Lebon* p. 209 ; *Dr. fisc.* 1984, n° 40, comm. 1688, concl. O. FOUQUET ; *RJF* 8-9/84, n° 1070.

¹⁵⁵³. - Voir sur ce point nos développements, au chapitre précédent.

¹⁵⁵⁴. - G.-W. SCHMELTZ, *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative, op. cit.*, p. 184, n° 300.

¹⁵⁵⁵. - CE 13 juillet 1966, n° 67.018 : *Recueil Lebon* p. 487 ; 26 avril 1968, n° 72.298 et 72.300 : *Dr. fisc.* 1969, n° 8, comm. 296, concl. SCHMELTZ ; 7 avril 1970, *Grenier* : *Recueil Lebon* p. 222 ; 6 novembre 1974, n° 91.422 : *RJF* 1/75, n° 35 ; 28 janvier 1983, n° 14.444, *Billeter* : *Dr. fisc.* 1983, n° 25, comm. 1380, concl. RIVIERE ; TA Versailles 23 novembre 1984, n° 8.313/81 : *Dr. fisc.* 1985, n° 49, comm. 2151.

¹⁵⁵⁶. - CE 8 mars 1972, n° 82.403 : *Dr. fisc.* 1972, n° 44, comm. 1598, concl. SCHMELTZ.

l'absence de fait générateur de l'imposition ¹⁵⁵⁷ ou encore la régularité de la procédure d'imposition ¹⁵⁵⁸. À l'inverse, le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement ¹⁵⁵⁹, relatif à l'étendue du privilège du Trésor ¹⁵⁶⁰ ou encore à l'irrégularité de l'acte de poursuite décerné ¹⁵⁶¹ ne peut être invoqué par le redevable dans le cadre d'un litige d'assiette.

Le juge de l'impôt devra donc écarter le moyen invoqué en tant qu'il n'appartient pas à la juridiction saisie d'un litige d'assiette de se prononcer sur une contestation relative au recouvrement de l'imposition ou qu'il n'appartient pas à la juridiction saisie d'un litige de recouvrement de se prononcer sur une contestation relative à l'assiette de l'imposition. Si en outre le redevable présente en appel des conclusions relatives au recouvrement, alors qu'il n'avait évoqué en première instance que des conclusions portant sur l'assiette de l'imposition, il se verra opposer une fin de non-recevoir tirée de la notion de demande nouvelle ¹⁵⁶².

La seule dérogation accordée à ce jour par la jurisprudence concerne les seuls redevables solidaires, qui se voient accorder la possibilité d'invoquer des moyens relatifs à l'obligation de payer dans le cadre d'un litige d'assiette ¹⁵⁶³. Sans doute une telle solution se trouve-t-elle justifiée par le fait que le redevable solidaire puisse mettre en cause la validité de son obligation de payer sans avoir à attendre pour cela la mise en œuvre des poursuites. Souvent lourde de conséquences aussi bien financièrement que moralement, les mesures de recouvrement forcé peuvent s'avérer particulièrement difficiles à accepter pour le redevable solidaire s'il s'avère que l'obligation de payer est finalement reconnue par le juge comme effectivement infondée, d'autant que les dommages causés par une saisie ou un avis à tiers détenteur décerné par trop de zèle ou de célérité peuvent s'avérer dans certains cas quasiment irréparables.

C'est en tous les cas la justification que semble adopter la jurisprudence, dans la mesure où elle considère que la coexistence de moyens d'assiette et de

¹⁵⁵⁷.- Voir en matière de taxes parafiscales CE 7 janvier 1977, n° 98.347, *sieur Marianne* : *Dr. fisc.* 1977, n° 26, comm. 1037, concl. MARTIN-LAPRADE.

¹⁵⁵⁸.- CE 6 novembre 1974, n° 89.914 : *RJF* 1/75, n° 35.

¹⁵⁵⁹.- CE 9 janvier 1985, n° 40.736 : *RJF* 3/85, n° 498.

¹⁵⁶⁰.- CE 22 mars 1985, n° 43.441 : *RJF* 6/85, n° 895.

¹⁵⁶¹.- CE 18 novembre 1983, n° 42.480, *M. Péniguet* : *Dr. fisc.* 1984, n° 8, comm. 371.

¹⁵⁶².- CE 29 octobre 1975, n° 95.859 : *RJF* 12/75, n° 555 ; 18 novembre 1983, n° 42.480, *Péniguet* : *Dr. fisc.* 1984, n° 8, comm. 371.

¹⁵⁶³.- CE 24 novembre 1971, n° 79.655, *Ladan* : *Dr. fisc.* 1972, n° 9, comm. 259, conclusions DUFOUR ; 26 novembre 1975, n° 95.819 : *Dr. fisc.* 1976, n° 19, comm. 683 et *RJF* 2/76, n° 90, concl. M.A. LATOURNERIE ; 26 juillet 1985, n° 38.585 : *RJF* 10/85, n° 1394 ; 9 décembre 1985, n° 54.469 : *Dr. fisc.* 1986, n° 41, comm. 1728, concl. GUILLENCHMIDT ; 12 février 1992, n° 56.856 : *Dr. fisc.* 1992, n° 19-20, comm. 999, concl. ARRIGHI DE CASANOVA.

recouvrement dans une même demande ne peut être admise que tant que les poursuites n'ont pas été encore engagées ¹⁵⁶⁴.

Nous ne pouvons dès lors que nous interroger sur les raisons qui conduisent la jurisprudence à refuser au redevable principal de la dette le bénéfice d'une telle légitimité. Il nous semble en effet regrettable qu'un redevable ayant déjà précédemment acquitté l'imposition qui lui est réclamée se trouve dans l'obligation de devoir se laisser poursuivre pour pouvoir contester, ne serait-ce que devant l'administration par la voie de la réclamation préalable, l'obligation de payer dont il s'est déjà libéré.

Accorder au redevable principal la possibilité de bénéficier d'une dérogation déjà parfaitement admise en faveur du redevable solidaire serait dans ce cas pleinement souhaitable, à moins que la véritable solution ne doive être en définitive recherchée dans l'élargissement des conditions de recevabilité du contentieux de l'obligation de payer, ce qui pourrait permettre à ce dernier de présenter sa réclamation avant même que ne soient mises en œuvre les mesures de poursuites incriminées...

b. L'autonomie du pouvoir des juges du contentieux de l'obligation de payer au regard de celui des juges du contentieux des poursuites

L'autonomie du pouvoir du juge du contentieux de l'obligation de payer vis-à-vis de celui du juge du contentieux des poursuites découle de l'indépendance reconnue à chacune de ces deux actions contentieuses.

L'expression de cette indépendance se retrouve d'ailleurs dans la rédaction même de l'article L. 281 du LPF, qui prévoit en son deuxième alinéa que « *les contestations ne peuvent porter 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* ». Il s'ensuit une répartition des compétences juridictionnelles fondée sur l'objet de la contestation soulevée par le redevable, le juge de l'impôt ne pouvant exercer son pouvoir que dans le cadre d'une action en décharge de l'obligation de payer et le juge de l'exécution n'étant susceptible d'intervenir que vis-à-vis d'une action en annulation d'une mesure de poursuite.

Toutefois, l'indépendance de ces actions contentieuses n'est dans certains cas que purement théorique (1), notamment, comme nous pourrions le constater, lorsqu'il s'agit pour le juge de l'exécution de prendre en compte les incidences de la décision du juge de l'impôt relative à la validité de l'obligation de payer dont procèdent les poursuites (2).

1. L'autonomie du pouvoir des juges résultant de l'indépendance théorique des actions contentieuses

L'indépendance des actions contentieuses s'exprime principalement lorsque le redevable désire contester non seulement l'acte de poursuite qui lui a été notifié, mais également l'obligation de payer sur lequel il se trouve fondé.

¹⁵⁶⁴ - CE 30 mars 1992, n° 72.620, *Mme Astruc* : *Dr. fisc.* 1992, n° 39, comm. 1758, concl. ARRIGHI DE CASANOVA et *RJF* 5/92, n° 743 ; CAA Lyon 9 avril 1997, n° 95-966, *Melle Pellegrini* : *Dr. fisc.* 1998, n° 7, comm. 111, concl. BONNET.

Dès lors que l'administration fiscale aura rejeté sa réclamation préalable sur l'ensemble des conclusions présentées, il sera dans l'obligation de saisir d'une part, le juge de l'exécution, exclusivement compétent pour statuer sur la régularité de l'acte de poursuite notifié et d'autre part, le juge de l'impôt, exclusivement compétent pour se prononcer sur la validité de l'obligation de payer contestée.

Les deux instances se dérouleront alors de façon autonome, la jurisprudence considérant notamment que le juge de l'impôt doit épuiser sa compétence et n'a pas à surseoir à statuer jusqu'à ce que le juge judiciaire se soit prononcé sur la régularité des poursuites¹⁵⁶⁵. Quant aux incidences de la décision du juge de l'exécution sur celle du juge de l'impôt, le Conseil d'État considère que l'annulation d'un acte de poursuite par l'autorité judiciaire ne rendra pas sans objet la contestation de l'obligation de payer dont il procède¹⁵⁶⁶.

Le pouvoir du juge ne sera pas non plus affecté par les instances engagées conjointement par le redevable en matière civile ou répressive. La juridiction administrative a ainsi considéré qu'un jugement d'un tribunal civil condamnant un tiers à acquitter les impositions pour le compte d'un redevable ne peut pas avoir d'incidence sur la contestation de l'obligation de payer de ce dernier, dans la mesure où ce jugement ne peut modifier la détermination du redevable légal de la dette¹⁵⁶⁷. La Cour administrative d'appel de Bordeaux a décidé dans le même sens que le juge de l'impôt n'était pas tenu de surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction répressive se soit prononcée sur la plainte pour abus de confiance et escroquerie que le redevable a déposé à l'encontre du tiers à qui il a confié les sommes destinées au paiement de sa dette d'impôt¹⁵⁶⁸.

Ces principes ne s'appliquent cependant pleinement que vis-à-vis du seul juge de l'impôt, lorsque celui-ci se trouve amené à se prononcer sur la validité de l'obligation de payer du redevable. Il s'avère, en effet, que l'autonomie du pouvoir du juge de l'exécution soit quelque peu limitée, du fait même de l'objet de la contestation sur laquelle il se trouve amené à statuer.

2. Les limites apportées à l'autonomie du seul juge de l'exécution lorsque l'obligation de payer dont procèdent les poursuites se trouve mise en cause devant le juge de l'impôt

La prise en compte de l'objet de la contestation constitue, une fois encore, un élément d'analyse fondamental en matière de contentieux du recouvrement. Appliqué dans le cadre de la détermination de l'autonomie du pouvoir des juges, il permet en effet de souligner les incidences de la mise en œuvre d'une contestation de l'obligation de payer devant le juge de l'impôt vis-à-vis de la décision du juge de

¹⁵⁶⁵. - CE 22 décembre 1969, n° 73.549 et 73.549 bis : *Dr. fisc.* 1970, n° 7, comm. 218 ; *Dupont* 1970, p. 153.

¹⁵⁶⁶. - CE 10 décembre 1965, n° 61.588 : *Dupont* 1966, p. 66 ; 17 mai 1982, n° 22.972, *Guillon* : *Dr. fisc.* 1982, n° 49, comm. 2346 et *RJF* 7/82, n° 738.

¹⁵⁶⁷. - CAA Bordeaux 17 novembre 1992, n° 90-142, *Clermont* : *Recueil Lebon* p. 880 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 192 ; *RJF* 2/93, n° 294.

¹⁵⁶⁸. - CE 16 octobre 1974, n° 88.531 : *Dr. fisc.* 1975, n° 25, comm. 867.

l'exécution statuant sur la régularité des poursuites procédant de cette même obligation.

S'agissant d'apprécier la régularité de la décision de surseoir à statuer du juge de l'impôt jusqu'à ce que la juridiction civile se soit prononcée sur une question relative à la validité du privilège du Trésor, Madame le commissaire du gouvernement Hagelsteen avait relevé l'importance de la prise en compte de l'objet de la contestation au regard de la résolution de ces problèmes de compétence. Elle avait ainsi souligné que « *les dispositions de l'article L. 281 du LPF doivent être interprétées par la seule référence à l'objet de la contestation, et non à la nature des moyens invoqués.*

En effet, ce qui détermine la ligne de partage entre les deux juridictions de l'ordre administratif et de l'ordre judiciaire, c'est bien les conclusions de la requête, c'est-à-dire ce que le contribuable conteste ou veut voir reconnaître. Ceci résulte de la rédaction même des textes dont est issu l'article L. 281 du LPF : "Les contestations portant sur..."

Or, les moyens ne sont pas l'objet de contestations ; ils sont des arguments développés en vue d'obtenir la reconnaissance de quelque chose : l'absence de l'obligation de payer, la non exigibilité de l'impôt, la modification de sa quotité.

Or, il faut bien voir que les deux ordres de contestations prévus par l'article L. 281 du LPF ne sont nullement équivalents, ou interchangeable. Ce n'est jamais la même chose pour un contribuable de demander que soit reconnue l'irrégularité en la forme d'un acte de poursuite ou la non-existence de son obligation de payer. La satisfaction éventuellement obtenue n'a bien évidemment ni la même portée ni les mêmes conséquences dans l'un ou l'autre cas »¹⁵⁶⁹.

L'auteur en déduit de ce fait, selon une analyse confirmée depuis longtemps par la jurisprudence¹⁵⁷⁰, qu'« *il convient donc à chaque fois d'apprécier d'abord ce que le contribuable conteste, c'est-à-dire ce qu'il demande au juge de voir reconnaître, d'en tirer l'ordre de juridiction compétent et d'examiner ensuite les moyens invoqués en se réservant la possibilité, le cas échéant, de prononcer un sursis à statuer* »¹⁵⁷¹.

Si l'on s'en tient aux incidences de la décision du juge du contentieux de l'obligation de payer au regard de celle du juge du contentieux des poursuites, il convient selon nous d'en tirer les conclusions suivantes.

Dans l'hypothèse où le redevable conteste à la fois la validité de son obligation de payer et la régularité des poursuites qui en ont découlé, le rejet de l'une des deux contestations n'aura bien entendu aucune incidence sur l'autre contestation engagée.

Si par contre l'une des deux prétentions est accueillie favorablement par le juge, les incidences seront cette fois différentes selon l'objet du litige sur lequel le juge s'est prononcé.

¹⁵⁶⁹.- Concl. M.-D. HAGELSTEEN sur CE 10 avril 1992, n° 93.311 : *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 167, p. 253.

¹⁵⁷⁰.- Voir notamment TC 30 avril 1898, *Préfet du Vaucluse c/ Courtet* : S. 1900, III, 46 ; CE Ass. 6 mars 1908, *Dame Dieuport* : S. 1910, III, 70, concl. TARDIEU ; Cass. com. 4 mars 1986, n° 84-12 686 : *Dr. fisc.* 1987, n° 1, comm. 33.

¹⁵⁷¹.- Concl. M.-D. HAGELSTEEN sur CE 10 avril 1992, n° 93.311, précité.

Dans ce cas, en effet, l'annulation de la mesure de poursuite critiquée ne rendra pas sans objet la contestation de l'obligation de payer concomitamment engagée ¹⁵⁷². L'irrégularité de la mesure ne pourra pas à elle seule affecter la régularité de l'obligation de payer, elle aura seulement pour effet d'obliger le comptable à décerner un nouvel acte de poursuite afin de procéder au recouvrement forcé de la créance. Nous ne pouvons d'ailleurs que nous étonner quant à la solution rendue sur ce point par un arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris du 23 mai 1995, *ministre du budget contre Rolland* ¹⁵⁷³. La juridiction administrative avait en effet considéré que l'annulation d'un acte de poursuite par un jugement du tribunal de grande instance devenu définitif rendait sans objet les conclusions à fin de décharge de l'obligation de payer présentées par le redevable. L'erreur d'appréciation nous semble manifeste si l'on s'en tient aux seuls termes de l'arrêt. La Cour avait expressément relevé que devait être reconnue comme dépourvue d'objet la demande en décharge « *de l'obligation de payer procédant de l'avis à tiers détenteur* ». Or, ce n'est pas l'obligation de payer qui procède des mesures de poursuites décernées, mais bien les mesures de poursuites décernées qui procèdent de l'obligation de payer à laquelle se trouve assujéti le redevable. Dès lors, l'annulation de l'avis à tiers détenteur ne pouvait être considérée comme entraînant la décharge de l'obligation de payer, qui seule aurait eu pour effet de rendre la demande du redevable sans objet. Cet arrêt demeure cependant isolé, le Conseil d'État ayant pour sa part toujours considéré, comme nous l'avons précédemment relevé, que l'annulation d'un acte de poursuite par l'autorité judiciaire ne rendait pas sans objet la contestation de l'obligation de payer dont il procédait ¹⁵⁷⁴.

À l'inverse, le prononcé de la décharge de l'obligation de payer du redevable privera de fondement les mesures de poursuites qui en auront résulté. Aussi la jurisprudence judiciaire considère-t-elle qu'elle peut tenir compte de la décision du juge de l'impôt relative à la validité de l'obligation de payer du redevable pour statuer sur la régularité d'une mesure de poursuite qui en découle. Le juge des poursuites peut ainsi décider qu'il n'y a pas lieu de prononcer la radiation d'une hypothèque tant que la décharge des impositions dont elle garantissait le recouvrement n'a pas été ordonnée par le juge de l'impôt ¹⁵⁷⁵ ou qu'il convient de suspendre les effets d'un avis à tiers détenteur jusqu'à ce que le juge de l'impôt se soit prononcé sur l'existence de l'obligation de payer du redevable poursuivi ¹⁵⁷⁶.

Ainsi, « *la décision du juge judiciaire statuant sur les voies d'exécution ou les garanties du recouvrement peut être influencée par l'existence d'un litige pendant*

¹⁵⁷².- CE 10 décembre 1965, n° 61.588 : *Dupont* 1966, p. 66 ; 17 mai 1982, n° 22.972, *Guillon* : *Dr. fisc.* 1982, n° 49, comm. 2346 et *RJF* 7/82, n° 738.

¹⁵⁷³.- CAA Paris 23 mai 1995, n° 93-1373, *Min. du budget c/ Rolland* : *Dr. fisc.* 1995, n° 39, comm. 1845.

¹⁵⁷⁴.- Cf. CE 10 décembre 1965, n° 61.588 et 17 mai 1982, n° 22.972, *Guillon*, précités.

¹⁵⁷⁵.- Cass. com. 4 mars 1986, n° 84-12696 : *Dr. fisc.* 1987, n° 1, comm. 33.

¹⁵⁷⁶.- Cass. com. 16 juin 1992, n° 1149 D, *Percepteur de la ville d'Albert* : *RJF* 1/93, n° 144.

*devant le juge de l'impôt »*¹⁵⁷⁷. Il serait néanmoins excessif de considérer que la décharge de l'obligation de payer rende sans objet la contestation de la régularité des mesures de poursuites qui en découlent. Comme nous l'avons vu, le juge de l'impôt ne peut prononcer l'annulation des actes de poursuites sans excéder sa propre compétence, et si le comptable en charge du recouvrement ne prend pas acte de la décision de décharge de l'obligation de payer du redevable, ce dernier sera dans l'obligation de se tourner vers le juge de l'exécution pour annuler les mesures de poursuites qui seraient maintenues au mépris de la décision de décharge dont il a bénéficié.

L'autonomie des actions contentieuses peut ainsi être parfois perçue comme une source de complexité supplémentaire, dans la mesure où elle oblige le redevable à saisir à la fois le juge de l'impôt et le juge de l'exécution s'il entend neutraliser tous les effets d'une obligation de payer infondée. Nous verrons d'ailleurs que les inconvénients propres à l'existence d'une telle autonomie se retrouvent également à travers le caractère limité de la mise en œuvre des questions préjudicielles susceptibles d'être soulevées dans le cadre du contentieux du recouvrement.

B. L’AFFIRMATION DE L’AUTONOMIE DES POUVOIRS DES JUGES DANS LA MISE EN ŒUVRE DES QUESTIONS PRÉJUDICIELLES

L'autonomie du pouvoir des juges du contentieux du recouvrement conduit chaque juridiction à statuer séparément sur les litiges dont l'objet relève de la compétence qui leur a été attribuée au terme des dispositions de l'article L. 281 du LPF. Une telle indépendance des actions contentieuses est parfois, comme nous l'avons vu, la source d'une complexité supplémentaire pour le redevable. Mais comme le relevait le professeur Le Berre alors que la contrainte administrative était encore en vigueur, « *l'inconvénient qui peut parfois résulter de l'application des règles actuelles doit être considéré comme mineur. En effet, l'annulation d'une contrainte prive de base légale l'acte de poursuites et l'administration chargée du recouvrement doit en prendre acte. Ce n'est que si l'administration décide d'ignorer la décision du juge fiscal administratif que le justiciable se trouve contraint de s'adresser au juge judiciaire pour demander l'annulation de l'acte de poursuite lui-même* »¹⁵⁷⁸.

Ce que par contre le redevable est légitimement en droit d'attendre, c'est que sa contestation soit effectivement jugée par la juridiction qu'il a saisie, dans la mesure, bien entendu, où cette saisine s'est effectuée conformément aux règles de compétences applicables au regard de l'objet du litige. Il peut être effectivement difficile d'admettre que le juge de l'impôt refuse de statuer sur l'ensemble des moyens qui lui ont été présentés alors que, d'une part, le juge s'est déclaré compétent au regard de l'objet de la contestation et que, d'autre part, la plénitude de

¹⁵⁷⁷.- R. BOUSQUET, « Contentieux du recouvrement », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 610, § 77.

¹⁵⁷⁸.- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 219.

juridiction du juge de l'impôt est un principe affirmé au moins aussi souvent que celui selon lequel le juge de l'action est le juge de l'exception¹⁵⁷⁹.

L'existence des questions préjudicielles a fait, à cet égard, l'objet de vives critiques de la part de la doctrine. Le professeur Maxime Chrétien, déplorant le caractère trop fréquent de ces questions devant le juge administratif de l'impôt, avait ainsi souligné que « *la question préjudicielle entraîne des retards considérables dans le règlement définitif du procès fiscal puisque la juridiction administrative doit alors surseoir à statuer et attendre la décision de la juridiction civile sur l'exception préjudicielle – ce qui, compte tenu des règles ordinaires de la procédure civile (recours en appel et pourvoi en cassation), peut provoquer l'intervention de la Cour de cassation, etc., voire l'intervention du Tribunal des conflits si la juridiction civile se déclare, à son tour, incompétente pour trancher la question préjudicielle* »¹⁵⁸⁰.

Ce problème se pose doublement dans le cadre du contentieux du recouvrement, puisque les questions préjudicielles sont susceptibles d'intervenir à la fois entre les juges administratif et judiciaire de l'impôt, et entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution.

Ces deux éventualités soulevant des problématiques différentes, nous les aborderons successivement en nous attachant à faire ressortir les contradictions existant au regard de l'autonomie du pouvoir des juges que nous évoquions précédemment. Nous traiterons dans un premier point l'inégalité existant au regard du recours à la question préjudicielle entre le juge administratif et judiciaire de l'impôt (a), et dans un second point, la quasi-inexistence de ce recours entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution (b).

a. Le recours à la question préjudicielle entre le juge administratif et le juge judiciaire de l'impôt : une inégalité incompatible avec la nature du pouvoir juridictionnel conféré

La mise en perspective de la problématique posée par le recours à la question préjudicielle dans le contentieux de l'obligation de payer (2) suppose que soient préalablement abordées les conditions d'application de ce recours en matière fiscale (1).

¹⁵⁷⁹.- Ce principe est d'ailleurs affirmé à la fois en procédure civile par les articles 49 et 51 du Nouveau code de procédure civile applicables aux tribunaux de grande instance, et en procédure administrative contentieuse par l'article R. 312-3 du Code de justice administrative aux termes duquel « *le tribunal administratif territorialement compétent pour connaître d'une demande principale l'est également pour connaître de toute demande accessoire, incidente ou reconventionnelle ressortissant à la compétence des tribunaux administratifs ; il est également compétent pour connaître des exceptions relevant de la compétence d'une juridiction administrative* ».

¹⁵⁸⁰.- M. CHRETIEN, « Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale », *Mélanges Marcel Waline*, 1974, tome 1, p. 119 et s.

1. Les conditions d'application des questions préjudicielles en matière fiscale

Le recours à la question préjudicielle suppose, aussi bien en procédure civile qu'en procédure administrative contentieuse, que soient réunies un certain nombre de conditions¹⁵⁸¹.

La juridiction saisie du litige doit en premier lieu se reconnaître compétente à titre principal, cette compétence devant être nécessairement déterminée au regard de l'objet de la contestation.

La question préjudicielle doit en second lieu porter sur un des moyens de droit découlant de cet objet, ce moyen relevant de la compétence exclusive d'un autre ordre de juridiction ou d'une juridiction d'exception¹⁵⁸². Si en effet la question de compétence porte sur l'objet même du litige, elle devra être résolue, non pas par la voie d'une question préjudicielle, mais par la saisine éventuelle du tribunal des conflits. Si par contre la juridiction saisie est effectivement compétente au regard de l'objet de la contestation, mais qu'elle n'est appuyée que de moyens dont elle ne peut connaître, celle-ci devra alors la rejeter.

Cette question doit enfin soulever une difficulté sérieuse ayant une incidence significative sur la solution du litige, cette incidence nécessitant qu'elle soit résolue au préalable par la juridiction compétente¹⁵⁸³.

La question préjudicielle se définit donc ainsi comme constituant un « *point litigieux dont la solution doit précéder celle de la question principale qu'elle commande mais qui ne peut être tranché par la juridiction saisie, de telle sorte que celle-ci doit surseoir à statuer jusqu'à ce que la question préjudicielle ait été résolue par la juridiction seule compétente pour en connaître* »¹⁵⁸⁴.

L'appréhension de cette notion en matière fiscale n'est pas réellement différente de celle traditionnellement admise dans les autres branches du droit. La jurisprudence du Conseil d'État considère en effet que « *le juge compétent sur le fond d'un litige ne doit surseoir à statuer que dans le cas où la solution du litige dépend de la réponse à donner à une question que ce juge n'est pas compétent pour trancher lui-même* »¹⁵⁸⁵.

Néanmoins, le recours à la question préjudicielle y est nettement plus limité, sans doute pour des raisons tenant plus au réalisme du droit fiscal qu'à sa prétendue

¹⁵⁸¹.- Voir sur ce point J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 366 et s. et R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif, op. cit.*, p. 218 et s.

¹⁵⁸².- La procédure civile distingue classiquement les questions préjudicielles générales, relevant de la compétence d'un autre ordre de juridiction, et les questions préjudicielles spéciales, relevant de la compétence d'une juridiction spécialisée telle que le Conseil des prud'hommes au regard des questions relatives au redressement ou à la liquidation judiciaire d'une personne exerçant une activité de commerçant ou d'artisan (J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 366 et s.).

¹⁵⁸³.- Le professeur Laferrière considérerait ainsi que la question préjudicielle devait soulever « *une difficulté réelle [...], de nature à faire naître une doute dans un esprit éclairé* » (in *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux, op. cit.*, tome 1, p. 449). Elle se distingue ainsi des questions préalables qui pourront être résolues par la juridiction saisie du litige à titre principal.

¹⁵⁸⁴.- G. CORNU, *Vocabulaire juridique, op. cit.*, V^o Question.

¹⁵⁸⁵.- CE 30 juin 1972, n^o 72.229, *Cie Martig : Dr. fisc.* 1972, n^o 22, comm. 905.

autonomie¹⁵⁸⁶. Les notions utilisées en la matière ne sont certes pas étrangères à celles que connaissent les autres branches du droit, mais elles sont simplement mises en œuvre « *dans une perspective qui est la sienne propre, telle que définie par la loi fiscale et généralement plus sensible à la réalité économique qu'à la forme juridique qui habille cette réalité* »¹⁵⁸⁷.

Aussi les questions préjudicielles sont-elles, en droit fiscal, extrêmement rares devant le juge administratif et pour ainsi dire inexistantes devant le juge judiciaire. Cette généralité ne peut toutefois s'appliquer qu'en ce qui concerne le contentieux de l'établissement de l'impôt. Le contentieux fiscal du recouvrement accorde en effet pour sa part une place nettement plus importante à ces questions de compétence.

2. Le recours à la question préjudicielle dans le contentieux de l'obligation de payer

Comme l'avait déjà relevé le professeur Castagnède, « *le règlement d'une contestation relative à l'obligation au paiement de l'impôt fait nécessairement appel à une analyse rigoureusement juridique. Le "réalisme" du droit fiscal doit ici céder la place au "formalisme" des situations juridiquement définies.*

Cette modification de perspective permet de comprendre que les questions préjudicielles soient plus aisément admises par le juge administratif de l'impôt dans le contentieux des oppositions à contrainte qu'elles ne le sont dans le contentieux de l'assiette »¹⁵⁸⁸.

L'illustration la plus évidente de cette constatation est sans nul doute l'obligation faite au juge administratif de l'impôt de se conformer aux dispositions de l'article L. 282 du LPF. Aux termes de cet article, « *lorsqu'une tierce personne, mise en cause en vertu de dispositions autres que celles du code général des impôts, conteste son obligation d'acquitter la dette, le tribunal administratif, lorsqu'il est compétent, attend pour statuer que la juridiction civile ait tranché la question de l'obligation* ».

¹⁵⁸⁶.- Cette question a fait l'objet de nombreux débats doctrinaux qui aboutissent aujourd'hui à une remise en cause de l'autonomie du droit fiscal, d'ailleurs confirmée dans la plupart des cas par la jurisprudence. Voir sur ce point J. ARRIGHI DE CASANOVA, « Droit de propriété et taxes foncières : les limites de l'autonomie du droit fiscal », concl. sur CE Sect. 26 juillet 1991, n° 51.086, *SCI Port-Deauville, Petites affiches* 1992, n° 115, p. 4 et s. ; M. COZIAN, « Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 2° éd., p. 3 et s. ; G. GOULARD, « Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? », *RJF* 1995, p. 322 et s. ; L. MEHL, concl. sous CE 24 novembre 1967, n° 69.113 et 69.114 : *Dr. fisc.* 1969, n° 25, comm. 884.

¹⁵⁸⁷.- V. HAIM, « Questions préjudicielles », *Juriclasser Procédures fiscales*, Fasc. 487, § 19.

¹⁵⁸⁸.- B. CASTAGNEDE, *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, op. cit., p. 416.

Le juge administratif doit ainsi surseoir à statuer lorsque se trouve posée une question relative à la portée de l'engagement d'une personne s'étant portée caution solidaire du redevable¹⁵⁸⁹ ou encore à la qualité d'héritier du redevable décédé¹⁵⁹⁰.

La question de savoir si le destinataire d'un avis à tiers détenteur est effectivement débiteur ou détenteur de sommes appartenant ou devant revenir au redevable faisait également auparavant l'objet de questions préjudicielles quasi systématiques¹⁵⁹¹. Mais le revirement opéré par l'arrêt *S.C.I. Mer et Silence* du 19 octobre 1992 ayant conclu au rattachement de ces contestations au contentieux des poursuites, il mit un terme définitif à cette jurisprudence¹⁵⁹². Le litige fondé sur la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur, au motif que le tiers visé n'est pas débiteur du redevable de la créance, relevant de la seule compétence du juge judiciaire, il n'y a donc plus lieu d'appliquer l'article L. 282 du LPF puisque le juge administratif de l'impôt ne peut plus, par principe, s'en trouver saisi. L'absence de lien du tiers détenteur à l'égard de l'obligation de payer ayant motivé ce revirement avait d'ailleurs déjà été relevé par le commissaire du gouvernement Verny dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'État du 29 juillet 1983. Cette analyse l'avait conduit à écarter l'obligation faite au juge administratif de surseoir à statuer, dans la mesure où l'article L. 282 du LPF « *ne s'applique pas [...] aux tiers détenteurs qui ne sont pas des tiers mis en cause à titre personnel, en vertu d'une solidarité, pour le paiement de l'impôt au titre des dispositions de droit commun. Le tiers détenteur est simplement invité à payer en l'acquit du contribuable, selon une procédure exceptionnelle réservée au recouvrement des créances auxquelles s'applique le privilège du Trésor* »¹⁵⁹³.

Les dispositions relatives aux questions préjudicielles dans le contentieux de l'obligation de payer ne prévoyant pas d'autres conditions d'application que celle de saisir la juridiction civile « *dans un délai de deux mois à compter de la notification de la décision de sursis à statuer du tribunal administratif* »¹⁵⁹⁴, elles s'appliquaient de façon automatique dès lors que le tiers mis en cause contestait devant le juge

¹⁵⁸⁹.- CE 6 décembre 1967, n° 70.626, *Thomas* : *Recueil Lebon* p. 467 ; plén. 10 avril 1992, *Gaillard* : *Dr. fisc.* 1993, n° 5, comm. 167, concl. M.-D. HAGELSTEEN et *RJF* 6/92, n° 899 ; TA Besançon 27 mars 1997, n° 94-880, *M. Mongeot* : *Dr. fisc.* 1997, n° 24, comm. 686, concl. C. MOULIN.

¹⁵⁹⁰.- TC 19 octobre 1998, n° 3.116, *Cts Debaille* : *Dr. fisc.* 1999, n° 11, comm. 236, concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; CE 6 juillet 1979, n° 99.012, *Mme X.* : *Dr. fisc.* 1979, n° 42, comm. 2010 et *Dr. fisc.* 1980, n° 24, comm. 1322, concl. RIVIERE ; 12 février 1992, n° 89.844, *Granjon* : *RJF* 4/92, n° 541 ; CAA Bordeaux 27 avril 1999, n° 96-2049 : *RJF* 11/99, n° 1431.

¹⁵⁹¹.- CE 29 juillet 1983, n° 34.981 : *Dr. fisc.* 1984, n° 17, comm. 905, concl. J.-F. VERNY et *RJF* 11/83, n° 1407 ; 18 novembre 1985, n° 28514 : *Dr. fisc.* 1986, n° 18, comm. 883, concl. O. FOUQUET et *RJF* 1/86, n° 68 ; CAA Paris 24 septembre 1991, n° 769, *Shenouda* : *RJF* 12/91, n° 1604.

¹⁵⁹².- CE 19 octobre 1992, n° 79.718, *SCI « Mer et Silence »* : *Dr. fisc.* 1993, n° 14, comm. 758, concl. Ph. MARTIN.

¹⁵⁹³.- Concl. sous CE 29 juillet 1983, n° 34.981 : *Dr. fisc.* 1984, n° 17, comm. 905.

¹⁵⁹⁴.- Article R. * 282-1 du LPF.

administratif son obligation d'acquitter la dette en vertu de règles autres que celles issues du code général des impôts¹⁵⁹⁵.

Ce n'est que tardivement que la jurisprudence commença finalement à subordonner l'application de l'article L. 282 du LPF à la réunion de conditions similaires à celles du droit commun des questions préjudicielles.

Le Tribunal administratif de Versailles fut un des premiers à considérer implicitement, par un jugement du 24 mai 1994, *SA Midland Bank*, que le juge administratif n'avait pas à surseoir à statuer si la contestation ne soulevait pas une difficulté sérieuse¹⁵⁹⁶. Il avait ainsi apprécié l'étendue de l'engagement souscrit par la banque s'étant portée caution du redevable et en avait déduit que la contrainte était dépourvue de base légale dans la mesure où l'Administration avait mis en jeu cette dernière en dehors des conditions en vue desquelles cet engagement avait été octroyé.

Cette solution fut par la suite adoptée par la Cour administrative d'appel de Paris dans un arrêt du 8 février 2000, *M. Villa*, d'ailleurs confirmé par la suite par le Conseil d'Etat¹⁵⁹⁷, l'ayant amenée à statuer sur le défaut de validité d'un engagement de caution¹⁵⁹⁸. Elle considéra, cette fois explicitement, que « *le moyen ainsi évoqué par le requérant, s'il conteste son obligation d'acquitter sa dette en vertu de dispositions autres que celles du CGI, ne soulève pas une difficulté sérieuse de nature à justifier que le juge administratif sursoie à statuer jusqu'à ce que la juridiction civile ait tranché la question de l'obligation, en application des dispositions précitées de l'article L. 282 du LPF* ».

Le moyen invoqué était cependant manifestement infondé et la Cour l'avait finalement rejeté. La même juridiction confirma néanmoins définitivement cette solution par un arrêt du 9 novembre 2000, dans un cas où elle considéra le moyen tiré des dispositions autres que celles du CGI comme fondé. La requérante, poursuivie en paiement en sa qualité d'associé d'une société civile, contestait son obligation au paiement d'une dette de TVA dont ladite société était redevable¹⁵⁹⁹. La Cour avait en l'espèce prononcé la décharge partielle de l'obligation de payer à laquelle elle s'était trouvée assujettie, en accueillant le moyen fondé sur les dispositions de l'article 1858 du Code civil aux termes desquelles les créanciers ne peuvent poursuivre les associés en paiement des dettes de la personne morale qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi cette dernière. Elle avait pour ce faire considéré une nouvelle fois que ce moyen ne soulevait pas une difficulté sérieuse de nature à justifier que le juge administratif sursoie à statuer jusqu'à ce que la juridiction civile ait tranché la question de l'obligation en application des dispositions de l'article L. 282 du LPF.

¹⁵⁹⁵. - TA Besançon 27 mars 1997, n° 94-880 : *Dr. fisc.* 1997, n° 24, comm. 686, concl. Mme MOULIN et *RJF* 8-9/97, n° 854 ; CAA Bordeaux 27 avril 1999, n° 96-2049 : *RJF* 11/99, n° 1413.

¹⁵⁹⁶. - TA Versailles 24 mai 1994, n° 93-4988 et 93-6582, *SA Midland Bank* : *RJF* 3/95, n° 409.

¹⁵⁹⁷. - CE 2 juillet 2003, n° 220.205, *M. Villa* : *Dr. fisc.* 2003, n° 51, comm. 931 ; *RJF* 10/03, n° 1170.

¹⁵⁹⁸. - CAA Paris 8 février 2000, n° 98-115, *M. Villa* : *Dr. fisc.* 2000, n° 49, comm. 987, concl. G. GOULARD ; *RJF* 6/00, n° 853.

¹⁵⁹⁹. - CAA Paris 9 novembre 2000, n° 99-799, *Brossois* : *RJF* 5/01, n° 701.

L'obligation légale de surseoir à statuer résultant de ces dispositions demeure néanmoins applicable dans la plupart des cas et s'applique à chaque fois que la contestation du tiers soulève une difficulté sérieuse échappant à la compétence du juge administratif.

La solution ne sera pas différente si la question émane du redevable principal de la dette. Le juge administratif n'étant pas compétent pour juger de la validité d'une obligation de droit privé, il devra se conformer aux règles posées cette fois par la jurisprudence en matière de questions préjudicielles. Il devra ainsi surseoir à statuer dès lors que le redevable contestera son obligation de payer en s'appuyant sur un moyen relatif notamment à une question de propriété ou d'état des personnes ¹⁶⁰⁰.

Si par contre la contestation de l'obligation de payer du redevable porte sur des créances relevant de la compétence du juge judiciaire de l'impôt, ce dernier ne sera pas soumis à l'obligation de surseoir à statuer puisqu'il sera dans tous les cas compétent pour juger de l'intégralité des moyens soulevés par le redevable.

Cette disparité existant entre la compétence respectivement reconnue au juge administratif et judiciaire de l'impôt s'exerce malencontreusement au détriment des droits des redevables. Elle conduit à allonger de façon notable le traitement juridictionnel de la contestation et semble difficilement compatible avec le pouvoir de pleine juridiction traditionnellement reconnu au juge de l'impôt.

Il serait donc souhaitable que l'évolution ayant conduit la jurisprudence à assouplir les conditions de mise en œuvre de l'article L. 282 du LPF se poursuive, à l'image de celle qu'a pu connaître le contentieux de l'assiette de l'impôt ¹⁶⁰¹, dans le sens d'une conception plus pragmatique de l'étendue de la compétence reconnue au juge administratif de l'impôt ¹⁶⁰².

b. Le recours à la question préjudicielle entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution : des solutions conformes à la nature des pouvoirs conférés aux juges

Le recours à la question préjudicielle peut également intervenir dans le contentieux du recouvrement lorsque le redevable invoque devant le juge de l'impôt des moyens relatifs à la régularité des poursuites ou lorsqu'il fait état devant le juge de l'exécution de moyens relatifs à la validité de son obligation de payer.

Nous verrons que si le juge de l'impôt n'a dans ce cas quasiment jamais l'occasion de surseoir à statuer (1), au contraire de l'attitude adoptée par le juge de l'exécution (2), cette situation s'explique par la nature du pouvoir respectivement conféré à ces juges vis-à-vis de l'objet des contestations relevant de leur compétence.

¹⁶⁰⁰ - Cf. V. HAIM, « Questions préjudicielles », *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, Fasc. 487, § 39.

¹⁶⁰¹ - Les questions préjudicielles susceptibles d'intervenir dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt se limitent en effet aux moyens relatifs à la propriété ou à l'existence et à la portée d'obligations de droit privé (Cf. V. HAIM, « Questions préjudicielles », *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, Fasc. 487, §24 et s.).

¹⁶⁰² - Voir notamment dans ce sens l'appréhension par le juge des notions de propriétaire de fonds de commerce (CE 28 avril 1965, n° 53.714 et 53.715 : *Dr. fisc.* 1965, n° 45, doct., concl. POUSSIERE et *AJDA* 1965, p. 655, note LAMARQUE) ou de société de fait (CE 18 mars 1970, n° 77.618 : *Dr. fisc.* 1970, n° 28, comm. 802, concl. DELMAS-MARSELET).

*1. L'attitude du juge de l'impôt face aux questions préjudicielles :
une quasi-inexistence attestant de l'exercice d'un pouvoir de pleine juridiction*

Contrairement à ce que soutiennent certains auteurs, la démarche du juge de l'impôt au regard des questions relevant de la compétence du juge de l'exécution n'est pas réellement différente de celle que nous décrivions précédemment ¹⁶⁰³.

Elle est susceptible d'intervenir en l'espèce, non pas parce qu'un tiers conteste sa mise en cause en vertu de dispositions autres que celles du CGI ou qu'un redevable conteste la validité d'une obligation de droit privé, mais parce que le requérant invoque devant lui un moyen relatif à la régularité en la forme ou au bien-fondé des poursuites mises en oeuvre.

Dans ce cas, lorsque le moyen est invoqué à l'appui d'une contestation ne relevant pas de sa compétence à raison de son objet, le juge de l'impôt rejette ladite contestation comme ne relevant pas de son champ de compétence. Si au contraire le moyen est invoqué à l'appui d'une contestation relevant de sa compétence à raison de son objet, il accepte de l'examiner dans la mesure où il peut avoir une incidence sur la validité de l'obligation de payer.

Ce refus de la part du juge de l'impôt de surseoir à statuer n'est pas pour autant contradictoire avec les règles posées par le droit commun des questions préjudicielles. En effet, à la condition selon laquelle la question préjudicielle doit relever de la compétence exclusive d'une autre juridiction, s'ajoute celle selon laquelle elle doit avoir un caractère sérieux, « *de nature à exercer une influence sur la solution du litige* » ¹⁶⁰⁴, ou en d'autres termes, « *nécessaire au jugement du recours* » ¹⁶⁰⁵.

Or, lorsque le juge de l'impôt est amené à statuer sur la validité de l'obligation de payer du redevable, la mise en cause de la régularité des actes de poursuites qui en ont découlé ne peut en aucune façon avoir une influence sur la validité de cette obligation. L'irrégularité des mesures de poursuites ne peut conduire qu'à l'annulation de ces mesures, et le comptable en charge du recouvrement devra alors décerner un nouvel acte de poursuite fondé sur la même obligation de payer qui, pour sa part, n'aura pas été affectée par cette annulation.

Les moyens relatifs à l'incompétence de l'autorité signataire de l'acte de poursuite ¹⁶⁰⁶ ou aux irrégularités des mentions portées sur l'acte de poursuite ¹⁶⁰⁷ seront donc tout simplement écartés dans la mesure où ils ne relèvent pas de la

¹⁶⁰³.- V. HAIM, « Questions préjudicielles », *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, Fasc. 487, § 32 et s.

¹⁶⁰⁴.- J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 366.

¹⁶⁰⁵.- R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif, op. cit.*, p. 220.

¹⁶⁰⁶.- CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Dr. fisc.* 1963, n° 42 bis, comm. 263, concl. M. MARTIN.

¹⁶⁰⁷.- CE 10 février 1989, n° 86.839, *Gabert* : *Dr. fisc.* 1989, n° 50, comm. 2388.

compétence du juge de l'impôt et qu'ils n'ont aucune influence sur la validité de l'obligation de payer qui se trouve contestée devant lui ¹⁶⁰⁸.

Par contre, l'existence même d'une mesure de poursuite peut dans certains cas conditionner la validité de l'obligation de payer du redevable. C'est principalement le cas lorsque l'exigibilité de la créance se trouve contestée pour cause de prescription de l'action en recouvrement. La notification d'un acte de poursuite ayant pour effet d'interrompre la prescription, le juge de l'impôt accepte de vérifier si cet acte a été notifié dans des conditions de régularité suffisante pour assurer l'interruption de ladite prescription ¹⁶⁰⁹.

Sa compétence se limite néanmoins à l'examen de l'existence de l'acte de poursuite et de la validité de sa notification, et ne peut en aucun cas s'étendre au contrôle de la régularité en la forme de l'acte. Cette limite a d'ailleurs été clairement rappelée par le Conseil d'État dans son arrêt *Mischke* du 11 mai 1994 ¹⁶¹⁰. La Haute juridiction a en l'espèce considéré, après avoir estimé que contrairement à ce que soutenait le requérant les commandements ne pouvaient pas être regardés comme inexistantes, que « *si M. Mischke allègue que les irrégularités dont la forme des commandements serait entachée, sont de nature à priver ces actes de leur effet interruptif de prescription, il n'appartient qu'au juge judiciaire, saisi par la personne poursuivie dans les conditions fixées par l'article 1846 du CGI dans sa rédaction alors applicable, d'apprécier la validité en la forme des actes de poursuites* ».

A contrario, la Cour de cassation a considéré que la contestation du redevable invoquant la nullité d'un commandement au motif que la créance du Trésor était prescrite échappait à la compétence des tribunaux de l'ordre judiciaire ¹⁶¹¹.

Une telle contestation relève donc bien du contentieux de l'obligation de payer et le juge de l'impôt n'excède pas la compétence qui lui est dévolue aux termes de l'article L. 281 du LPF dans la mesure où son contrôle ne s'étend pas à l'examen de la régularité en la forme de l'acte de poursuite.

La quasi-inexistence de questions préjudicielles entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution atteste ainsi de la volonté du juge du contentieux de l'obligation de payer d'exercer un véritable pouvoir de pleine juridiction. Cette

¹⁶⁰⁸.- Dans le même sens, CE 19 décembre 1979, n° 381, *Gugenheim* : *Dr. fisc.* 1980, n° 25, comm. 1406, concl. MARTIN-LAPRADE ; 29 octobre 1980, n° 15.871 : *RJF* 1/81, n° 98 ; 18 mai 1984, n° 39.050 : *RJF* 7/84, n° 910, p. 457 ; 17 février 1988, n° 60.842 : *RJF* 4/88, n° 541 ; 10 juillet 1989, n° 91.890, *Sté Shakoumisha* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1253, concl. Mme LIEBERT-CHAMPAGNE ; 17 mars 1993, n° 78.885, *Me Dolley* : *RJF* 5/93, n° 739 ; 5 avril 1993, n° 88.530, *Miquel* : *RJF* 5/93, n° 727 ; 11 mai 1994, n° 93.770, *Mischke* : *Recueil Lebon* p. 231 et *RJF* 7/94, n° 839.

¹⁶⁰⁹.- CE 25 juillet 1986, n° 42.103, *SARL Garage des Roches noires* : *Dr. fisc.* 1987, n° 17, comm. 876 et *RJF* 10/86, n° 953 ; 3 mai 1989, n° 92.975, *Cognord* : *Dr. fisc.* 1989, n° 50, comm. 2382 et *RJF* 6/89, n° 769 ; 10 juillet 1989, n° 91.890, *Sté Sakoumisha* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1293, concl. Mme LIEBERT-CHAMPAGNE et *RJF* 10/89, n° 1171 ; 9 décembre 1992, n° 99.538, *Telle* : *RJF* 2/93, n° 287 ; CAA Lyon 16 décembre 1992, n° 91-719, *Bonheure* : *Recueil Lebon* p. 881, *Dr. fisc.* 1993, n° 38, comm. 1742 et *RJF* 4/93, n° 601.

¹⁶¹⁰.- CE 11 mai 1994, n° 93.770, *Mischke* : *Recueil Lebon* p. 231 ; *Dr. fisc.* 1995, n° 13, comm. 674 ; *RJF* 7/94, n° 839.

¹⁶¹¹.- Cass. com. 13 mai 1997, n° 95-15683, *Mme Lapidus* : *Dr. fisc.* 1997, n° 31-36, comm. 910 ; *RJF* 8-9/97, n° 855.

tendance jurisprudentielle, confirmée par l'assouplissement récent des conditions d'applications de l'article L. 282 du LPF, assure de la sorte une amélioration notable de l'efficacité du règlement des litiges relevant de la compétence du juge de l'impôt en matière de contentieux du recouvrement.

*2. L'attitude du juge de l'exécution face aux questions préjudicielles :
la reconnaissance d'un pouvoir exercé dans les limites de sa compétence*

Cette relation de cause à effet existant entre la nature du pouvoir conféré au juge et l'étendue du recours à la question préjudicielle peut également se vérifier en sens contraire s'agissant de la démarche du juge de l'exécution dans le contentieux des poursuites.

Comme dans le contentieux de l'obligation de payer, la compétence du juge de l'exécution se définit au regard de l'objet de la contestation. Si la contestation du redevable tend à faire prononcer la nullité de l'acte de poursuite, mais qu'il n'invoque à cet effet que des moyens relatifs à la validité de son obligation de payer, le juge judiciaire devra se déclarer incompétent et il ne pourra dans ce cas décider de surseoir à statuer¹⁶¹².

Lorsque par contre il se trouve saisi d'une contestation relevant de sa compétence à raison de son objet, mais que le redevable a également invoqué, aux côtés des moyens relatifs à la régularité des poursuites, des moyens relatifs à la validité de son obligation de payer, le juge de l'exécution considère qu'il lui appartient de renvoyer les parties à faire trancher par le juge de l'impôt compétent les questions préjudicielles dont dépend la solution du litige. Il accepte donc, dans ce cas, de surseoir à statuer¹⁶¹³.

Une telle solution est aisément compréhensible dans la mesure où le juge de l'exécution dispose d'un pouvoir seulement comparable à celui d'un juge de l'annulation et ne peut en aucun cas empiéter sur les attributions de pleine juridiction du juge de l'impôt vis-à-vis de la créance fiscale mise à la charge du redevable. La validité de la créance commandant en outre la régularité des poursuites qui en découlent, l'incidence de la question préjudicielle sur la solution du litige porté devant le juge de l'exécution est très souvent caractérisée.

Ont ainsi donné lieu à question préjudicielle le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement invoqué devant le juge d'instance lors d'une convention en conciliation qui précédait alors les autorisations de saisie-arrêt¹⁶¹⁴, le moyen relatif à la contestation du montant des intérêts de retard en matière d'impôt sur le

¹⁶¹².- TC 30 avril 1898, *Préfet du Vaucluse c/ Courtet* : S.1 900.III.46 ; 1^{er} février 1951 : S. 1951.III.84 ; Cass. com. 17 avril 1953 : *Bull. civ.* 1953.III, n° 134, p. 94 et *Gaz. Pal.* 1953.II.62 ; 4 mars 1986, n° 86-12696 : *Dr. fisc.* 1987, n° 1, comm. 33 ; Cass. 1^{re} civ. 13 mai 1986, *Leloup c/ Percepteur de la ville d'Aunay-sur-Odon* : *D.* 1986, p. 389, note J. PREVAULT ; 19 janvier 1988, n° 86-17175, *Brossard* : *Dr. fisc.* 1988, n° 43, comm. 1988 ; CA Montpellier 29 janvier 1968, *Sté Bartissol* : *Dr. fisc.* 1968, n° 15-16-17, comm. 640 ; TGI Toulon 26 septembre 1973, *Djaou* : *BODGI* 12 C-1-74.

¹⁶¹³.- Cass. com. 19 février 1991, n° 89-10805, *Lamarque* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1294 et *RJF* 5/91, n° 1294 ; 16 juin 1992, n° 1149 D, *Percepteur de la ville d'Albert* : *RJF* 1/93, n° 144 ; 3 décembre 2002, n° 2049 FS-PB, *Trésorier principal de Bordeaux-Sud c/ Ezquerria* : *RJF* 4/03, n° 509 ; 6 mai 2003, n° 743 F-D, *Rivière et a.* : *RJF* 8-9/03, n° 1048 ; 31 mars 2004, n° 618 F-D, *Sté Desseaux location* : *RJF* 8-9/04, n° 940.

¹⁶¹⁴.- CE 20 novembre 1974, n° 85.622, *dame Moussarie* : *Recueil Lebon* p. 573 ; *Dr. fisc.* 1975, n° 29-30, comm. 1045, concl. CABANES ; *RJF* 1/ 75, n° 36.

revenu¹⁶¹⁵ ou encore celui portant sur l'étendue de la responsabilité solidaire mise à la charge du requérant ¹⁶¹⁶. Le juge de l'exécution peut également être amené à surseoir à statuer lorsque se trouve posée une question relative, non pas au recouvrement, mais à l'établissement de l'impôt ¹⁶¹⁷, ou encore au sens et à la portée d'une législation fiscale étrangère ¹⁶¹⁸.

Les juridictions supérieures, comme d'ailleurs la doctrine, veillent au strict respect de ces règles et n'hésitent pas à sanctionner les éventuels débordements des juges chargés de statuer sur la régularité des poursuites. Le commissaire du gouvernement Martin Laprade avait en ce sens suggéré au Conseil d'État de « compléter la rédaction » de son arrêt du 7 décembre 1988 concernant une contestation relative au recouvrement des créances en cas de liquidation de biens « en précisant que s'il est vrai que la répartition des créances fiscales de l'État entre les créances "dans la masse" et "sur la masse" dépend de la détermination du fait générateur de l'impôt (...), question dont le juge de l'impôt est seul compétent pour trancher des difficultés, alors il incombera, le cas échéant, au syndic ou à l'État de solliciter du Tribunal judiciaire, compétent pour trancher les contestations sur la répartition des créances, qu'il pose, à titre préjudiciel, la question susmentionnée au juge de l'impôt.

Cette petite consultation gratuite donnée aux services contentieux de l'État et aux syndics s'adressera aussi au juge judiciaire, qui s'est engagé résolument, pour trancher les litiges sur la répartition des créances, dans la détermination du fait générateur de l'impôt sans aucun égard pour votre compétence » ¹⁶¹⁹. L'admirable liberté de ton employé n'affecte ici en rien le sérieux comme la fermeté des propos avancés... que le Conseil d'État a d'ailleurs suivis en l'espèce, réuni pour ce faire en formation Plénière.

La Cour de cassation adopte une position semblable et a notamment censuré l'arrêt d'une Cour d'appel ayant validé une saisie-arrêt nonobstant l'opposition du redevable relative à la validité de son obligation de payer, en considérant « qu'il appartenait au juge judiciaire de renvoyer les parties à faire trancher la question préjudicielle relative à l'exigibilité et au bien-fondé de la créance fiscale et, en conséquence, de surseoir à statuer » ¹⁶²⁰.

¹⁶¹⁵.- Cass. com. 4 février 2004, n° 275 F-D, *Daras-Martinez* : *RJF* 6/04, n° 654.

¹⁶¹⁶.- Cass. com. 29 mars 1994, n° 877 D, *Royer* : *RJF* 7/94, n° 847.

¹⁶¹⁷.- CE 7 décembre 1988, n° 86.491, *SA Télécom* : *Dr. fisc.* 1989, n° 51, comm. 2437, concl. B. MARTIN-LAPRADE ; Cass. com. 17 décembre 1991, n° 1633 P, *Le Dall* : *RJF* 3/92, n° 407 ; 3 mai 1995, n° 813, *Ribaut* : *RJF* 7/95, n° 892.

¹⁶¹⁸.- CE 25 mai 1970, n°61.069, *Lallemand* : *Recueil Lebon* p. 347 ; Cass. com. 23 mars 1993, n° 526 D, *Burg Industries* : *RJF* 6/93, n° 705.

¹⁶¹⁹.- Concl. sur CE 7 décembre 1988, n° 86. 491, *SA Télécom* : *Dr. fisc.* 1989, n° 51, comm. 2437.

¹⁶²⁰.- Cass. com. 14 novembre 1995, n° 1907 D, *Lobry* : *RJF* 2/96, n° 240.

Le juge judiciaire étant néanmoins compétent, en application de la jurisprudence *Septfonds*¹⁶²¹, pour interpréter les actes administratifs de caractère réglementaire et appliquer les actes individuels lorsqu'ils sont clairs, il en résulte que lorsque le requérant ne demande pas au juge de surseoir à statuer pour lui permettre de saisir la juridiction administrative, le juge civil n'est tenu de surseoir à statuer que si la question posée présente un caractère sérieux¹⁶²².

Ce principe s'applique ainsi dans le cadre du contentieux du recouvrement, que le juge compétent pour trancher la question préjudicielle soit, en application de l'article L. 199 du LPF, le juge judiciaire, ou le juge administratif de l'impôt. La Cour de cassation a sur ce point considéré, en matière de contentieux des poursuites, que le requérant « *qui invoquait au soutien de son opposition à avis à tiers détenteur un moyen tiré du bien-fondé de l'impôt dont le recouvrement était poursuivi, moyen qui, tout en étant de la compétence des juges de l'ordre judiciaire, ne pouvait être examiné par la Cour d'appel statuant dans une instance de référé, ne soutient pas avoir saisi la cour d'appel d'une demande de sursis à statuer pour lui permettre de saisir la juridiction compétente* »¹⁶²³.

Le juge de l'exécution conserve en outre le pouvoir de refuser de faire droit à la demande de sursis à statuer du redevable s'il estime que la question posée est sans incidence sur la solution du litige. La Cour de cassation contrôle cependant le bien-fondé d'une telle décision et a ainsi censuré l'arrêt ayant rejeté la demande de sursis à statuer sur l'action en responsabilité engagée contre le gérant d'une société qui avait saisi le juge administratif pour contester les impositions mises à la charge de cette dernière. La Haute Cour avait considéré qu'une telle contestation avait nécessairement une incidence sur la solution du litige, dans la mesure où le requérant « *ne pouvait être solidairement responsable que de la dette fiscale de la société à lui rendue opposable* »¹⁶²⁴.

Si donc le juge de l'exécution conserve un certain pouvoir d'appréciation au regard des demandes de sursis à statuer qui lui sont présentées, celui-ci ne peut s'exercer que dans le cadre strict de la compétence qui lui a été attribuée.

¹⁶²¹ - TC 16 juin 1923, *Septfonds* : *Recueil Lebon* p. 498, S. 1923.3.49, note HAURIOU et D. 1924.3.41, concl. MATTER ; 17 décembre 1962, *Sté Domaine de Courteville* : *Recueil Lebon* p. 830 ; Cass. civ. 22 mai 1963 : *Bull. civ. I*, n° 271 ; 17 juin 1964 : *Bull. civ. I*, n° 486 ; 3 avril 1967 : *Bull. civ. I*, n° 195 ; 2 mai 1972 : *Bull. civ. III*, n° 270 ; 24 janvier 1984 : *Bull. civ. I*, n° 35.

¹⁶²² - Cass. com. 2 décembre 1997, n° 2384 D, *Loste* : *RJF* 4/98, n° 470.

¹⁶²³ - Cass. com. 7 mars 1995, n° 492 D, *Pons* : *RJF* 6/95, n° 788.

¹⁶²⁴ - Cass. com. 4 avril 1995, n° 767 P, *Di Silvestro* : *RJF* 7/95, n° 891. La Cour de cassation a également eu l'occasion de préciser dans cet arrêt que, contrairement à ce que soutenaient les premiers juges, la demande du requérant ne revenait pas à différer le paiement des sommes dues dans la mesure où elle tendait à obtenir « *qu'il soit sursis à statuer sur l'action en responsabilité formée contre lui et non qu'il soit sursis au recouvrement d'une dette exigible contre la société* ».

CONCLUSION DU CHAPITRE I

Les règles de répartition des compétences juridictionnelles dans le cadre du contentieux du recouvrement ne soulèvent donc pas, comme nous avons pu le souligner, de réelles difficultés d'application. Celles-ci résultent plus en effet de la détermination préalable par le redevable de la nature de la contestation qu'il entend mettre en œuvre. La construction jurisprudentielle initiale a abouti à l'édiction de règles législatives clairement déterminées, faisant apparaître avec plus d'évidence encore la nature juridique de chacune des actions respectivement confiées au juge de l'impôt et au juge de l'exécution.

Nous avons ainsi démontré que les dispositions applicables en la matière au contentieux de l'obligation de payer se caractérisent par leur absence de spécificité au regard de celles applicables en matière de contentieux de l'assiette. Il s'agit dans les deux cas de déterminer le juge de l'impôt compétent au regard de l'article L. 199 du LPF et, comme nous l'avons vu, la résolution de questions spécifiques au contentieux de l'obligation de payer ne modifie en rien l'application de la clause fiscale de compétence. Quant au contentieux des poursuites, l'attribution de compétence au juge de l'exécution n'a fait que confirmer son caractère détachable du contentieux fiscal, tout en révélant plus encore son appartenance au contentieux des voies d'exécution.

Il résulte de notre analyse que les pouvoirs des juges du contentieux du recouvrement ne peuvent être exercés que dans le cadre strict des règles de compétences ainsi déterminées, conformément à la nature juridique de l'action contentieuse à laquelle ces dernières se trouvent rattachées. Le juge de l'impôt, statuant dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, doit exercer le pouvoir de pleine juridiction que lui confère la nature fiscale de l'action engagée et n'a pas à connaître des limitations imposées au juge de l'exécution dont le pouvoir s'apparente seulement à celui d'un juge de l'annulation.

De cette dualité de régime juridique doit ainsi découler l'exercice cohérent de pouvoirs juridictionnels autonomes, les éventuelles atteintes à cette autonomie ne pouvant résulter que des limites inhérentes à l'étendue du pouvoir conféré au regard de la nature et de l'objet de l'action engagée. Nous pensons de la sorte que seule la décision du juge de l'exécution relative à la régularité des mesures de poursuites doit pouvoir se trouver influencée par la décision du juge de l'impôt statuant sur une instance en validité de l'obligation de payer concomitamment engagée, cette influence pouvant être caractérisée qu'il s'agisse d'apprécier si la contestation doit être considérée comme sans objet ou qu'il s'agisse de déterminer l'obligation faite au juge de surseoir à statuer.

Chapitre II

LA PRÉSERVATION DE LA DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE DES RÈGLES DE PROCÉDURES CONTENTIEUSES

Traiter de la dualité de régime juridique des règles de procédures applicables en matière de contentieux fiscal risque sans doute de heurter quelque peu la sensibilité des partisans, non seulement de l'unité du droit fiscal, mais également de son autonomie. Nous entendons en effet démontrer dans ce dernier chapitre qu'il convient d'appliquer à chacune des actions que connaît le contentieux du recouvrement les règles de procédures contentieuses attachées à la nature juridique respective qui les caractérise.

Pour ce qui est de l'unité du droit fiscal, nos développements ne sauraient cependant en aucun cas y porter atteinte dans la mesure où, comme nous l'avons précédemment établi, le contentieux du recouvrement est susceptible de donner naissance à deux actions contentieuses de nature juridique distincte, le contentieux de l'obligation de payer pouvant seul être assimilé à une action contentieuse de nature fiscale.

Quant à la thèse de l'autonomie du droit fiscal élaborée à l'origine par le Doyen Troabas¹⁶²⁵, nous nous accordons certes à reconnaître que, sans même rentrer plus avant dans de telles considérations théoriques, la procédure fiscale contentieuse obéit à des impératifs qui ne se retrouvent pratiquement dans aucune autre matière. Pour reprendre les termes des professeurs Gour, Molinier et Tournié, « *de longue date, des procédures ont été spécialement conçues pour le règlement des litiges fiscaux. A ces derniers correspondent en effet des voies de droit originales qui échappent pour une large part aux normes du droit judiciaire privé et du contentieux administratif, s'agissant de l'attribution de compétence à certaines autorités pour en connaître ou de la succession des phases qu'elles comportent* »¹⁶²⁶. Mais comme l'avait en son temps souligné Gény, de telles constatations tiennent plus du

¹⁶²⁵.- « Les rapports du droit fiscal et du droit privé », *D. H.* 1926, chronique p. 29 à 32 ; « Essai sur le droit fiscal », *R.S.L.F.* 1928, p. 201 à 236.

¹⁶²⁶.- C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 15 et suivante.

particularisme du droit fiscal que de sa prétendue autonomie ¹⁶²⁷. La majorité de la doctrine s'accorde d'ailleurs aujourd'hui pour le reconnaître ¹⁶²⁸, l'éminent doyen d'Aix-en-Provence ayant lui-même fini par conclure « *que le droit fiscal est moins autonome qu'on le prétend* » ¹⁶²⁹.

Nous verrons sur ce point que la nature des règles de procédure applicables au contentieux du recouvrement en constitue la parfaite illustration. Le nombre de dispositions du Livre des procédures fiscales concernant la matière étant particulièrement restreint, il convient de faire référence aux règles de droit commun applicables selon la juridiction en cause au regard de la nature de l'action engagée.

Ainsi, hormis l'application de règles spécifiques caractérisant le particularisme du contentieux du recouvrement, nous établirons que l'exercice de l'action en contestation de l'obligation de payer suppose la mise en œuvre de règles de procédures applicables en ce qui concerne le contentieux fiscal (Section 1), tandis que l'exercice de l'action en contestation des actes de poursuites entraîne la mise en œuvre de règles de procédure relatives au contentieux des voies d'exécution (Section 2).

¹⁶²⁷.- « Le particularisme du droit fiscal », *RTD Civ.* 1931, p. 797 à 833. L'auteur considère ainsi que « il y a certainement un "particularisme du droit fiscal", qui ne se confond pas avec la spécificité ingénue de toute branche du droit, et qui trouve son principe et sa raison d'être dans l'objet même de ses prescriptions. Le droit fiscal tend essentiellement à grever, envers l'état ou ses subdivisions (...), d'une dette exécutoire et destinée à représenter la contribution de tous aux charges communes, certaines situations ou opérations de la vie, tant individuelle que sociale, qu'il s'agit précisément de déterminer, conformément aux préceptes de la justice supérieure, prenant l'aspect de justice fiscale » (*ibid.* p. 801).

¹⁶²⁸.- Voir notamment J. ARRIGHI DE CASANOVA, « Droit de propriété et taxes foncières : les limites de l'autonomie du droit fiscal », *concl. sur CE Sect. 26 juillet 1991, n° 51.086, SCI Port-Deauville, LPA* 1992, n° 115, p. 4 et s.; Ph. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, préface G. VEDEL, *LGDJ* 1972, p. 141 à 154; M. COZIAN, « Propos désobligeant sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », in *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 1983; O. FOUQUET, « Dation en paiement », *RDA* 1996, p. 399 à 400; G. GOULARD, « Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ? », *RJF* 5/95, p. 322 à 325; J. PUJOL, *L'application du droit privé en matière fiscale – Recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, préface J. SCHMIDT, *LGDJ* 1987; P. SERLOOTEN, « Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal) », *RFFP* 1986, n° 15, p. 58.

¹⁶²⁹.- Cette citation est extraite d'une lettre envoyée par le doyen Trotabas au professeur Cozian, dans laquelle il explique à l'auteur des « propos désobligeants sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal » comment, jeune agrégatif employé chez un avocat aux Conseils, il fut conduit à « inventer » cette théorie aux fins de sauver des dossiers forts mal engagés qu'il s'était vu confiés. Cette lettre a été reproduite dans le *Revue française des finances publiques* de 1995, p. 259, ainsi qu'en appendice de l'article précité de Maurice Cozian, dans sa version réactualisée parue à la *Revue Droit fiscal* 1999, n° 13, p. 530 et s.

SECTION 1. L'EXERCICE DE L'ACTION EN CONTESTATION DE L'OBLIGATION DE PAYER : LA MISE EN ŒUVRE DU CONTENTIEUX FISCAL DU RECOUVREMENT

Les règles de procédure contentieuse gouvernant le contentieux de l'obligation de payer se caractérisent d'une part, par l'insuffisance des dispositions spécifiques à la phase juridictionnelle de la contestation et d'autre part, par la rigueur des obligations qu'elles mettent à la charge du redevable contestataire.

Ces dispositions traduisent néanmoins la mise en œuvre d'une instance de nature fiscale et doivent impérativement être interprétées dans le respect des principes qui y sont attachés, aussi bien au niveau de l'introduction de l'instance (§ 1), qu'au niveau de son déroulement (§ 2) ou de sa conclusion (§ 3).

§ 1. L'APPLICATION DE RÈGLES GOUVERNANT L'INTRODUCTION D'UNE INSTANCE DE NATURE FISCALE

L'appartenance du contentieux de l'obligation de payer au contentieux fiscal se manifeste dès le stade de l'introduction de l'instance au travers de la qualité des parties mises en cause et des modalités de saisine du juge de l'impôt. Ces règles de procédures contentieuses n'en sont pas moins largement déroatoires à celles établies en matière de contentieux d'assiette et elles suffisent déjà à elles seules à illustrer la spécificité des dispositions applicables.

Nous verrons ainsi d'une part, que l'identification des parties révèle la mise en œuvre d'une instance fiscale spécifique (A) et d'autre part, que la saisine du juge fiscal caractérise les dérogations apportées en la matière aux règles de droit commun (B).

A. L'IDENTIFICATION DES PARTIES RÉVÈLE LA MISE EN ŒUVRE D'UNE INSTANCE FISCALE SPÉCIFIQUE

L'identification des personnes susceptibles d'être engagées dans une instance visant à contester l'obligation de payer mise à la charge du redevable semble en première analyse ne révéler aucune originalité particulière vis-à-vis des règles applicables dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt. Dès lors que les premiers juges ont été saisis par le redevable du rejet de la réclamation préalable présentée à l'administration fiscale, le demandeur s'analyse dans tous les cas comme la personne ayant été désignée pour acquitter, à titre principal ou subsidiaire, la créance fiscale contestée, le défendeur étant l'autorité administrative représentant « *la personne publique créancière de l'impôt* »¹⁶³⁰.

Les similitudes existant entre les règles de détermination des parties applicables au contentieux du recouvrement et celles régissant le contentieux de l'assiette, si elles suffisent à qualifier la mise en œuvre d'une instance de nature fiscale, ne sont

¹⁶³⁰ - J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse, op. cit.*, p. 129.

pourtant que relatives. L'identification du demandeur ou de la personne qualifiée pour le représenter (a) et, plus encore, la détermination de l'autorité administrative compétente en tant que défendeur (b) s'effectue en effet selon des règles propres au contentieux du recouvrement, révélant ainsi l'introduction d'une instance spécifique. Nous aborderons successivement ces deux points.

a. La similitude partielle des règles relatives à la qualité de demandeur dans l'instance fiscale

L'identification du demandeur engagé dans une instance fiscale est directement liée à l'obligation fiscale individualisée. De ce fait, « *l'intérêt à agir, qui conditionne habituellement - réserve étant faite du mandat - la qualité pour agir, ne soulève guère de difficultés d'appréciation en contentieux fiscal : est recevable à réclamer tout redevable qui entend contester, en totalité ou en partie, la créance du Trésor établie à son nom* »¹⁶³¹. L'obligation fiscale individualisée pouvant en outre être mise à la charge d'un redevable subsidiaire, il s'ensuit que « *par extension, ont également qualité pour agir les tiers mis personnellement en demeure d'acquitter l'imposition, car ils disposent des mêmes droits et sont soumis aux mêmes obligations que le redevable primitif, notamment les tiers que les textes rendent solidairement responsables, avec le contribuable, du paiement de l'impôt* »¹⁶³².

Cette analyse, exposée ici par les professeurs Gour, Molinier et Tournié, peut s'appliquer à l'ensemble du contentieux fiscal, à ceci près que, comme nous l'avions précédemment démontré, la qualité de demandeur dans le cadre du contentieux du recouvrement résulte non seulement de l'assujettissement du redevable à l'obligation fiscale individualisée, mais plus encore à l'obligation de payer résultant de la mise en œuvre à son encontre des actes de recouvrement forcé.

Un récent arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris illustre parfaitement ce principe s'agissant de la qualité à agir des redevables solidaires¹⁶³³. Une demoiselle Correia avait en l'espèce engagé une instance en contestation de l'obligation de payer relative à un complément d'impôt sur le revenu mis en recouvrement au nom de son père décédé et de sa belle-mère, alors mariée à M. Correia. Le recouvrement forcé avait résulté de trois avis à tiers détenteurs décernés à l'encontre de sa belle-mère, et mademoiselle Correia avait formé opposition en sa qualité d'héritière. Sa demande ayant été rejetée par les premiers juges pour défaut de qualité à agir, elle avait formé appel de ce jugement. Cette dernière était effectivement responsable solidaire du paiement de ces impositions, sur le fondement de l'article 1682 du CGI aux termes duquel « *le rôle est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause* ». Elle se trouvait donc assujettie, à titre subsidiaire, à l'obligation fiscale individualisée. Mais le recouvrement forcé n'ayant pas été mis en œuvre à son encontre, elle ne pouvait être considérée comme redevable de l'obligation de payer et était donc sans qualité pour engager en son nom un contentieux du recouvrement. C'est en substance la solution qu'ont adoptée les juges du second

¹⁶³¹.- C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 228.

¹⁶³².- *Ibid.*

¹⁶³³.- CAA Paris 11 octobre 2001, n° 00-1583, *Melle Correia* : *Dr. fisc.* 2002, n° 22-23, comm. 487, concl. F. BOSSUROY (extraits).

degré, en considérant que dans la mesure où aucune procédure de recouvrement forcé n'avait été mise en œuvre à l'encontre de la requérante, « *sa situation d'héritière de son père décédé ne lui donnait pas qualité pour contester l'exigibilité de la dette d'impôt sur le revenu du foyer fiscal du défunt à l'occasion de poursuites effectuées à l'encontre de l'épouse de ce dernier sur le fondement de l'obligation solidaire de paiement prévue à l'article 1685 du CGI* » et que, dès lors, elle était « *sans qualité pour demander la décharge de l'obligation de payer les impositions visées par les avis à tiers détenteurs notifiés à Mme Correia* ».

Ce n'est donc qu'à compter de la mise en œuvre du recouvrement forcé que le redevable se trouvera véritablement assujéti à l'obligation de payer et c'est de cet assujettissement que découlera sa qualité à agir pour engager un contentieux du recouvrement fondé sur la mise en œuvre des dispositions de l'article L. 281 du LPF ¹⁶³⁴.

Le redevable dispose également de la faculté de se faire représenter par un mandataire. Si, là encore, la plupart des règles applicables en la matière sont similaires à celles que connaît le contentieux de l'assiette de l'impôt, elles comportent néanmoins une restriction relative à l'absence d'obligation, pour les officiers publics ou ministériels, de produire un mandat exprès. En effet, « *à l'exception des avocats et avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation aucun autre membre d'une profession judiciaire ne saurait être autorisé à représenter une personne poursuivie dans un contentieux du recouvrement sans justifier d'un mandat écrit* » ¹⁶³⁵.

Cette solution résulte de l'inapplicabilité au contentieux du recouvrement du dernier alinéa de l'article R.* 197-4 du LPF qui prévoit que « *les officiers publics ou ministériels désignés aux 1° à 3° de l'article 1705 du Code général des impôts sont autorisés à présenter ou soutenir sans mandat exprès une réclamation relative aux impôts, droits ou taxes qu'ils sont tenus d'acquitter en application de cet article* » ¹⁶³⁶. La jurisprudence considère que cette disposition doit être interprétée de façon stricte et exige un mandat de ces personnes dans tous les autres cas non visés par cet article ¹⁶³⁷.

En dehors de cette exclusion, dont la portée pratique ne peut néanmoins être sérieusement considérée comme déterminante ¹⁶³⁸, le redevable principal ou solidaire, de même que les personnes mises en demeure d'acquitter l'imposition par voie de recouvrement forcé pourront être représentés sans mandat par tout avocat

¹⁶³⁴. - Le redevable solidaire ayant, du fait de cet assujettissement, la qualité de partie au litige, le Conseil d'État en a déduit que le mémoire qu'il produit en appel d'une contestation engagée par le redevable principal de la dette, a le caractère d'une requête jointe et non d'une intervention qui serait irrecevable (CE Sect. 10 octobre 1997, n° 117.640, *Chevreaux* : *RJF* 11/97, n° 1057, concl. GOULARD, p. 676).

¹⁶³⁵. - G. LATIL, *Contentieux fiscal*, op. cit., p. 586.

¹⁶³⁶. - Il s'agit, aux termes de l'article 1750 du CGI, des notaires, des huissiers et des greffiers.

¹⁶³⁷. - CE 10 février 1967, n° 67.308 : *Recueil Lebon* p. 71 ; Cass. com. 3 mai 1973, *Lucas* : *BO* 13-O-17-73.

¹⁶³⁸. - D'autant que le décret n° 2003-543 du 24 juin 2003 a supprimé les dispositions de l'article R. 200-17 du LPF permettant au contribuable de se faire représenter en appel par le mandataire de son choix (*JO* du 25 juin 2003, p. 10657).

inscrit au barreau ou par toute personne légalement habilitée à les représenter. Elles pourront également choisir de se faire représenter, contrairement aux règles admises en contentieux administratif ¹⁶³⁹, par toute autre personne de leur choix. Le mandataire devra alors être titulaire d'un mandat régulier, enregistré préalablement ou présenté en même temps que la réclamation ou la requête qu'il autorise ¹⁶⁴⁰.

La jurisprudence considère enfin que le caractère individuel des mesures de poursuites s'oppose à ce que les requêtes collectives soient jugées comme recevables. Le Conseil d'État ayant admis les membres d'une société de fait à réclamer la décharge d'impositions dans le cadre d'un contentieux d'assiette ¹⁶⁴¹ a ainsi rejeté leur opposition à contrainte formée collectivement à l'encontre des actes de poursuites décernés à leur encontre ¹⁶⁴². La réclamation sera néanmoins recevable dans ce cas à l'égard du premier des requérants.

Ces différentes dispositions confèrent ainsi une place spécifique au contentieux de l'obligation de payer, sans pour autant conduire à l'exclure du contentieux fiscal dont il conserve les principales caractéristiques. Cette solution, applicable à la détermination de la qualité de demandeur, s'applique de façon encore plus caractéristique en ce qui concerne l'identification du défendeur dans l'instance.

b. La détermination du défendeur comme spécificité du contentieux du recouvrement

Alors que la réclamation administrative préalable doit être adressée « *au chef du service du département ou de la région dans lesquels est effectuée la poursuite* » ¹⁶⁴³, l'article R.* 281-4 du LPF prévoit que la procédure engagée devant le juge « *doit être dirigée contre le comptable chargé du recouvrement* ».

Une telle solution ne manque pas de surprendre, dans la mesure où elle conduit à une situation plutôt inhabituelle. Comme le souligne Georges Latil, « *seul le comptable qui exerce les poursuites est habilité à représenter et défendre l'administration devant le juge mais son supérieur hiérarchique ne l'est pas* » ¹⁶⁴⁴. En outre, les différences d'interprétation de cette règle selon que la procédure se déroule devant le juge administratif ou judiciaire de l'impôt, ainsi que les divergences de positions concernant les sanctions encourues conduisent à la qualifier

¹⁶³⁹.- Article R.* 200-2, 1^{er} alinéa du LPF.

¹⁶⁴⁰.- Sur le caractère d'ordre public des dispositions de l'article R.* 197-4 du LPF, la sanction de leur violation et les possibilités de régularisations, voir notamment les fascicules du *Jurisque Procédures fiscales* 422 (§ 24 à 37, par R. BOUSQUET) et 451 (§ 44), respectivement relatifs à l'introduction des requêtes devant le Tribunal administratif et devant le Tribunal de grande instance.

¹⁶⁴¹.- CE 26 novembre 1958, n° 23.612, 23.613 et 23.614 : *Recueil Lebon* p. 585.

¹⁶⁴².- CE 26 novembre 1958, n° 23.615, 23.616 et 23.617 : *Recueil Lebon* p. 584.

¹⁶⁴³.- Article R.* 281-1 du LPF.

¹⁶⁴⁴.- G. LATIL, *Contentieux fiscal*, op. cit., p. 608.

de « véritable piège de procédure aux conséquences redoutables pour celui qui s'y laisse prendre »¹⁶⁴⁵.

Nous traiterons donc séparément les procédures applicables devant chacune des juridictions, en nous intéressant en premier lieu à la détermination du défendeur devant le juge judiciaire de l'impôt (1) avant d'aborder en second lieu la position nouvellement adoptée par le juge administratif de l'impôt (2).

1. Le respect par le juge judiciaire de la spécificité des dispositions applicables

Le juge judiciaire applique pour sa part strictement le principe posé par l'article R.* 281-4 du LPF : seul le comptable en charge du recouvrement de l'imposition en cause¹⁶⁴⁶ a qualité pour représenter l'État dans les actions tendant à ce recouvrement¹⁶⁴⁷. Le redevable qui entend contester le recouvrement forcé mis en œuvre par un comptable du Trésor doit ainsi assigner le trésorier principal en charge de ce recouvrement, et non le trésorier-payeur général¹⁶⁴⁸. Ce dernier n'a pas qualité pour agir dans l'instance¹⁶⁴⁹ -même s'il agit dans ce cas sous l'autorité hiérarchique de ses supérieurs¹⁶⁵⁰- et ne peut, en l'absence d'une habilitation légale formelle¹⁶⁵¹, se substituer au comptable pour représenter l'État dans un litige de recouvrement¹⁶⁵².

La Cour de cassation considère que, par application des articles 122 et 125 du Nouveau code de procédure civile, la fin de non recevoir tirée du défaut de qualité pour agir doit être relevée d'office lorsqu'elle a un caractère d'ordre public¹⁶⁵³. La procédure doit donc être considérée comme viciée dès l'origine et conduit à la

¹⁶⁴⁵.- *Ibid.*

¹⁶⁴⁶.- Cass. com. 28 janvier 1992, n° 90-14803 : *Dr. fisc.* 1993, n° 20, comm. 1047.

¹⁶⁴⁷.- Cass. com. 5 mai 1981, n° 79-11.292 : *Bull. cass.* 1981, IV, n° 209 ; 12 novembre 1986, n° 85-14031 G : *Dr. fisc.* 1988, n° 15, comm. 784 ; 1^{er} décembre 1987, n° 85-18645 X : *Bull. cass.* 1987, IV, n° 255 ; 1^{er} février 1994, n° 270 P : *RJF* 5/94, n° 648 ; 13 février 1996, n° 316 D : *RJF* 5/96, n° 665 ; T. civ. Lunéville 28 mai 1947 : *Mémorial des percepteurs* 1947, p. 151 ; T. civ. Castelsarrasin 10 décembre 1957 : *Mémorial des percepteurs* 1958, p. 74.

¹⁶⁴⁸.- Cass. com. 28 juin 1988, n° 87-10591 J, *SNC Manera* : *Bull. cass.* 1988, IV, n° 224 ; *Dr. fisc.* 1988, n° 40, comm. 1841 ; *Mémorial des percepteurs* 1/89, p. 13. La Haute Cour a en outre précisé dans cet arrêt que le trésorier-payeur général n'avait pas à transmettre l'assignation au comptable, une telle transmission étant dans tous les cas inopérante. Le moyen tendant à faire déclarer le demandeur irrecevable en sa demande pour défaut de qualité du trésorier-payeur général à défendre l'action constitue en outre une fin de non-recevoir (Cass. com. 21 janvier 2004, n° 167 F-D, *Trésorier-payeur général du Vaucluse c/ Cristol* : *RJF* 5/04, n° 548).

¹⁶⁴⁹.- Cass. com. 24 mars 1987, n° 83-12878 : *Dr. fisc.* 1988, n° 40, comm. 1841 ; 17 janvier 1989, n° 112 P, *Benhamou* : *RJF* 4/89, n° 520.

¹⁶⁵⁰.- Cass. com. 17 juillet 1990, n° 1000 D, *Visentin* : *RJF* 11/90, n° 1399.

¹⁶⁵¹.- Cass. com. 26 novembre 1996, n° 1869 D, *TPG c/ Fau* : *RJF* 3/97, n° 269.

¹⁶⁵².- Cass. com. 12 janvier 1999, n° 82 D, *Trésorier-payeur général du Val d'Oise e.a. c/ Boulay* : *RJF* 4/99, n° 492 ; *Mémorial des percepteurs* 6-7/99, p. 135.

¹⁶⁵³.- Cass. com. 5 mai 1981, n° 79-11.292, précité ; 28 janvier 1992, n° 143 P : *RJF* 4/92, n° 563.

cassation sans renvoi de la décision au fond ainsi qu'au rejet de la demande pour irrecevabilité ¹⁶⁵⁴.

Quant aux éventuelles possibilités de régularisation, elles découlent là encore de la stricte application des règles de procédure civile. Il résulte en effet des dispositions de l'article 126 du Nouveau code de procédure civile que, contrairement au défaut de qualité pour agir qui peut être régularisé même en appel, le défaut de qualité pour défendre ne peut être réparé par le demandeur qu'en première instance ¹⁶⁵⁵, par l'assignation du comptable compétent ¹⁶⁵⁶.

Notons dès à présent que la procédure suivie par le juge judiciaire de l'impôt dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer est la même que celle adoptée par le juge de l'exécution intervenant dans un litige portant sur la régularité des mesures de poursuites. La plupart des règles posées par la jurisprudence en la matière découlent d'ailleurs de la mise en œuvre d'un contentieux des poursuites. Une telle solution s'explique par le fait que la procédure est moins déterminée en l'espèce par le caractère fiscal ou extra-fiscal du litige, que par la nature propre des juridictions saisies. En effet, « devant la juridiction civile, en l'absence de dispositions expresses édictées par le CGI ou le LPF concernant la saisine de la juridiction, les règles générales de procédure civile sont applicables en matière fiscale et notamment dans le cadre du contentieux du recouvrement » ¹⁶⁵⁷. La détermination du comptable en charge du recouvrement en tant que défendeur s'impose donc au juge judiciaire par application des dispositions expresses de l'article R.* 281-4 du LPF et les sanctions des éventuelles irrégularités obéissent aux règles générales de procédure civile puisqu'aucune disposition de nature fiscale ne s'y oppose.

2. La position peu convaincante nouvellement adoptée par le juge administratif de l'impôt

La question de la détermination du défendeur devant la juridiction administrative n'avait jusqu'à présent jamais été soulevée devant le juge et quant à la doctrine, elle se bornait à indiquer que la procédure devant être dirigée contre le comptable chargé du recouvrement, « la requête introductive d'instance et les

¹⁶⁵⁴.- Cass. com. 12 janvier 1999, n° 82 D, *Trésorier-payeur général du Val d'Oise e.a. c/ Boulay*, précité. Le pourvoi avait bien été en l'espèce formé par le comptable ayant qualité pour représenter l'État, mais il n'avait pas été partie au litige devant les juges du fond.

¹⁶⁵⁵.- Lorsque l'administration se trouve en situation de demandeur dans une instance tendant au recouvrement forcé de l'impôt, elle pourra donc régulariser le défaut de qualité au cours de l'instruction, et cela, même au stade de l'appel. Voir notamment, dans le cadre de la mise en jeu, par l'administration fiscale, des dispositions des articles L. 266 et L. 267 du LPF, Cass. com. 17 juillet 1990, n° 1000 D, *Visentin* : *RJF* 11/90, n° 1399 ; 16 juillet 1991, n° 17756 : *Dr. fisc.* 1991, n° 52, comm. 2562 ; 12 octobre 1993, n° 1475 D, *Paulin* : *RJF* 12/93, n° 1587 et *Mémorial des percepteurs* 1994, p. 8.

¹⁶⁵⁶.- Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 270 P : *RJF* 5/94, n° 648 ; 26 novembre 1996, n° 1869 D, *TPG c/ Fau* : *RJF* 3/97, n° 269.

¹⁶⁵⁷.- Concl. sur CAA Lyon Plén. 4 février 1998, n° 95-1335, *Cruz* : *BDCF* 3/98, n° 65.

*mémoires ultérieurs doivent lui être communiqués pour observations, de même que la convocation à l'audience et tous les actes de procédure »*¹⁶⁵⁸.

Ce n'est pourtant pas la solution qu'a choisi d'adopter la Cour administrative d'appel de Lyon dans son arrêt Cruz du 4 février 1998, puisque, réunie pour ce faire en formation plénière, elle a préféré considérer que, en vertu des dispositions combinées des articles R. 114 du Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel et R. 281-4 du LPF, il n'appartenait qu'au chef du service extérieur de l'administration dont relevait le comptable qui a pris l'acte de poursuites litigieux d'assurer la défense de l'administration¹⁶⁵⁹. S'agissant de la contestation d'un avis à tiers détenteur décerné pour avoir paiement de créances d'impôt sur le revenu et de taxe d'habitation, elle a donc rejeté le moyen fondé sur l'incompétence du trésorier-payeur général en tant que signataire du mémoire en défense.

Cette solution quelque peu surprenante ne nous semble pas très convaincante et nous aimerions revenir sur les motifs ayant conduit le juge administratif à se démarquer sur ce point des prescriptions de l'article L. 281-4 du LPF.

En adoptant cette position, la Cour a suivi très exactement le raisonnement adopté par son commissaire du gouvernement Pierre Bonnaud. Ce dernier avait fait valoir deux arguments fondés, d'une part, sur l'origine des dispositions relatives au contentieux du recouvrement et, d'autre part, sur les différences de procédure applicable selon la nature de la juridiction saisie.

Sur le premier de ces points, M. Bonnaud estime que l'article R.* 281-4 du LPF était issu d'une erreur de transposition des dispositions anciennement applicables. L'article 1910 du CGI prévoyait en matière de revendication d'objets saisis que le revendiquant devait assigner le comptable saisissant devant le tribunal de grande instance. L'article 1846, quant à lui, traitait du contentieux du recouvrement en prévoyant en son premier alinéa que les dispositions de l'article 1910 étaient applicables à toutes les réclamations relatives aux poursuites. Il définissait ensuite les oppositions à contrainte et les oppositions à poursuites, en précisant la procédure applicable à ces réclamations, notamment concernant les délais et la compétence des tribunaux devant lesquels elles devaient être portées. L'auteur en déduit que « *la procédure d'assignation telle qu'elle était décrite à l'article 1910 et à laquelle fait référence l'article 1846 est purement formelle et ne paraît pas applicable pour le contentieux du recouvrement autre que celui afférent à la saisie mobilière et qu'ainsi la codification effectuée lors de la publication du LPF nous semblerait erronée sur ce point* »¹⁶⁶⁰.

Ce raisonnement nous paraît contestable pour deux raisons principales. La première résulte du fait que la référence à la procédure d'assignation ne se retrouve aujourd'hui que dans les dispositions de l'article L. 283 du LPF, justement

¹⁶⁵⁸.- R. BOUSQUET, « Contentieux du recouvrement, Procédure »: *Juridiction administrative*, fasc. 615, § 66.

¹⁶⁵⁹.- CAA Lyon Plén. 4 février 1998, n° 95-1335, Cruz : *Dr. fisc.* 1998, n° 42, comm. 922 ; *Mémorial des percepteurs* 1998, n° 5, p. 100 ; *RJF* 5/98, n° 620. La plus haute juridiction administrative a depuis lors confirmé cette position en refusant d'admettre un pourvoi en cassation fondé sur la désignation erronée du trésorier-payeur général (CE (na) 12 décembre 2003, n° 259.531, *TPG des Pyrénées-Orientales c/ Devys* : *RJF* 6/04, n° 645).

¹⁶⁶⁰.- Concl. précitées, *BDCF* 3/98, n° 65, p. 65.

applicable à la seule revendication d'objets saisis. Il constitue la juste transposition de l'ancien article 1910 du CGI, et aucune erreur de codification ne semble pouvoir être invoquée sur ce point. La seconde raison tient de l'utilité d'une telle démonstration vis-à-vis de la détermination du défendeur dans le cadre du contentieux fiscal du recouvrement. La revendication d'objets saisis ne constitue pas une action de nature fiscale. Elle met en cause une personne qui, par principe, n'a ni la qualité de redevable de la créance, ni celle d'un tiers mis en demeure d'acquitter l'imposition. Elle se déroule d'ailleurs non pas devant le juge judiciaire de l'impôt, mais devant le juge des poursuites, soit le juge de l'exécution, qui s'est substitué depuis le 1^{er} janvier 1993 au tribunal de grande instance. Une telle procédure ne peut donc en aucun cas servir à fonder le régime applicable à l'introduction des instances en matière de contentieux fiscal du recouvrement, *a fortiori* lorsque celles-ci se déroulent devant le juge administratif de l'impôt.

Le second argument avancé par M. Bonnaud était relatif à la nature même des juridictions saisies. Il relève à cet égard que, alors que devant le juge judiciaire l'action est engagée contre une personne par voie d'assignation, le juge administratif ne peut être saisi que par la voie d'un recours formé contre une décision. L'action étant plus précisément engagée à l'encontre d'une décision prise par le trésorier-payeur général ou le directeur des services fiscaux, conformément aux dispositions du LPF, l'article R. 200-1 du LPF aux termes duquel les dispositions du Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel sont applicables aux affaires portées devant le juge administratif de l'impôt, trouve donc nécessairement à s'appliquer dans le cadre du contentieux du recouvrement. Le raisonnement ne semble pas jusque-là contestable et ce n'est que sur la suite de son développement que porte notre désaccord. Nous livrons ici les termes mêmes du haut commissaire : « *selon l'article R 115 du Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel, l'État est représenté en défense par le préfet lorsque le litige ... « est né de l'activité des administrations civiles de l'État dans le département ... à l'exception toutefois des actions et missions mentionnées à l'article 7 du décret n° 82-389 du 10 mai 1982 et à l'article 6 du décret n° 82-390 du 10 mai 1982 ».* Or, la détermination de l'assiette et le recouvrement des impôts ne relèvent pas des attributions du préfet selon ces dernières dispositions. Ainsi, le trésorier-payeur général du Rhône, chef des services de la comptabilité publique du département, était seul compétent pour assurer la défense de l'administration devant le tribunal administratif »¹⁶⁶¹.

Une telle conclusion, bien que résultant de la stricte application des dispositions relatives à la représentation de l'État devant les tribunaux administratifs, nous semble néanmoins critiquable dans la mesure où elle fait abstraction d'une donnée fondamentale, contenue dans le texte même de l'article R.* 200-1 du LPF évoqué précédemment. Aux termes de cet article, « *les dispositions du Code des tribunaux administratifs et des cours administratives d'appel [Code de justice administrative depuis le 1^{er} janvier 2001] sont applicables aux affaires portées devant le tribunal administratif ou devant la cour administrative d'appel, sous réserve des dispositions particulières prévues par le présent livre.* » Or, le dernier alinéa de l'article R.* 281-4 du LPF constitue bien une disposition particulière justifiant que soient écartées l'application des règles de droit commun régissant la présentation des recours devant les juridictions administratives. C'est d'ailleurs la solution qu'ont

¹⁶⁶¹ - *Ibid.*

adoptées les juridictions civiles, comme ne manque pas de le rappeler M. Bonnaud au début de ses conclusions.

Quant aux différences relatives au mode d'introduction des instances selon la nature de la juridiction saisie, elles méritent à notre sens d'être pour le moins relativisées. Comme l'a démontré Tania Einaudi dans sa thèse sur l'obligation d'informer dans le procès administratif, la désignation du défendeur dans la requête introductive d'instance constitue une obligation clairement affirmée par la jurisprudence dans le cadre du contentieux de pleine juridiction¹⁶⁶². La circonstance que le juge soit saisi par la voie d'un recours contre une décision ne peut suffire à remettre en cause l'applicabilité de l'article R.* 281-4 du LPF : « *il n'existe aucune différence de nature entre les deux procédures au niveau des principes régissant la détermination de la partie adverse en plein contentieux* »¹⁶⁶³.

Dès lors, il nous semble que la détermination de l'autorité administrative compétente pour recevoir la requête devrait logiquement s'effectuer selon les dispositions expressément prévues par le Livre des procédures fiscales pour chacun des contentieux. L'article R.* 200-4 du LPF prévoit en matière d'assiette que « *les notifications et communications faites à l'administration sont adressées par le tribunal administratif à la direction des impôts ou à la direction des douanes et droits indirects qui a suivi l'affaire et par la cour administrative d'appel au ministre chargé du budget* », tandis que l'article R.* 281-4 dispose que dans le cadre du contentieux du recouvrement la procédure « *doit être dirigée contre le comptable chargé du recouvrement* ». Si donc l'on s'en tient à stricte application de ce texte -et ni les dispositions applicables au contentieux du recouvrement, ni la nature de la juridiction saisie ne s'y opposent- la requête devrait pouvoir être adressée par le tribunal au comptable ayant procédé à l'exécution forcée de l'obligation de payer mise en cause par le redevable.

Cette solution aurait en outre le mérite de ne point rajouter un élément de complexité supplémentaire au régime juridictionnel du contentieux du recouvrement, dans la mesure où elle serait conforme à celle retenue par le juge judiciaire de l'impôt, dans le strict respect des dispositions fiscales applicables en la matière.

B. LA SAISINE DU JUGE FISCAL CARACTÉRISE LES DÉROGATIONS APPORTÉES AUX RÈGLES DE DROIT COMMUN

Si les règles relatives à l'identification des parties révèlent la mise en œuvre d'une instance fiscale spécifique nécessitant parfois que soient écartés les principes du contentieux administratif ou du droit judiciaire privé, les modalités de saisine du

¹⁶⁶².- T. EINAUDI, *L'obligation d'informer dans le procès administratif*, LGDJ, 2002, p. 17 et s.

¹⁶⁶³.- *Ibid.*, p. 36. Comme le souligne l'auteur, « *on met ordinairement en exergue les pouvoirs de direction du juge administratif sur l'instance et notamment le pouvoir de procéder lui-même aux mises en causes par la signification aux parties adverses de la requête introductive d'instance. Toutes ces règles apparaissent comme fondamentalement opposées aux principes retenus par les tribunaux judiciaires. Or, cet a priori provient à notre sens d'une fausse interprétation terminologique tenant à l'affirmation selon laquelle, le juge procède, lui-même, à la "mise en cause" des parties au sens où il prend l'initiative des différents actes de procédure pour procéder à la communication de la requête. Ce sens couramment employé sous-entend pour certains que cette prérogative du juge aurait une influence sur le cadre de l'instance* » Voir également dans le même sens Ch. DEBBASCH, *Procédure administrative contentieuse et procédure civile*, LGDJ 1961, p. 120, § 136 et 137.

juge fiscal ajoutent à cette spécificité une autre caractéristique du contentieux du recouvrement, soit la rigueur des dispositions applicables.

Nous avons ainsi pu observer la brièveté des délais de recours contentieux imposés par l'article R.* 281-4 du LPF. Aux termes de cette disposition, le redevable dispose d'un délai de deux mois pour saisir le juge compétent tel que défini à l'article L. 281 du LPF à partir, soit de la notification de la décision du chef de service, soit de l'expiration du délai de deux mois accordé au chef de service pour prendre sa décision. Comme nous l'avons vu précédemment, les fins de non recevoir résultant du non respect de ces délais sont nombreuses et les règles de protection du redevable au regard de leur opposabilité sont plus que limitées. Il en va de même en ce qui concerne l'identification du juge compétent au regard de la nature des moyens avancés par le redevable et les risques de forclusion découlant de la saisine d'une juridiction incompétente.

Pour le reste, les règles de procédures applicables à la saisine du juge dans le contentieux de l'obligation de payer ne sont pas différentes par nature de celles que peut connaître le contentieux de l'assiette de l'impôt. Il en va ainsi notamment de l'obligation de référence, en l'absence de dispositions contraires, aux règles de procédure administrative contentieuse ou de droit judiciaire privé selon que le redevable se trouve devant le juge administratif ou judiciaire de l'impôt.

L'application de ces règles de droit commun ne s'effectue cependant pas sans quelques dérogations, révélatrices, là encore, de la spécificité du contentieux de l'obligation de payer au sein du contentieux fiscal. Nous aborderons en ce sens les règles relatives à la détermination du juge fiscal compétent (a) et à l'introduction de l'instance devant le juge (b).

a. Le particularisme résultant de la détermination du juge fiscal territorialement compétent

La détermination du juge compétent au regard de l'objet du litige s'effectue conformément aux prescriptions de l'article L. 281 du LPF. Lorsque ces règles désignent le juge fiscal pour statuer sur le litige, il convient en outre de se référer à l'article L. 199 du LPF pour savoir qui du juge administratif ou judiciaire de l'impôt sera compétent au regard de la nature de la créance contestée. Une fois ces obstacles franchis, le redevable ne sera cependant pas encore au bout de ses peines, puisque lorsqu'il s'agira pour lui de découvrir qui sera le juge de l'impôt territorialement compétent pour statuer sur la validité de son obligation de payer, il s'apercevra que le Livre des procédures fiscales ne contient aucune disposition relative à sa détermination.

La situation est ici similaire à celle que connaît le contentieux de l'assiette de l'impôt et impose qu'il soit fait référence aux règles de droit commun régissant la procédure applicable aussi bien devant le juge administratif de l'impôt (1) que devant son homologue de l'ordre judiciaire (2).

1. Les règles de territorialité applicables devant le juge administratif de l'impôt

S'agissant de la détermination de la compétence du juge administratif *ratione loci*, l'article R. 312-1 du Code de justice administrative dispose à cet effet que « le tribunal administratif territorialement compétent est celui dans le ressort duquel a légalement son siège l'autorité qui, soit en vertu de son pouvoir propre, soit par délégation, a pris la décision attaquée ou a signé le contrat litigieux ». Le deuxième

alinéa de cette disposition ajoute en outre que « *en cas de recours préalable à celui qui a été introduit devant le tribunal administratif, la décision à retenir pour déterminer la compétence territoriale est celle qui a fait l'objet du recours administratif ou du pourvoi devant une juridiction incompétente* ». La décision à prendre en compte au sens de l'article R. 312-1 du Code de justice administrative est donc la décision ayant motivé la réclamation du redevable, et non la décision prise par l'administration sur sa réclamation préalable¹⁶⁶⁴.

Il s'ensuit logiquement que, en matière de contentieux de l'assiette, le juge territorialement compétent est celui dans le département duquel se trouve le service ayant été chargé de l'établissement de l'imposition¹⁶⁶⁵.

Par contre, dans le cadre d'un contentieux du recouvrement, la décision ayant motivé la réclamation du redevable n'étant pas constituée par la décision d'établissement de l'imposition, mais par celle de son recouvrement forcé, le juge territorialement compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le service ayant diligenté les poursuites. Le Conseil d'État a ainsi pu considérer, sous l'empire des dispositions relatives à la contrainte, que c'était « *le lieu où a été délivré le commandement et non celui où a été émis la contrainte qui doit définir la compétence rationne loci du Tribunal administratif* »¹⁶⁶⁶.

Enfin, lorsque les impositions sont recouvrées par voie de poursuites extérieures, le tribunal compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le service ayant décerné les poursuites extérieures contestées, et non celui dans le ressort duquel se trouve le service ayant pris la décision d'engager les poursuites¹⁶⁶⁷.

2. Les règles de territorialité applicables devant le juge judiciaire de l'impôt

La détermination du juge judiciaire de l'impôt s'effectue selon les mêmes principes, à ceci près que l'absence de dispositions du Livre des procédures fiscales ne concerne en l'espèce que le seul contentieux du recouvrement.

L'article R.* 202-1 prévoit en effet en matière d'assiette que « *le tribunal de grande instance compétent est celui dans le ressort duquel se trouve le bureau de l'administration chargé du recouvrement*.

Toutefois, en matière de droits d'enregistrement ou de taxe de publicité foncière, les décisions, prises sur les réclamations indiquées à l'article R. 190-1 et relatives à la valeur vénale réelle d'immeubles, de fonds de commerce [...] peuvent être attaquées devant le tribunal de grande instance du lieu de situation des biens ou d'immatriculations des navires et bateaux* ».

Ces dispositions n'ayant pas vocation à s'appliquer en matière de contentieux du recouvrement, il convient de se référer à l'article 42 du Nouveau code de

¹⁶⁶⁴.- CE 13 décembre 1978, n° 9.321, *Dame Mayran* : *Dr. fisc.* 1979, n° 16, comm. 836.

¹⁶⁶⁵.- CE 18 novembre 1957, n° 38.341 : *Recueil Lebon* p. 448 ; 25 mai 1970, n° 78.529 : *Dr. fisc.* 1970, n° 28, comm. 820 ; 27 mai 1983, n° 30.444 : *Dr. fisc.* 1984, n° 21-22, comm. 1064 ; 21 décembre 1983, n° 37.495 : *Dr. fisc.* 1984, n° 17, comm. 899 ; 9 novembre 1984, n° 37.032 : *Dr. fisc.* 1986, n° 6, comm. 206 ; 3 mai 1989, n° 69.221 : *Dr. fisc.* 1989, n° 30-31, comm. 1546 ; CAA Lyon 28 octobre 1993, n° 92-140, *Rejany* : *RJF* 1/94, n° 85.

¹⁶⁶⁶.- Concl. M. MARTIN sur CE 5 janvier 1962, n° 37.006 : *Dr. fisc.* 1962, n° 52, comm. 9. Voir plus récemment CAA Paris 17 avril 1990, n° 562 : *RJF* 8-9/90, n° 1119 (sol. implicite) et CAA Paris 15 octobre 2003, n° 99-3682, *Géron* : *Dr. fisc.* 2004, n° 37, comm. 687 ; *RJF* 03/04, n° 317.

¹⁶⁶⁷.- CAA Paris 17 avril 1990, n° 562, *Didier* : *RJF* 8-9/90, n° 1119.

procédure civile qui dispose que « *la juridiction territorialement compétente est, sauf disposition contraire, celle du lieu où demeure le défendeur* ». Le défendeur étant par principe domicilié dans le ressort du service ayant diligenté les poursuites en recouvrement, les règles de territorialité du droit judiciaire privé aboutissent en définitive à désigner, de la même façon que dans le contentieux de l'assiette, le tribunal du lieu où se trouve la recette chargée du recouvrement. L'exception posée par le deuxième alinéa de l'article R.* 202-1 du LPF relatif à la désignation du tribunal du lieu de situation des biens ne pourra cependant pas s'appliquer au contentieux du recouvrement ¹⁶⁶⁸.

b. Les dérogations apportées aux règles de droit commun relatives à la demande introductive d'instance

La présentation de la demande introductive d'instance dans le cadre du contentieux du recouvrement ne révèle, sur le plan de la forme, aucune spécificité particulière vis-à-vis des règles applicables en matière de contentieux de l'assiette.

Il convient donc de se référer aux principes admis en la matière, ceux-ci étant eux-mêmes dominés par la soumission aux règles de procédures de droit commun applicables en fonction de la nature de la juridiction saisie (1). Par contre, il n'en va pas de même en ce qui concerne le contenu même de la demande, l'article R.* 281-5 du LPF étant sur ce point largement dérogatoire aux règles de procédure applicables devant ces juridictions (2). Nous aborderons successivement ces deux points.

1. La soumission de la demande introductive d'instance aux règles de forme de droit commun

Lorsque l'instance se déroule devant le juge administratif de l'impôt, l'article R.* 200-1 du LPF renvoyant aux règles de procédure administrative contentieuse, le redevable contestataire doit présenter sa réclamation par voie de requête déposée au greffe du tribunal administratif compétent. S'il accompagne sa réclamation d'une demande de référé-suspension conforme aux dispositions de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative, celle-ci doit impérativement être effectuée au moyen d'une requête distincte. Cette condition n'est cependant pas prescrite à peine d'irrecevabilité et pourra donc être régularisée à tout moment de l'instruction, jusqu'au jour de l'audience ¹⁶⁶⁹.

Suivant les principes admis en contentieux administratif ¹⁶⁷⁰, la procédure est dirigée par le tribunal et c'est donc au greffe que revient l'obligation de notifier copie de la requête introductive d'instance à l'administration. Conformément aux dispositions de l'article R. 411-1 du Code de justice administrative, « *la requête indique les nom et domicile des parties. Elle contient l'exposé des faits et moyens, ainsi que l'énoncé des conclusions soumises au juge* ». Le mémoire exposant les prétentions du redevable doit être signé par ce dernier ou, s'il y a lieu, par son

¹⁶⁶⁸.- Cf. G. LATIL, *Contentieux fiscal*, op. cit., p. 639.

¹⁶⁶⁹.- La Cour administrative d'appel de Bordeaux avait ainsi sanctionné la décision des premiers juges qui avaient conclu par voie d'ordonnance au rejet pour irrecevabilité d'une demande de sursis à exécution présentée dans le cadre d'une opposition à contrainte par requête non séparée (CAA Bordeaux 1^{er} juin 1995, n° 94-1928, *La Sté France Sud diffusion* : *Dr. fisc.* 1995, n° 50, comm. 2346).

¹⁶⁷⁰.- Sur le caractère inquisitorial de l'instruction, cf. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 675 et s.

représentant légal ou son mandataire. Il s'accompagne d'une copie de la décision du chef de service rendue sur la réclamation préalable du redevable ou, en cas de décision implicite de rejet, « *de la pièce justifiant de la date de dépôt de la réclamation* »¹⁶⁷¹. La demande introductive d'instance est enfin dispensée de ministère d'avocat et assujettie à un droit de timbre de 15 €.

S'agissant de la présentation des réclamations devant le juge judiciaire de l'impôt, la situation n'est guère différente quant au principe de la soumission de l'instance fiscale aux règles de procédure de droit commun. Comme le souligne le professeur Gest, « *pour les impositions dont le contentieux est confié aux tribunaux judiciaires, le livre des procédures fiscales ne comporte certes aucune clause générale de renvoi aux règles du nouveau code de procédure civile ; mais la procédure spéciale à laquelle il soumet l'instance fiscale judiciaire ne pouvant à elle seule constituer un exposé complet des règles applicables, la Cour de cassation a très rapidement adopté et a maintenu le principe selon lequel, en l'absence de dispositions expresse édictées par la loi d'impôt, les règles de la procédure civile s'appliquent en matière fiscale* »¹⁶⁷².

Il s'ensuit que l'introduction de l'instance s'effectue par voie d'assignation conformément à l'article 54 du Nouveau code de procédure civile. Le contenu de l'assignation est régit par l'article 56 du même code, qui prévoit, outre les mentions prescrites pour les actes d'huissiers de justice¹⁶⁷³, l'indication du tribunal compétent, l'objet de la demande et l'exposé des moyens en fait et en droit ainsi que l'indication des pièces sur laquelle la demande est fondée¹⁶⁷⁴. L'assignation est ensuite transmise à l'huissier de justice qui, après l'avoir dûment complétée et signée, la signifie au comptable ayant diligenté les poursuites. Quant à la saisine du tribunal, elle s'effectue conformément à l'article 757 du Nouveau code de procédure civile par la remise au secrétariat-greffe d'une copie de l'assignation.

Quant à la question du caractère obligatoire du ministère d'avocat devant le tribunal de grande instance, il nous semble que, s'agissant d'une instance de nature fiscale, dans laquelle le juge judiciaire intervient en tant que juge de l'impôt et non en tant que juge des voies d'exécution mises en œuvre par l'administration, il convient d'en dispenser le redevable. La position de la doctrine administrative consistant à considérer que l'article 751 du Nouveau code de procédure civile a vocation à s'appliquer en la matière¹⁶⁷⁵ nous paraît en effet erronée dans la mesure où l'article R.* 200-2 du LPF prévoit expressément que lorsque le litige se déroule devant le juge judiciaire de l'impôt, « *les parties ne sont pas obligées de recourir au*

¹⁶⁷¹.- Article R. 412-1 du Code de justice administrative.

¹⁶⁷².- G. GEST, « La dualité de la juridiction fiscale », in *Le juge fiscal*, sous la direction de R. HERTZOG, *op. cit.*, p. 61.

¹⁶⁷³.- Ces mentions sont énumérées à l'article 648 du Nouveau code de procédure civile et sont relatives à la date de l'acte, à l'identification des parties et de l'huissier de justice. Elles sont prescrites à peine de nullité.

¹⁶⁷⁴.- Ces pièces doivent être énumérées sur un bordereau. Elle n'ont pas à être obligatoirement jointes à l'assignation et pourront être communiquées ultérieurement à l'administration ainsi qu'au greffe du tribunal.

¹⁶⁷⁵.- *D. adm.* 12 C 2313 n° 117.

ministère d'un avocat »¹⁶⁷⁶. La portée d'une telle solution doit néanmoins être relativisée dans la mesure où, eu égard à la complexité de la matière, rares sont les redevables pouvant se dispenser d'un tel recours. Tout autre en est-il des règles relatives au contenu même de la demande introductive d'instance.

2. La sévérité des règles relatives au contenu de la demande introductive d'instance

Le caractère dérogatoire des règles relatives au contenu de la demande introductive d'instance en matière de contentieux du recouvrement découle directement de l'article R.* 281-5 du LPF. Aux termes de cette disposition, comme nous l'avons déjà évoqué précédemment, le juge se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service. Mais le texte de l'article ajoute également que « *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* ».

Cette disposition, applicable aussi bien au contentieux de l'obligation de payer qu'au contentieux des poursuites, ne connaît pas d'équivalent en matière de plein contentieux. La « *crystallisation du débat contentieux* » entraîne ici en effet des conséquences d'une toute autre portée que celles généralement admises en contentieux administratif¹⁶⁷⁷.

Le juge fiscal l'applique en outre avec la plus grande rigueur, obligeant les redevables à limiter le contenu de leurs demandes introductives d'instance aux seuls éléments fournis au chef de service dans le cadre de leur réclamation préalable¹⁶⁷⁸. Comme le souligne Georges Latil, « *cette règle impose en pratique une attention particulière lors de l'établissement de la demande préalable en s'efforçant de n'omettre aucune pièce justificative, quitte à fournir plus que la démonstration paraît l'imposer; ni aucun moyen de fait (...) qui puisse être utile au soutien de la demande* »¹⁶⁷⁹. Elle s'oppose également, avec des conséquences plus regrettable encore, à ce que le redevable puisse faire valoir devant le juge des moyens nouveaux n'ayant pas été invoqués dans le cadre de la réclamation préalable. Nous évoquerons plus amplement cette question dans notre paragraphe suivant.

Il convient de rappeler que la demande introductive d'instance ne pourra pas contenir de moyens autres que ceux relatifs à la validité de l'obligation de payer du redevable ou à la régularité des actes de poursuites décernés à son encontre. Tout moyen visant à mettre en cause la régularité de la procédure d'imposition ou le

¹⁶⁷⁶.- Le redevable ne pourra par contre bénéficier de la faculté de se faire assister par un mandataire de son choix comme le prévoit le Livre des procédures fiscales lorsque l'instance se déroule devant les tribunaux administratifs.

¹⁶⁷⁷.- Cf. R. CHAPUS, *Droit du contentieux administratif*, op. cit., p. 540 et s.

¹⁶⁷⁸.- CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Recueil Lebon* p. 619 et *Dupont* 1963, p. 54 ; 14 janvier 1966, n° 60.088 : *Dupont* 1966, p. 120 ; Plén. 27 juin 1969, n° 61.520 : *Recueil Lebon* p. 345 et *Dupont* 1969, p. 305 ; 6 novembre 1974, n° 89.914 : *Recueil Lebon* p. 536 et *RJF* 1/75, n° 35 ; 18 mai 1994, n° 93.768-93.769, *Mischke* : *RJF* 8-9/94, n° 988 ; Cass. com. 1^{er} juin 1981, n° 572 : *Dr. fisc.* 1982, n° 42, comm. 1894 ; 31 janvier 1989, n° 201 P, *TPG des Hauts-de-Seine* : *RJF* 4/89, n° 517 ; 7 juin 1994, n° 1331 D : *Dr. fisc.* 1994, n° 51, comm. 2249.

¹⁶⁷⁹.- *In Contentieux fiscal*, op. cit., p. 609.

bienfondé de l'impôt sera en effet écarté pour cause d'irrecevabilité ¹⁶⁸⁰. Il résulte enfin de la jurisprudence *Semidep* que le redevable ne pourra évoquer un moyen qui, présenté à l'administration fiscale dans une réclamation préalable antérieure à l'encontre d'un premier acte de poursuite, n'aurait pas été déféré au juge ¹⁶⁸¹.

Comme nous l'évoquions précédemment, la cristallisation de l'instance s'opère donc non seulement à l'égard de tous les éléments du litige, mais encore intervient-elle dès le premier acte de poursuite contesté. Les règles gouvernant l'introduction de l'instance dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer sont ainsi empreintes d'une rigueur incontestable, le plus souvent préjudiciable aux droits des redevables. Elles n'en demeurent pas moins des règles propres à la matière fiscale et il importe en cela que soient mises en œuvre les garanties attachées au déroulement d'une instance de cette nature.

§ 2. LA NÉCESSITÉ DE RESPECTER LES RÈGLES PROPRES AU DÉROULEMENT D'UNE INSTANCE FISCALE

Aucune disposition du Livre des procédures fiscales ne fait référence à la procédure devant être suivie devant le juge de l'impôt en matière de contentieux du recouvrement. Il convient donc de suivre les règles applicables au déroulement de l'instance fiscale devant chacune des juridictions saisies.

La nature fiscale du litige impose ainsi, non seulement que soit prise en compte la spécificité de l'instance au regard de l'objet du litige, mais également que soient respectés les droits du requérant face à l'administration défenderesse. Pour reprendre les termes de M. Richer, « *la garantie essentielle que constitue le droit de faire trancher tout litige fiscal par un juge ne peut avoir de portée utile pour le contribuable que pour autant que le procès présente toutes les garanties d'impartialité* » ¹⁶⁸². Or, le contentieux du recouvrement est loin d'assurer au redevable contestataire les garanties évoquées. Il suffit pour s'en convaincre de comparer la situation respective des parties face à la faculté de présenter des moyens nouveaux devant le juge.

En conséquence, si le déroulement de l'instance devant le juge de l'impôt doit s'effectuer conformément aux règles de procédure fiscale contentieuse (A), il importe également de fournir au redevable les droits et garanties qui y sont attachées (B), ou pour le moins de limiter les atteintes qui peuvent y être portées.

¹⁶⁸⁰ - CE 13 novembre 1974, n° 90.511 : *Dr. fisc.* 1975, n° 5, comm. 163, concl. M.-A. LATOURNERIE et *RJF* 1/75, n° 35 ; 24 juillet 1981, n° 15.128 et 14.974 : *Dr. fisc.* 1981, n° 47, comm. 2123 et *RJF* 10/81, n° 936 ; 5 avril 1993, n° 26, comm. 1376.

¹⁶⁸¹ - CAA Paris Plén. 12 décembre 2000, n° 97-699, *Sté Semidep* : un redevable qui a invoqué le moyen tiré de la prescription à l'encontre du premier acte de poursuite permettant de s'en prévaloir, sans pour autant déférer au juge la décision de rejet du chef de service, n'est plus recevable à soulever ce même moyen à l'appui de la contestation d'un acte de poursuite ultérieur (*RJF* 5/01, n° 702 ; concl. F. BOSSUROY au *BDCF* 6/01, n° 86).

¹⁶⁸² - *In Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 183.

A. L'APPLICATION DES RÈGLES DE PROCÉDURE FISCALE CONTENTIEUSE

« *La procédure fiscale contentieuse est la procédure instituée pour assurer le contrôle de la légalité de l'usage par l'administration de son pouvoir d'imposition individualisée* »¹⁶⁸³. Tels sont les premiers mots de conclusion de la thèse du professeur Le Berre sur un sujet dont l'existence même n'était pas *a priori* démontrée. L'étude de l'instance fiscale permet pourtant de faire apparaître un corps de règles spécifiques que ni la dualité de compétences juridictionnelles, ni l'intervention partielle de dispositions propres à la procédure civile ou à la procédure administrative contentieuse ne peuvent suffire à remettre en cause (a).

La réclamation préalable devant l'administration fiscale, de même que l'étendue des pouvoirs conférés au juge de l'impôt participent de cette spécificité et le contentieux de l'obligation de payer ne saurait y déroger. Il en va de même en ce qui concerne les règles présidant au déroulement de la phase juridictionnelle du contentieux de l'obligation de payer, qui ne sont pas différentes sur ce point de celles applicables au contentieux de l'assiette (b).

a. La spécificité des règles de procédures fiscales contentieuses

Hormis les particularités relatives au mode d'introduction de l'instance, il n'existe pas de différences notables au regard des règles de procédures contentieuses applicables selon la nature de la juridiction saisie. En effet, « *au-delà de quelques règles spécifiques et d'une terminologie parfois différente, l'originalité de l'instruction des recours fiscaux procède de l'identité de la procédure observée devant le juge de l'impôt, qu'il soit administratif ou judiciaire. Cette identité est fondée essentiellement sur l'obligation faite au juge judiciaire d'observer les principes d'une procédure écrite, d'où découlerait directement les solutions, comparables quel que soit l'ordre juridictionnel, pour faire respecter le caractère contradictoire de l'instruction et pour donner au juge le pouvoir d'en diriger le déroulement* »¹⁶⁸⁴.

Cette obligation découle principalement de l'article R.* 202-2 du LPF, qui indique notamment que, conformément au caractère écrit de l'instruction, la procédure devant la juridiction judiciaire s'effectue par simples mémoires respectivement signifiés par exploit d'huissiers, puis déposés au greffe du tribunal. Les parties conservent néanmoins la faculté de présenter des observations orales devant le juge. Ce dernier fixe les délais nécessaires aux parties pour présenter leur défense et, au terme de l'instruction, la clôture est prononcée par ordonnance non motivée.

Quant à la procédure applicable devant le juge administratif de l'impôt, elle s'effectue sous la direction du rapporteur qui est seul en charge de la direction de l'instruction¹⁶⁸⁵. Ce dernier est nommé par le président du tribunal administratif à la

¹⁶⁸³.- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 441.

¹⁶⁸⁴.- C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, op. cit., p. 277.

¹⁶⁸⁵.- Article R. 611-10 du Code de justice administrative.

suite de l'enregistrement de la requête introductive d'instance par le greffe ¹⁶⁸⁶. L'article R. 611-1 du Code de justice administrative prévoit en son deuxième alinéa que « *la requête, le mémoire complémentaire annoncé dans la requête et le premier mémoire de chaque défendeur sont communiqués aux parties avec les pièces jointes [...]* » ¹⁶⁸⁷. Le délai accordé aux parties pour produire leurs mémoires est fixé par le rapporteur sous l'autorité du président de la formation ¹⁶⁸⁸. Lorsque le juge rapporteur considère que l'affaire est en état d'être jugée, il l'inscrit au rôle, ce qui a pour effet de provoquer la clôture de l'instruction trois jours francs avant la date de l'audience. Les parties sont alors averties du jour de l'audience dans un délai de sept jours avant celle-ci. L'article R. 613-1 du Code de justice administrative prévoit en outre que « *le président de la formation de jugement peut, par une ordonnance, fixer la date à partir de laquelle l'instruction sera close. Cette ordonnance n'est pas motivée et ne peut faire l'objet d'aucun recours. Elle est notifiée aux parties par lettre recommandée quinze jours au moins avant la date de clôture qu'elle fixe* ».

b. L'application de ces règles au contentieux de l'obligation de payer

Telles sont, brièvement retracées, les grandes lignes de la procédure fiscale contentieuse qui, selon nous, doivent s'appliquer dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer.

Cet assujettissement découle en effet des dispositions mêmes de l'article L. 281 du LPF qui prévoient en matière de contestation 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, que « *les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portées [...] devant le juge de l'impôt tel qu'il est prévu à l'article L. 199* ». Or, la référence expresse aux dispositions relatives au juge de l'impôt ne peut être interprétée comme se limitant à la seule répartition des compétences juridictionnelles au regard de la nature de l'impôt en cause. Les articles fixant le régime applicable au contentieux du recouvrement ne prévoient en outre aucune règle spécifique au déroulement de l'instance devant le juge de l'impôt en dehors de l'article R. 281-5 relatif au contenu du mémoire du requérant, et ils ne disposent pas plus que les règles de procédure fiscale contentieuse doivent être en la matière écartées.

Les confusions relatives à la nature des règles de procédures applicables peuvent néanmoins s'expliquer sur ce dernier point par le manque de précision du dernier alinéa de l'article R.* 281-5 du LPF dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi du 9 juillet 1991. L'article 281-5 du LPF prévoyait en effet que, devant le Tribunal de grande instance, la procédure devait être instruite en suivant les règles de la procédure à jour fixe. Sachant que la référence au Tribunal de grande instance pouvait à la fois désigner le juge judiciaire de l'impôt et le juge de la régularité des poursuites, il était permis de considérer que dès lors que le

¹⁶⁸⁶.- Article R. 611-9 du Code de justice administrative. Cet article précise que la désignation du rapporteur incombe à Paris au président de la section à laquelle la requête a été transmise.

¹⁶⁸⁷.- Le mémoire complémentaire auquel fait référence l'article 611-1 a lieu d'être produit lorsque le tribunal a été saisi au moyen d'une requête sommaire. Il est alors qualifié de mémoire ampliatif.

¹⁶⁸⁸.- Article 611-10 du Code de justice administrative.

contentieux du recouvrement se déroulait devant le juge judiciaire, les règles de procédures fiscales contentieuses ne pouvaient s'appliquer. Or, depuis la réforme des procédures d'exécution, les articles 87 et 97 de la loi précitée ont modifié ces dispositions en précisant expressément que « *lorsque le juge de l'exécution est compétent, l'affaire est instruite en suivant les règles de la procédure à jour fixe* ». Cette exclusion ne visant que le seul juge de la régularité des poursuites, il n'est donc plus possible de douter de l'applicabilité des règles de procédures fiscales contentieuses lorsque le contentieux de l'obligation de payer se déroule devant le juge judiciaire de l'impôt.

Il importe ainsi que la doctrine, tout comme la jurisprudence, se départisse définitivement de la suspicion attachée à l'intervention des voies d'exécution dans le contentieux de l'obligation de payer. Comme nous l'avons précédemment démontré, l'objet de la contestation ne porte pas en l'espèce sur ces dernières, mais bien sur l'obligation de payer du redevable.

Le contentieux de l'obligation de payer est donc bien une action de nature fiscale et son déroulement devant le juge de l'impôt ne peut être commandé que par les règles de procédures contentieuses applicables au déroulement d'une instance de nature fiscale.

B. LE RESPECT DES DROITS DU REDEVABLE DANS L'INSTANCE

S'agissant du déroulement d'une instance fiscale, le redevable est en droit d'attendre que soient respectés les droits et garanties découlant de l'application à son encontre des règles de procédure fiscale contentieuses. Or, force est de constater que le déroulement du contentieux de l'obligation de payer devant le juge de l'impôt est loin de correspondre aux critères d'un « *procès équitable* »¹⁶⁸⁹. Sans même aller jusqu'à se référer aux garanties découlant de l'article 6-1 de la Convention européenne des droits de l'homme dont l'applicabilité au contentieux fiscal semble encore loin d'être acquise¹⁶⁹⁰, le simple respect d'une procédure inquisitoire et contradictoire dans le déroulement de l'instance se heurte en matière de contentieux du recouvrement aux dispositions de l'article R.* 281-5 du LPF.

L'obligation faite au juge de se prononcer exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées au chef de service prive en effet ce dernier de son pouvoir de direction de l'instruction. Affirmé par l'article R. 611-8 du Code de justice administrative qui indique que le juge « *peut demander aux parties, pour être jointes à la procédure contradictoire, toutes pièces et tous documents utiles à la solution du litige* », cette faculté a récemment été interprétée par la jurisprudence comme constituant une obligation faite au juge dès lors qu'il s'estime insuffisamment éclairé par les indications des parties¹⁶⁹¹. Or, les dispositions de l'article R.* 281-5 du LPF s'opposant à son application dans le cadre du contentieux du recouvrement, elles conduisent à vider la procédure de son caractère inquisitorial.

¹⁶⁸⁹.- Cf. J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement*, précité.

¹⁶⁹⁰.- Voir notamment CE 15 avril 1992, n° 96.407, *M. Smets* : *Dr. fisc.* 1993, n° 44, comm. 2084, concl. M.D. HAGELSTEEN et *RJF* 6/92, n° 880 ; CEDH 12 juillet 2001, n° 44.759/98, *Ferrazzini c/ Italie*, précité.

¹⁶⁹¹.- CE 27 mai 2002, n° 219.888, *SARL Segeleis* : *Dr. fisc.* 2002, n° 36, comm. 668, concl. G. GOULARD.

Les moyens d'ordre public pouvant être soulevés d'office par le juge sont en outre d'une utilité fort relative pour le redevable, puisque les moyens tels que celui tiré de la prescription de l'action en recouvrement ne sont pas considérés comme étant d'ordre public ¹⁶⁹², et pour les autres, ils aboutissent dans la plupart des cas à entraîner le rejet de la réclamation de ce dernier ¹⁶⁹³.

Quant aux atteintes portées au principe du contradictoire, elles résultent principalement de l'interdiction faite aux redevables, toujours au titre de l'article R. 281-5 du LPF, de soumettre d'autres pièces justificatives ou de présenter d'autres faits n'ayant pas été présentés à l'appui de leurs mémoires. Cette disposition se heurte en outre, et cela constitue sans doute l'atteinte la plus grave aux droits du redevable, à la possibilité faite au requérant de présenter des moyens nouveaux devant le juge (a). Ce point mérite d'être plus amplement développé, car si les dispositions de l'article R.* 281-5 du LPF ne peuvent pas être purement et simplement ignorées, il importe que la jurisprudence intervienne en la matière pour en limiter au moins les effets (b).

a. L'interdiction faite au redevable de présenter tous moyens nouveaux devant le juge

La faculté de présenter des moyens nouveaux dans le cours de l'instance résulte dans le contentieux de l'assiette de l'article L. 199 C du LPF. Aux termes de cette disposition, « *l'administration, ainsi que le contribuable dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités, peuvent faire valoir tout moyen nouveau, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel jusqu'à la clôture de l'instruction. Il en est de même devant le tribunal de grande instance et la cour d'appel* ».

Le régime aujourd'hui applicable résulte de la loi n° 86-1317 du 30 décembre 1986 ¹⁶⁹⁴ et l'on peut véritablement dire qu'il a constitué, pour reprendre l'expression de Daniel Richer, une « *mini-révolution* » au sein du contentieux fiscal ¹⁶⁹⁵. L'article R. 200-2 du LPF anciennement applicable ne permettait en effet de présenter tous moyens nouveaux que dans la limite du délai de recours

¹⁶⁹².- CE 9 juin 1971, n° 75.856, *Sieur Ferrero* : *Recueil Lebon* p. 430 ; 12 mai 1997, n° 151.222, *Dumond* : *RJF* 7/97, n° 742 ; 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : *RJF* 5/99, n° 642, concl. G. GOULARD au BDCF 5/99, n° 58, p. 59.

¹⁶⁹³.- Le juge relève ainsi d'office son incompétence (Cass. com. 19 février 1991, n° 89-10805, *Lamarque* : *Dr. fisc.* 1991, n° 25, comm. 1294 ; CE Ass. 10 avril 1992, n° 49.905, *Siegel* : *RJF* 6/92, n° 885), le défaut de réclamation préalable (CE 19 janvier 1966, n° 62.025 : *Dr. fisc.* 1966, n° 40, doct., concl. L. MEHL ; 8 juin 1983, n° 30.323 : *Dr. fisc.* 1983, n° 44, comm. 2062 ; 9 novembre 1984, n° 39.054 : *RJF* 1/85, n° 162) ou encore la tardiveté de la réclamation (CE 24 mars 1972, n° 75.104 : *Recueil Lebon* p. 245 et *Dr. fisc.* 1973, n° 12, comm. 481, concl. L. MEHL ; 18 mai 1992, n° 82.267 : *RJF* 7/92, n° 1075).

¹⁶⁹⁴.- L'article 81-III de la loi de finances pour 1987 a par la suite été modifié par l'article 93 de la loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987.

¹⁶⁹⁵.- *In Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 111. Voir également R. HERTZOG, « La réforme du contentieux fiscal », *in L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables, op. cit.*, p. 249 à 253.

contentieux devant les premiers juges ¹⁶⁹⁶. Passé ce délai, seuls les moyens d'ordre public ou ceux relevant d'une même cause juridique pouvaient être éventuellement invoqués ¹⁶⁹⁷. Le contribuable se trouvait de ce fait placé dans une situation inégalitaire vis-à-vis d'une administration qui dispose quant à elle de la faculté d'invoquer tous moyens nouveaux ¹⁶⁹⁸ à tout moment de la procédure ¹⁶⁹⁹ dès lors qu'ils sont susceptibles de conduire à établir le bien-fondé de l'imposition, même s'il faut pour cela procéder à une substitution de base légale ¹⁷⁰⁰.

L'extension de la recevabilité des moyens nouveaux au bénéfice du contribuable a donc grandement contribué à assurer un meilleur équilibre entre les parties au procès fiscal, entraînant par là même un plus grand respect du principe du contradictoire.

Cette amélioration du statut du contribuable dans l'instance n'est malheureusement pas allée jusqu'à atteindre le contentieux du recouvrement de l'impôt. Le Conseil d'État a en effet définitivement considéré dans son arrêt *Gouet* du 17 mars 1999 que les dispositions de l'article L. 199 C du LPF « *ne sont applicables qu'au contentieux de l'établissement des impôts relevant de la compétence de la juridiction administrative, et non à celles des contestations ayant trait à leur recouvrement, dont il appartient à cette juridiction de connaître* » ¹⁷⁰¹.

Comme l'avait fait valoir le commissaire du gouvernement Goulard, la formulation de l'article L. 199 C, en précisant que les moyens nouveaux peuvent être invoqués « *dans la limite du dégrèvement ou de la restitution sollicités* », était assez explicite sur ce point ¹⁷⁰². Le Conseil d'État s'était d'ailleurs une première fois prononcé, dans un contentieux portant sur des taxes parafiscales, en faveur du cantonnement de l'application de cette disposition au contentieux de l'assiette des impositions de toutes natures ¹⁷⁰³.

Cet article était surtout difficilement compatible avec les dispositions de l'article L. 281-5 du LPF. Il est vrai que comme l'avait objecté Emmanuelle Mignon, « *en cas de conflit, une disposition réglementaire cède le pas devant une disposition législative* », mais elle avait également ajouté que « *le juge ne considère qu'une disposition réglementaire a été implicitement abrogée par une disposition législative que lorsqu'il existe une réelle incompatibilité entre les deux textes. Or, en*

¹⁶⁹⁶.- CE 3 juillet 1961, n° 47.081 : *Recueil Lebon* p. 461.

¹⁶⁹⁷.- CE 25 février 1928, *Chaffoin* : *Recueil Lebon* p. 270 ; Sect. 15 février 1929, *Fildier* : *Recueil Lebon* p. 190.

¹⁶⁹⁸.- CE 27 juillet 1936, *Min. des finances c/ X...* : *Recueil Lebon* p. 871 ; 24 janvier 1949, n° 99.424 : *Recueil Lebon* p. 33.

¹⁶⁹⁹.- CE Ass. 4 novembre 1974, n° 91.396 : *Dr. fisc.* 1975, comm. 541, concl. LATOURNERIE ; 22 février 1984, n° 27.886 : *RJF* 4/84, n° 862.

¹⁷⁰⁰.- Voir sur ce point Georges LATIL, *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 78 et s. ; Daniel RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 355 et s.

¹⁷⁰¹.- CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : *RJF* 5/99, n° 642.

¹⁷⁰².- Concl. G. GOULARD sur CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : *BDCF* 5/99, n° 58, p. 59.

¹⁷⁰³.- CE 9 novembre 1994, n° 136.761, *Sté Saumon Pierre Chevance* : *RJF* 1/95, n° 79.

*l'espèce, tel n'est pas le cas et les travaux parlementaires relatifs aux dispositions de l'article L. 199 C ne manifestent nullement la volonté du législateur de contrer les dispositions de l'article R. * 281-5 du LPF »*¹⁷⁰⁴.

Les dispositions de l'article L. 199 C du LPF ne sont donc pas applicables au contentieux du recouvrement et le redevable ne dispose pas de ce fait de la faculté de présenter tous moyens nouveaux devant le juge à quelque moment que ce soit du déroulement de l'instance. Mais cette exclusion ne signifie par pour autant qu'il ne puisse faire évoluer sa réclamation dans la limite des justifications présentées à l'administration, car la jurisprudence administrative a compris la nécessité d'intervenir en la matière aux fins d'atténuer les effets les plus regrettables des dispositions de l'article L. 281-5 du LPF.

b. La nécessité d'une interprétation jurisprudentielle protectrice des droits du redevable

C'est relativement tôt que le Conseil d'État a décidé de revenir sur l'interprétation restrictive des dispositions de l'article 1910 du CGI alors applicable, qui l'avait conduit jusque-là à exclure toute possibilité pour le redevable de présenter des moyens nouveaux devant le juge¹⁷⁰⁵. Par un arrêt de Plénière du 27 juin 1969, la Haute juridiction a en effet considéré que cette disposition ne faisait pas obstacle à ce que le requérant présente devant le juge des moyens de droit nouveaux¹⁷⁰⁶. Il s'agissait en l'espèce d'une société qui avait demandé l'annulation partielle de la contrainte décernée à son encontre à la suite d'avis à tiers détenteurs notifiés pour avoir paiement d'impositions dues au nom d'un redevable pour qui elle détenait des fonds. Sa réclamation ayant été rejetée par l'administration, elle avait saisi le tribunal administratif d'une demande en annulation totale de la contrainte, invoquant cette fois un moyen nouveau tiré de l'illégalité des avis à tiers détenteurs, qui avaient été notifiés alors que le redevable bénéficiait de sursis de paiement. Le Conseil d'État s'est alors fondé sur la considération que les sursis invoqués, en tant qu'actes administratifs émanant du service même du recouvrement, ne pouvaient être valablement assimilés à des circonstances de fait que le requérant aurait dû invoquer dans sa réclamation préalable à l'administration et il a prononcé l'annulation partielle de la contrainte en jugeant, par contre, que des conclusions nouvelles tendant à l'annulation totale de la contrainte ne pouvaient être présentées pour la première fois devant le juge.

¹⁷⁰⁴.- E. MIGNON, *Contentieux du recouvrement : Un petit pas vers l'équité*, RJJ 5/99, p. 340.

¹⁷⁰⁵.- CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : *Recueil Lebon* p. 619 ; 11 janvier 1965, n° 61.534, *Guy Paul* : *Dupont* 1965, n° 6548 ; 14 janvier 1966, n° 60088 : *Dupont* 1966, n° 7903.

¹⁷⁰⁶.- CE Ass. 27 juin 1969, n° 61.520, *Sté X* : *Recueil Lebon* p. 345 ; *Dupont* 1969, p. 305 ; *Dr. fisc.* 1969, n° 41, comm. 1235.

La position de la juridiction administrative a depuis lors été confirmée à plusieurs reprises¹⁷⁰⁷, permettant ainsi de préciser ce qu'il était convenu de considérer comme un moyen de droit, mais aussi de soulever les difficultés liées à l'application d'une telle notion. Ainsi, s'agissant du moyen tiré du défaut d'envoi d'une lettre de rappel, la Cour administrative d'appel de Bordeaux a considéré qu'il s'agissait d'un moyen de fait non recevable¹⁷⁰⁸, alors que la Cour administrative d'appel de Paris l'a admis comme constituant un moyen de droit¹⁷⁰⁹. Le Conseil d'État a néanmoins fini par trancher cette controverse en précisant que « *le point de savoir si une exigence procédurale s'impose à l'Administration constitue une question de droit ; qu'en revanche, lorsqu'il est répondu, dans le sens de l'affirmative à cette question, la recherche des conditions dans lesquelles il a été satisfait à l'exigence légale porte sur l'appréciation d'une situation de fait* »¹⁷¹⁰.

Le principal problème résulte en effet, dans la plupart des cas, du fait que la présentation d'un moyen de droit repose sur des éléments de fait susceptibles d'en établir le bien-fondé. La Cour administrative d'appel de Bordeaux a ainsi jugé dans son arrêt *Chapuzet*, s'agissant d'un moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement, que le redevable ne pouvait se prévaloir pour la première fois devant le juge du fait qu'il n'était pas l'auteur de la demande de remise gracieuse invoquée par l'administration comme ayant interrompu la prescription¹⁷¹¹. Dans le même sens, la Cour administrative d'appel de Nantes a refusé d'admettre le moyen tiré de l'extinction de la dette au motif que les requérants auraient effectué des versements dont ils entendaient produire la justification¹⁷¹². Plus récemment encore, la Cour administrative d'appel de Marseille a considéré qu'un redevable qui s'était borné à invoquer qu'un avis à tiers détenteur ne lui avait pas été notifié sans appuyer sa réclamation d'autres justifications de fait, n'était pas recevable à se prévaloir, pour contester l'exigibilité des sommes réclamées et invoquer la prescription de l'action en recouvrement, de documents destinés à établir qu'il aurait signalé à l'administration l'adresse à laquelle il se trouvait en Allemagne, « *alors même que ces documents auraient été en possession du service* »¹⁷¹³.

¹⁷⁰⁷. - CE 6 novembre 1974, n° 89.914 : *RJF* 1/75, n° 35 ; 18 mai 1994, n° 93.768 et 93.769, *Mischke* : *RJF* 8-9/94, n° 988 ; CAA Paris 25 mars 1997, n° 95-4081, *Mme Pajic* : *Dr. fisc.* 1998, n° 6, comm. 89 et *RJF* 10/97, n° 987 ; 22 janvier 1998, n° 96-1214, *Mme Auger* : *Dr. fisc.* 1998, n° 48, comm. 1070, concl. Mme C. MARTIN et *RJF* 4/98, n° 472 ; 9 juillet 1998, n° 96-1378, *Saadoun* : *RJF* 11/98, n° 1361 ; CAA Douai, 7 novembre 2001, n° 97-2468, *min. c/ Polycarpe* : *RJF* 3/02, n° 338.

¹⁷⁰⁸. - CAA Bordeaux 7 novembre 1995, n° 94-597, *Quinty* : *RJF* 3/96, n° 376.

¹⁷⁰⁹. - CAA Paris 25 mars 1997, n° 95-4081, *Mme Pajic* : *Dr. fisc.* 1998, n° 6, comm. 89.

¹⁷¹⁰. - CE 27 novembre 2000, n° 197.915, *SARL Ets Viz* : *Dr. fisc.* 2001, n° 16, comm. 393, concl. COURTIAL et *RJF* 2/01, n° 252.

¹⁷¹¹. - CAA Bordeaux 30 mai 1995, n° 93-1356, *M. Chapuzet* : *RJF* 10/95, n° 1187. Dans le même sens, CAA Lyon Plén. 4 février 1998, n° 95-1335, *M. Cruz* : *Dr. fisc.* 1998, n° 42, comm. 922. Dans cette espèce, le redevable avait invoqué devant l'administration, comme devant le juge, la prescription de l'action en recouvrement. Mais il s'était fondé pour cela dans le premier cas, sur les irrégularités ayant entaché un commandement de payer et, dans le second, sur celles ayant affecté la validité d'un avis à tiers détenteur que l'administration avait évoqué pour établir l'interruption de la prescription.

¹⁷¹². - CAA Nantes 25 mars 1997, n° 94-1159, *M. et Mme Morin* : *Dr. fisc.* 1997, n° 46-47, n° 1217.

¹⁷¹³. - CAA Marseille 23 octobre 2000, n° 97-462, *Weitmann* : *RJF* 1/02, n° 114.

Cette dernière considération nous semble particulièrement sévère. La circonstance que le redevable ne puisse évoquer un moyen susceptible de fonder l'irrégularité de l'obligation de payer mise à sa charge, pour n'avoir pas fourni un document que l'administration défenderesse possédait pourtant, constitue déjà une solution quelque peu regrettable. Mais si, comme dans l'espèce *Chapuzet*, le moyen est présenté par le redevable pour répondre à un argument de l'administration dont il n'a pris connaissance qu'au moment du rejet de sa réclamation et que, là encore, cette dernière est en possession de la pièce fondant l'irrecevabilité du moyen invoqué, une telle atteinte au principe du contradictoire devient particulièrement choquante.

Si l'on s'en tient à la « philosophie » des dispositions de l'article R.* 281-5 évoquée par Emmanuelle Mignon, il est effectivement manifeste que « *le but de cette disposition est de favoriser le règlement des litiges à l'échelon de l'administration dont dépend le comptable chargé du recouvrement de l'impôt. Or, le juge peut difficilement censurer l'administration pour avoir rejeté l'opposition d'un contribuable, si le moyen qui fait basculer la juridiction en faveur du contribuable n'a pas été soumis au comptable* »¹⁷¹⁴. Mais ne peut-on pas *a contrario* considérer que si le moyen qui fait basculer la juridiction en faveur de l'administration n'a pas été évoqué par le contribuable ou même seulement porté à sa connaissance, ce dernier puisse être admis à y répondre dans la mesure où il peut dans la plupart des cas se fonder pour cela sur des éléments que l'administration détient en sa possession ?

En l'absence d'une véritable procédure administrative préalable contradictoire, une telle solution permettrait de rétablir un minimum d'équité dans le déroulement juridictionnel du litige. Une partie de la jurisprudence semble d'ailleurs commencer à se diriger vers cette voie. La Cour administrative d'appel de Paris, dans l'affaire *Auger* a ainsi suivi son commissaire du gouvernement Caroline Martin qui, sur la délicate question de la qualification du moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement, avait considéré que « *la possibilité de l'admettre en tant que moyen nouveau dépendra des circonstances de l'espèce : si le requérant invoque des faits nouveaux, le moyen ne pourra être admis. Si en revanche, il se borne à dire que la prescription lui est acquise ou qu'il se fonde sur des éléments de fait ou une pièce justificative fournie au trésorier-payeur général, vous devez admettre le moyen* »¹⁷¹⁵. Quant au Conseil d'État, comme le rappelle le commissaire du gouvernement Duchon-Dorris, il a déjà admis dans son arrêt *Gouet*¹⁷¹⁶ « *que le contribuable puisse se prévaloir devant le juge de faits et de pièces qu'il n'avait pas lui-même exposés dans son recours auprès de l'Administration, mais dont cette dernière avait fait état dans ses propres écritures, gommant par là même l'une des conséquences les plus inacceptables de l'article R. 281-5 du LPF* »¹⁷¹⁷.

¹⁷¹⁴.- E. MIGNON, *Contentieux du recouvrement : Un petit pas vers l'équité*, op. cit., p. 340.

¹⁷¹⁵.- Concl. sur CAA Paris 22 janvier 1998, n° 96-1214, *Mme Auger* : *Dr. fisc.* 1998, n° 48, comm. 1070 et *RJF* 4/98, n° 472.

¹⁷¹⁶.- CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet*, précité.

¹⁷¹⁷.- J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement*, précité, p. 698.

Le rôle de la jurisprudence administrative est donc particulièrement important en la matière, d'autant plus que la Cour de cassation refuse toujours d'admettre la recevabilité des moyens nouveaux dans le contentieux du recouvrement, fussent-ils pourtant de pur droit ¹⁷¹⁸.

Il est regrettable, comme le soulignait le commissaire du gouvernement Guillaume Goulard, que la chambre commerciale de la Cour de cassation continue à « *appliquer au contribuable une solution plus rigoureuse que celle qui résulte des textes nationaux* » ¹⁷¹⁹. D'autant que c'est à l'occasion d'une telle question qu'elle a pour la première fois conclu, dans son arrêt *Donsimoni* à l'applicabilité des dispositions de l'article 6 § 1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ¹⁷²⁰. Elle n'en a cependant pas tiré les conséquences auxquelles s'attendait sans doute le redevable, puisqu'elle a considéré qu'en refusant d'admettre un moyen de droit nouveau qui n'avait pas été soumis à l'administration, elle n'avait pas méconnu ces dispositions mais en avait fait au contraire « *l'exacte application* » ¹⁷²¹.

La situation du redevable dans l'instance est donc, dans le cadre du contentieux du recouvrement, nettement moins confortable que celle que les textes, aussi bien que la jurisprudence ont conféré au contribuable dans le contentieux de l'assiette.

En effet, « *même si le contribuable a passé avec succès les étapes précédentes, qu'il a réussi à déterminer la juridiction compétente, qu'il a formé un recours préalable et qu'il a respecté la brièveté des délais, il n'est pas au bout de ses désillusions puisque la contestation qu'il peut présenter au juge est elle-même limitée* » ¹⁷²². Les moyens invocables sont circonscrits par le texte même de l'article L. 281 du LPF, qui exclut en outre toute remise en cause de l'assiette ou du calcul de l'impôt. La faculté de présenter des moyens nouveaux dans le cours de l'instance est étroitement encadrée devant les juridictions administratives et quasiment inexistante devant les juridictions judiciaires. Quant à la possibilité pour le redevable de se prévaloir de la doctrine administrative, la jurisprudence exclut expressément le contentieux du recouvrement du champ d'application de l'article L. 80 A du

¹⁷¹⁸.- Cass. com. 1^{er} juin 1981, n° 572 : *Dr. fisc.* 1982, n° 42, comm. 1894 ; 23 novembre 1986, n° 86-14091 G : *Dr. fisc.* 1988, n° 15, comm. 784 ; 19 janvier 1988, n° 144 D : *Mémorial des percepteurs* 1988, p. 49 ; 31 janvier 1989, n° 201 P, *TPG des Hauts-de-Seine* : *RJF* 4/89, n° 517 ; 19 juin 1990, n° 875 P : *RJF* 10/90, n° 1281 ; 6 novembre 1990, n° 88-18662 : *Dr. fisc.* 1991, n° 8, comm. 466 ; 5 juillet 1994, n° 1565 D, *Guilmard* : *RJF* 11/94, n° 1281. Elle a en outre précisé que « faute d'une renonciation non équivoque à s'en prévaloir, laquelle ne peut résulter de sa seule abstention en première instance, le comptable public était recevable, en application des dispositions de l'article 123 du NCPC, à soulever pour la première fois en appel la fin de non recevoir tirée de l'article R 281-5 du LPF » (Cass. com. 7 juin 1994, n° 1331 D, *Sté Adia France* : *Dr. fisc.* 1994, n° 51, comm. 2241 et *RJF* 11/94, n° 1279).

¹⁷¹⁹.- Concl. sur CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : *BDCF* 5/99, n° 58, p. 60.

¹⁷²⁰.- Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1342 P, *M. Donsimoni* : *RJF* 1/91, n° 123 et *Bull. civ. IV*, n° 288, p. 200.

¹⁷²¹.- *Ibid.*

¹⁷²².- J.-C. DUCHON-DORIS, *Procès équitable et contentieux du recouvrement*, précité, p. 696.

LPF ¹⁷²³. Il ne pourra donc avoir recours qu'aux dispositions de l'article 1^{er} du décret n° 83-1025 du 28 novembre 1983 ¹⁷²⁴, mais comme le déplore Georges Latil, « la portée de ce texte reste cependant en deçà de celle de l'article L. 80 A du LPF dès lors que cette opposabilité suppose que la doctrine dont il est fait état ne soit pas déclarée contraire aux lois et règlements, alors que la doctrine administrative applicable en matière d'assiette reste opposable nonobstant sa contrariété avec la loi » ¹⁷²⁵. Il est regrettable que, là encore, ce qui constitue « l'un des caractères les plus marquants du contentieux fiscal » ¹⁷²⁶ ne trouve pas à s'appliquer au contentieux fiscal du recouvrement. L'ensemble de ces exclusions s'exercent effectivement aux dépens des droits du redevable dans l'instance et aboutissent à le priver des garanties les plus fondamentales de la procédure fiscale contentieuse. Or, nous pensons qu'aucun argument, qu'il tienne à l'impératif de recouvrement de l'impôt ou à l'efficacité du règlement des litiges en la matière, ne saurait valablement suffire à justifier, selon les termes de M. Duchon-Dorris, « *un constat aussi sévère et qui, encore une fois, paraît faire très largement l'unanimité* » ¹⁷²⁷.

§ 3. L'ÉTENDUE DES EFFETS ATTACHÉS À LA SOLUTION D'UNE INSTANCE FISCALE

La phase juridictionnelle aboutissant à la solution de l'instance est sans aucun doute, dans le contentieux de l'obligation de payer, celle qui apparaît comme la moins critiquable au regard des atteintes portées au droit des redevables. Elle constitue d'ailleurs, et cela tend à illustrer le bien-fondé de nos propos, celle dont le caractère dérogatoire aux règles de procédures fiscales contentieuses est le moins marqué. Il est même intéressant de constater que dans certains domaines, tels la publicité des audiences ou l'étendue des voies de recours, les modifications apportées par le législateur aux règles applicables au contentieux de l'assiette sont venues rejoindre celles qui régissaient déjà le contentieux du recouvrement.

L'aboutissement de l'instance ne conduit néanmoins pas toujours au prononcé de la décision définitive par le juge ¹⁷²⁸. Elle peut en effet prendre fin sans que ce dernier eut été amené à se prononcer sur la prétention du redevable. Nous avons déjà abordé dans notre précédent chapitre les motifs susceptibles de conduire le juge de l'impôt à prononcer un non-lieu à statuer, ceux-ci devant selon nous principalement se limiter au cas où l'imposition dont le recouvrement forcé se

¹⁷²³.- CE 24 avril 1981, n° 16.130 : *Dr. fisc.* 1983, n° 5, comm. 149, concl. RIVIERE et *RJF* 7-8/81, n° 724 ; 10 février 1989, n° 86.840, *Gabert* : *RJF* 4/89, n° 484 ; TA Versailles 7 avril 1998, n° 98-1234 : *Dr. fisc.* 1999, n° 7, comm. 144.

¹⁷²⁴.- Cass. com. 23 novembre 1993, n° 1847 P : *RJF* 3/94, n° 347.

¹⁷²⁵.- *In Contentieux Fiscal, op. cit.*, p. 576.

¹⁷²⁶.- Daniel RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 327.

¹⁷²⁷.- *In Procès équitable et contentieux du recouvrement, précité*, p. 697.

¹⁷²⁸.- Voir notamment J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse, op. cit.*, p. 403 et s.

trouve contesté devant le juge fait l'objet d'un dégrèvement en cours d'instance ¹⁷²⁹. Quant aux autres incidents de procédure pouvant conduire à entraîner l'extinction de l'instance, les cas de connexité sont encore plus rares dans le contentieux du recouvrement que dans le contentieux de l'assiette et le désistement du requérant ne donne pas lieu à l'application de solutions particulières ¹⁷³⁰.

Nous ne nous attarderons donc pas sur cette question, et nous nous intéresserons en revanche au mode naturel d'aboutissement de l'instance que constitue la décision du juge (A), ainsi qu'au prolongement de cette dernière par la mise en œuvre de voies de recours dont dispose le redevable (B). Ces deux éléments permettent à notre sens de caractériser, par l'étendue de leurs effets, la nature fiscale du contentieux de l'obligation de payer.

A. LA DÉCISION EMPORTE DES CONSÉQUENCES EN RAPPORT AVEC LA NATURE FISCALE DU JUGEMENT

Si la décision du juge relative au bien-fondé de l'obligation de payer n'est pas différente sur le fond de celle pouvant découler d'un litige d'assiette, il faut bien avouer que cette dernière ne comporte pas non plus de dérogations véritablement notables à l'égard des « exigences générales de toute décision juridictionnelle » ¹⁷³¹.

Elle recèle néanmoins un certain nombre de spécificités directement liées à la nature fiscale du litige. Le jugement rendu dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer (a), de même que les conséquences qui en découlent (b), portent ainsi l'empreinte du particularisme attaché à la solution de toute instance fiscale.

a. Le prononcé d'un jugement de nature fiscale

Pour reprendre les termes du professeur Molinier, « les pouvoirs de décisions du juge de l'impôt traduisent la participation du contentieux fiscal pris dans sa globalité -ou seulement de certaines des phases qu'il comporte- à des catégories contentieuses plus vastes » ¹⁷³². Le cadre juridique dans lequel s'exerce le prononcé de cette décision n'y fait pas exception. Les règles relatives à la convocation des parties, à la composition du tribunal, au déroulement de l'audience ou encore au

¹⁷²⁹.- CE Sect. 20 novembre 1992, *Seigneur* : *Recueil Lebon* p. 416 ; *Dr. fisc.* 1993, n° 11, comm. 567 ; *RJF* 1/93, n° 143, concl. ARRIGHI DE CASANOVA p. 10.

¹⁷³⁰.- Pour une application au contentieux de l'obligation de payer du principe selon lequel le désistement doit être volontaire, sauf pour le juge à constater le désistement d'office du demandeur, voir notamment CAA Nantes 12 mai 1993, n° 91-480, *Sté Feydiou* : *RJF* 8-9/89, n° 1228.

¹⁷³¹.- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, *op. cit.*, p. 415.

¹⁷³².- J. MOLINIER, « L'office du juge en contentieux fiscal », *in Le juge fiscal*, *op. cit.*, p. 79.

contenu de la décision sont ainsi conformes à celles applicables devant chacune des juridictions saisies ¹⁷³³.

Le particularisme du jugement fiscal ne s'exprime principalement ici qu'au travers des mentions devant y être éventuellement apposées ¹⁷³⁴. À cet égard, la publicité des audiences est le seul point particulier sur lequel se soit prononcée la jurisprudence en matière de contentieux de l'obligation de payer. Avant l'intervention de la loi de finances pour 1984, l'ancien article 1945 du CGI ¹⁷³⁵ prévoyait en effet que seules les réclamations relatives aux impôts sur les revenus et taxes accessoires devaient être jugées en séance non publique ¹⁷³⁶. Le caractère dérogatoire de ces dispositions obligeant le juge fiscal à les interpréter strictement, leur application fut dans un premier temps limitée aux oppositions à contrainte ne mettant en cause que le recouvrement des impôts dits « secrets ». Elles étaient en revanche jugées en séance publique dès lors qu'elles portaient sur « *une masse fongible de créances fiscales* » ¹⁷³⁷.

Puis, par un arrêt du 3 octobre 1979, le Conseil d'État finit par considérer qu'elles ne pouvaient s'appliquer qu'au seul contentieux de l'assiette ¹⁷³⁸. Les oppositions à contraintes devaient donc dans tous les cas être jugées en séance publique et la Haute juridiction ne manquait pas de censurer, au besoin d'office, les jugements ayant été rendus en méconnaissance de cette règle considérée comme d'ordre public ¹⁷³⁹.

L'article 93-II de la loi n° 83-1179 du 29 décembre 1983 a néanmoins mis définitivement un terme aux confusions pouvant résulter de l'application de ces dispositions, puisque l'article L. 199 B du LPF prévoit à présent que « *les affaires portées devant les juridictions de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif,*

¹⁷³³. - Sur l'ensemble de la question, se référer au *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 425 (R. BOUSQUET) et 455, respectivement relatifs aux mentions applicables aux jugements rendus en matière fiscale par le tribunal administratif et par le tribunal de grande instance. Sur l'application de l'article 9 du Code des TA et CAA, codifié à l'article R. 222-1 du Code de justice administrative, au contentieux du recouvrement, notamment pour le règlement des questions de compétences, voir P. VIALATTE, « La mise en œuvre par les juridictions de premier degré de la procédure simplifiée de l'article L. 9 du Code des TA et des CAA en contentieux fiscal », *Dr. fisc.* 1996, n° 11, p. 379 et s.

¹⁷³⁴. - *Cf. Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 425, § 114 et s. et Fasc. 455, § 42 et s.

¹⁷³⁵. - Article R. 200-1 al. 2 ancien du LPF.

¹⁷³⁶. - Cette règle était également applicable aux instances se déroulant devant le Conseil d'État, par application des articles 66 alinéa 1 et 68 de l'Ordonnance n° 45-1708 du 31 juillet 1945.

¹⁷³⁷. - CE 24 novembre 1971, *Dame Alexandrovitch* : *Recueil Lebon* p. 710 ; 8 mars 1972, n° 82.403, *Sieur B...* : *Dr. fisc.* 1972, n° 44, comm. 1598, concl. SCHMELTZ.

¹⁷³⁸. - CE 3 octobre 1979, n° 12.683 : *Dr. fisc.* 1979, n° 48, comm. 2356 et *RJF* 11/79, n° 677 ; 19 décembre 1979, n° 381, *M. Gugenheim Pierre* : *Dr. fisc.* 1980, n° 25, comm. 1406, concl. MARTIN LAPRADE et *RJF* 2/80, n° 153 ; 24 octobre 1980, n° 17.900 : *RJF* 12/80, n° 1017 ; 24 avril 1981, n° 15.128 et 14.974, *Mme Barrat* : *RJF* 10/81, n° 936 ; 24 avril 1981, n° 16.130, *SARL Tranchant frères* : *Dr. fisc.* 1981, n° 5, comm. 149, concl. RIVIERE et *RJF* 7-8/81, n° 724 ; 24 juillet 1981, n° 15.128 et 14.974 : *Dr. fisc.* 1981, n° 41, comm. 2127 ; 1^{er} décembre 1982, n° 28.082 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011, concl. SCHRICKE ; 28 janvier 1983, n° 14.444, *Billeter* : *Dr. fisc.* 1983, n° 25, comm. 1380, concl. RIVIERE et *RJF* 3/83, n° 475 ; 1^{er} juin 1983, n° 22.995 : *Dr. fisc.* 1984, n° 12, comm. 631 ; 29 juillet 1983, n° 33.553 et 33.554 : *RJF* 11/83, n° 1453.

¹⁷³⁹. - Concl. SCHRICKE sur CE 1^{er} décembre 1982, n° 28.082 : *Dr. fisc.* 1983, n° 19, comm. 1011.

relatives au contentieux des impôts, droits, taxes et redevances prévus au Code général des impôts ainsi que des amendes fiscales correspondantes, sont jugées en séances publiques ». Le contentieux de l'assiette s'est ainsi aligné sur ce point sur le contentieux de l'obligation de payer.

Pour le reste, la décision du juge sera conforme aux règles applicables à tout jugement de nature fiscale, notamment en ce qui concerne les dépens, la motivation du jugement ou encore les modalités de sa notification. Il en est également ainsi en matière d'amende pour recours abusif, que l'amende soit prononcée parce que la requête a méconnu l'autorité de la chose jugée¹⁷⁴⁰ ou qu'elle n'est appuyée que de moyens inopérants¹⁷⁴¹.

La Cour administrative d'appel de Paris a ainsi décidé — et l'on aurait pu aisément s'en douter — que la demande d'un redevable visant à être déchargé de son obligation de payer au motif qu'il avait préalablement déposé auprès du Premier ministre des « avis de grève de l'impôt », devait être considérée comme abusive...

b. Les conséquences attachées au prononcé du jugement fiscal

Parmi les conséquences attachées au jugement de l'instance fiscale, les conséquences financières sont sans doute les plus attendues, tant par le requérant que par l'administration défenderesse. Si les règles relatives aux frais de justice et aux dépens ne sont pas différentes de celles admises en matière de contentieux de l'assiette, il n'en va pas de même en ce qui concerne le sort des frais de poursuites et des intérêts créditeurs ou moratoires (1).

Nous verrons en outre que le caractère relatif de l'autorité de la chose jugée, entre autre reconnue à l'instance fiscale, se trouve ici accentuée en raison même de l'objet du contentieux de l'obligation de payer (2).

1. Le sort des frais de poursuites et des intérêts créditeurs ou moratoires

Le contentieux de l'obligation de payer ne pouvant être engagé avant que n'ait été mis en œuvre le recouvrement forcé de la créance, la question du sort réservé aux frais de poursuites engagées se trouvera nécessairement posée.

Le montant de ces différents frais est déterminé selon la nature des actes notifiés par l'article 1912 du CGI, l'article 1917 du même Code prévoyant pour sa part que ces dispositions sont applicables à toutes les réclamations relatives aux poursuites¹⁷⁴².

La plupart de ces frais étant proportionnels au montant de la créance restant à recouvrer, ils peuvent atteindre des sommes relativement importantes dépassant largement le coût réel supporté par les services en charge du recouvrement forcé. L'article 1912 du CGI ne fixe en effet aucune limite concernant le montant total de ces frais. Lorsque l'on sait les sommes pouvant être atteintes en cas de redressement mal fondé, il est difficile de les justifier comme représentatifs d'un simple « objectif

¹⁷⁴⁰.- CE 25 juillet 1980, n° 15.983, *Gaudissart* : *RJF* 11/80, n° 915.

¹⁷⁴¹.- CE 3 juin 1991, n° 51.697 : *Dr. fisc.* 1992, n° 16, comm. 823, concl. CHAHID-NOURAÏ.

¹⁷⁴².- Sur l'ensemble de la question, voir Th. GASQUET, « Action en recouvrement, poursuites », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 550, 8/2000, § 78 et s.

de dissuasion »¹⁷⁴³. D'autant plus que si le contribuable ne demande pas le bénéfice du sursis de paiement ou du référé-suspension avant que ne lui soit notifiés les premiers actes de recouvrement forcé, la jurisprudence considère qu'il ne pourra obtenir le remboursement des frais consécutivement engagés, quand bien même il obtiendrait par la suite le prononcé de la caducité des poursuites¹⁷⁴⁴.

Le principe de détermination de la personne devant supporter les frais de poursuites est fixé par l'article 32 de la loi du 9 juillet 1991. L'alinéa premier de cette disposition prévoit à cet effet que « *à l'exception des droits proportionnels de recouvrement ou d'encaissement qui peuvent être mis partiellement à la charge des créanciers dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État, les frais de l'exécution forcée sont à la charge du débiteur, sauf s'il est manifeste qu'ils n'étaient pas nécessaires au moment où ils ont été exposés* »¹⁷⁴⁵.

Le contribuable devra donc prouver le caractère dépourvu de nécessité des actes de poursuites contre lui décernés, ce qui, dans le cadre d'un contentieux de l'assiette se fera sans difficulté dès lors qu'il aura obtenu la décharge des impositions contestées. L'article 1849 du CGI prévoit en effet que « *l'annulation ou la réduction de l'imposition contestée entraînent de plein droit allocation totale ou proportionnelle en non-valeurs du coût des actes de poursuites signifiés au réclamant ainsi que de la majoration du dixième pour paiement tardif prévue à l'article 1761* ».

Le redevable ayant engagé un contentieux de l'obligation de payer pourra néanmoins se trouver dispensé du paiement de ces frais si le jugement conclut à la décharge de l'obligation de payer résultant, à titre d'exemple, de la prescription de la créance ayant motivé la mise en œuvre du recouvrement forcé.

Les contestations relatives au paiement de ces frais devront, s'il y a lieu, être portées devant le juge de l'exécution¹⁷⁴⁶, le juge administratif s'estimant néanmoins compétent pour juger de l'exigibilité des frais afférents à des actes de poursuites tels un commandement¹⁷⁴⁷.

S'agissant des conséquences attachées au prononcé du jugement concernant les intérêts créanciers ou moratoires, la question se pose cette fois en des termes quelque peu différents, mais soulève, là encore un problème d'applicabilité au contentieux de l'obligation de payer de dispositions ayant été prévue pour le seul contentieux de l'assiette.

¹⁷⁴³. - G. LATIL, *Contentieux fiscal*, op. cit., p. 566.

¹⁷⁴⁴. - CE 9 mai 1990, n° 77.416, *SCI Sainte Catherine* : *Dr. fisc.* 1990, n° 28, comm. 1382 ; *RJF* 7/90, n° 901.

¹⁷⁴⁵. - La rédaction actuelle de l'article 32 résulte des modifications apportées par la loi n° 99-957 du 22 novembre 1999 (*JO* du 23 novembre 1999).

¹⁷⁴⁶. - Article 32 de la loi du 9 juillet 1991, précité.

¹⁷⁴⁷. - Voir en ce sens, CE Ass. 8 janvier 1982, n° 12.543 : *RJF* 3/82, n° 316 ; 4 février 1985, n° 30596 : *RJF* 4/85, n° 30.596 ; *RJF* 4/85, n° 526 ; 3 juin 1987, n° 66.744 : *RJF* 7/87, n° 843 ; 4 février 1991, n° 73.751, *Lechopied* : *RJF* 3/91, n° 313 ; CE (na) 31 mai 2000, n° 205.291 ; CAA Bordeaux 23 mars 1995, n° 93-21, *M. Montaignac* : *Dr. fisc.* 1995, n° 31-36, comm. 1633 ; CAA Paris 2 décembre 1999, n° 97-98 : *RJF* 2/00, n° 293 ; CAA Paris 12 juin 2001, n° 00-1302, *Verchery* : *RJF* 1/02, n° 115. Le juge administratif ne pourra cependant admettre sa compétence qu'au cas où les frais ne se rapportent pas à des actes de poursuites judiciaires relevant de la seule compétence du juge de l'exécution (CE 6 mai 1959, n° 43.792, 45.003 et 45.354 : *Dr. fisc.* 1959, n° 24, comm. 543).

Les intérêts moratoires s'appliquent en effet, aux termes de l'article L. 209 du LPF, « lorsque le tribunal rejette totalement ou partiellement la demande d'un contribuable tendant à obtenir l'annulation ou la réduction d'une imposition établie en matière d'impôts directs à la suite d'un redressement ou d'une taxation d'office ». Dans ce cas, les cotisations restant dues et pour lesquelles le contribuable avait obtenu le bénéfice d'un sursis de paiement, donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires au taux d'intérêt légal¹⁷⁴⁸.

Quant au régime des intérêts créditeurs, il est déterminé par l'article L. 208 du même Livre, qui dispose à cet effet que « quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires dont le taux est celui de l'intérêt légal ».

La formulation même de ces dispositions semble *a priori* exclure de leur champ d'application toute demande se rapportant au contentieux de l'obligation de payer, ne serait-ce que parce qu'elles ont vocation à s'appliquer aux demandes en annulation ou en réduction de l'imposition. L'article L. 209 du LPF s'applique en outre au cas où le contribuable a bénéficié d'un sursis de paiement et, comme nous l'avons vu précédemment, le redevable ne peut demander le bénéfice du sursis de paiement dans le cadre d'une réclamation relative au recouvrement.

Ce n'est pourtant pas la position qu'a choisi d'adopter la jurisprudence puisqu'elle considère aujourd'hui les dispositions de l'article L. 208 du LPF comme applicables aux sommes remboursées au redevable à la suite de la contestation de son obligation de payer. Le commissaire du gouvernement Martin Laprade avait déjà souligné le fait que, sous l'empire des dispositions de l'article 1957-1 du CGI, que « il peut arriver qu'à la suite d'une opposition à contrainte l'Administration rembourse l'impôt déjà payé, surtout lorsque la contrainte fait l'objet d'une annulation juridictionnelle, car c'est en pratique dans ce cas que le contribuable peut se trouver dans la situation d'être remboursé ». Aussi avait-il considéré pour sa part que « l'opposition à contrainte constitue une instance fiscale et que par suite tout remboursement d'impôt qui fait suite à une telle opposition devrait donner lieu à paiement d'intérêts moratoires, à compter de la saisine de l'autorité compétente (...) si le paiement est antérieur à cette saisine, à compter du paiement de l'impôt dans les autres cas »¹⁷⁴⁹.

Le Conseil d'État a par la suite admis, dans son arrêt *Laurencin* du 13 février 1991, qu'un redevable ayant obtenu le dégrèvement de pénalités de recouvrement puisse bénéficier du versement d'intérêts créditeurs¹⁷⁵⁰. Puis, par un arrêt du 2 décembre 1999, la Cour administrative d'appel de Paris, suivi par la suite par la

¹⁷⁴⁸ - Sur l'ensemble de la question, se référer aux développements extrêmement complets du professeur LAMARQUE, « Intérêts créditeurs ou moratoires », *Jurisclasseur Procédures fiscales*, Fasc. 494, 5/1995.

Voir également en dernier lieu, CAA Marseille 30 avril 2003, n° 99-1122, *min. c/ Dossetto* : *RJF* 6/04, n° 658 ; CAA Lyon 24 juin 2003, n° 01-2119 plén., *min. c/ Sarteur* : *RJF* 12/03, n° 1448).

¹⁷⁴⁹ - B. MARTIN LAPRADE, « Les intérêts moratoires en cas de dégrèvement », *chron. sur CE Ass.* 31 octobre 1975, n° 97.234, *Sté Coq France* : *Dupont* 12/75, p. 375.

¹⁷⁵⁰ - CE 13 février 1991, n° 58.422, *Laurencin* : *RJF* 4/91, n° 525.

Cour administrative d'appel de Lyon ¹⁷⁵¹, a expressément considéré que le remboursement d'impositions recouvrées par voie d'avis à tiers détenteur demandé par un redevable au motif qu'elles étaient prescrites, devait s'accompagner du paiement d'intérêts créditeurs ¹⁷⁵². Parachevant l'évolution de cette jurisprudence, la Cour administrative d'appel de Douai a enfin jugé que de tels intérêts devaient également être applicables lorsque le remboursement fait suite à une demande en décharge de l'obligation de payer d'un tiers détenteur. Elle a ainsi considéré qu'une telle réclamation devait « être regardée comme présentant le caractère d'un dégrèvement au sens des dispositions précitées de l'article L. 208 ; que par suite, la circonstance que cette restitution ne procéderait pas, à l'origine, d'une erreur commise par l'Administration dans l'assiette ou le calcul d'une imposition est sans incidence » ¹⁷⁵³.

Le choix d'une interprétation dépassant l'application littérale des dispositions de l'article L. 208 du LPF permettent ainsi une fois de plus à la jurisprudence de combler les lacunes du régime applicable au contentieux du recouvrement de l'impôt, tout en confirmant, par le rapprochement opéré avec le régime du contentieux de l'assiette, sa propre appartenance au contentieux fiscal.

Les contestations relatives au paiement des intérêts moratoires sont jugées, conformément à l'article L. 208-6 du LPF « selon les règles applicables aux litiges relatifs au recouvrement des impôts considérés ». Le redevable devra donc se conformer aux dispositions des articles L. 281 et suivants du LPF, à une différence près cependant. Lorsque la réclamation porte non pas sur le principe du droit au paiement des intérêts, mais sur leur montant tel qu'il figure dans l'avis lui indiquant la somme des intérêts liquidés à son profit, le redevable devra en effet porter sa contestation directement devant le juge, dans les deux mois suivants la notification de l'avis. La jurisprudence considère dans ce cas que l'avis adressé au redevable par l'administration a le caractère d'une décision susceptible d'assurer valablement la liaison du contentieux devant être portée devant le juge ¹⁷⁵⁴. Dans tous les autres cas, le redevable devra par contre se conformer à l'obligation de réclamation préalable telle que prévue à l'article R.* 281-1 du LPF ¹⁷⁵⁵.

2. L'effet relatif de l'autorité de chose jugée

« Si certaines conditions sont remplies, le juge fiscal, en se prononçant, épuise sa compétence et la décision s'impose à toutes les autorités, qu'elles soient

¹⁷⁵¹. - CAA Lyon 19 janvier 2000, n° 96-654 : *Dr. fisc.* 2000, n° 41, comm. 770, concl. MILLET ; *RJF* 9-10/00, n° 1167.

¹⁷⁵². - CAA Paris 2 décembre 1999, n° 97-98, *Nguyen* : *RJF* 2/00, n° 293.

¹⁷⁵³. - CAA Douai 11 mai 2001, n° 00-1255, *Mme Radeisen* : *Dr. fisc.* 2002, n° 8, comm. 168, concl. MULSANT ; *RJF* 11/01, n° 1453. Voir également CAA Bordeaux 5 janvier 1999, n° 96-1809, *Clermont et Puleggi Storne* : *Dr. fisc.* 1999, n° 37, comm. 676, concl. PEANO et *RJF* 10/99, n° 1292.

¹⁷⁵⁴. - CE 11 octobre 1967, n° 65.673 : *Recueil Lebon* p. 362 ; *Dr. fisc.* 1967, n° 45, comm. 1212 ; Sect. 6 mai 1983, n° 28.850 et 30.971 : *Dr. fisc.* 1983, n° 50, comm. 2338, concl. VERNY.

¹⁷⁵⁵. - CE 6 décembre 1961, n° 27.362 : *Dr. fisc.* 1962, n° 12, concl. M. MARTIN ; 30 avril 2003, n° 238.122 et 238.123, *Haxaire* : *RJF* 8-9/03. Voir sur ce point J. LAMARQUE, *Intérêts créditeurs ou moratoires*, *op. cit.*, § 86 et s.

juridictionnelles ou administratives, et au contribuable requérant »¹⁷⁵⁶. On dit alors que sa décision est revêtue de l'autorité de la chose jugée¹⁷⁵⁷.

Comme dans tous litiges de plein contentieux, l'autorité de la chose jugée dont bénéficie la décision du juge n'est que relative, puisqu'elle se trouve subordonnée à la triple identité de parties, d'objet et de cause¹⁷⁵⁸. Le contentieux fiscal n'y fait pas exception, et la jurisprudence l'oppose ainsi lorsqu'une même demande est présentée successivement par le mandataire d'une indivision et par un des indivisaires¹⁷⁵⁹ ou encore par chacun des époux contestant une dette d'impôt sur le revenu¹⁷⁶⁰. Dans le même sens, un contribuable ne saurait contester les mêmes impositions par des moyens distincts dès lors que ces derniers se rattachent à une même cause juridique¹⁷⁶¹.

L'autorité de la chose jugée s'applique également au contentieux fiscal du recouvrement, le juge l'opposant notamment à l'épouse d'un redevable contestant le montant de son obligation de payer alors que son mari l'avait précédemment saisi d'une semblable requête¹⁷⁶².

Comme le souligne M. Richer, « lorsque le juge saisi du litige a déjà épuisé sa propre compétence sur une question donnée [...] l'autorité de chose jugée jouera plutôt contre les intérêts du contribuable »¹⁷⁶³. Cette dernière le prive en effet de la possibilité d'invoquer de nouvelles justifications à l'appui de sa contestation, ou encore des moyens qu'il n'aurait pas pu soulever dans le délai de recours contentieux. Quant à son caractère relatif, elle le prive dans la plupart des cas de la faculté de s'en prévaloir à l'encontre de l'administration fiscale.

À cet égard, un arrêt récemment rendu par la Cour administrative d'appel de Paris est venu apporter une précision supplémentaire concernant le portée de l'autorité de la chose jugée en matière de contentieux de l'obligation de payer. Traduit par les commentateurs de la RJF, cet arrêt indique en effet que « dans le contentieux du recouvrement, la portée de l'autorité de la chose jugée doit s'apprécier à l'égard de chaque acte de poursuite considéré isolément. La décharge de l'obligation de payer la somme visée par un acte de poursuite déterminé est par

¹⁷⁵⁶.- C. GOUR, J. MOLINIER, G. TOURNIE, *Procédure fiscale, op. cit.*, p. 327.

¹⁷⁵⁷.- La décision du juge, dès lors qu'elle porte sur le fond du litige, passe en outre en force de chose jugée à l'expiration des délais de recours contentieux. Cf. CE 17 octobre 1973, n° 86.009 : *Dr. fisc.* 1974, n° 21, comm. 626, concl. MANDELKERN.

¹⁷⁵⁸.- L'article 1351 du Code civil indique ainsi à cet effet que « l'autorité de la chose jugée n'a lieu qu'à l'égard de ce qui a fait l'objet du jugement. Il faut que la chose demandée soit la même ; que la demande soit fondée sur la même cause ; que la demande soit entre les mêmes parties, et fondée par elles et contre elles en la même qualité ».

¹⁷⁵⁹.- CE 6 juin 1984, n° 33.957 et 34.499 : *Dr. fisc.* 1984, n° 47, comm. 2069 et 2086.

¹⁷⁶⁰.- CE 14 mai 1986, n° 48.348 : *Dr. fisc.* 1986, n° 42, comm. 1787.

¹⁷⁶¹.- CE 3 juin 1991, n° 56.697, 71.610-72.937, 112.540, 118.306, *SA Éts. Bernstein* : *Dr. fisc.* 1992, n° 16, comm. 823, concl. CHAÏD-NOURAI.

¹⁷⁶².- CE 20 avril 1977, n° 96.249 : *RJF* 6/77, n° 373.

¹⁷⁶³.- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 262 et suivante.

elle-même sans incidence sur les actes de poursuites notifiés après l'acte irrégulier »¹⁷⁶⁴.

L'étendue de la portée de cet arrêt qui semble ainsi être donnée mérite cependant à notre sens d'être quelque peu nuancée. Si l'on en revient aux principes déterminant le caractère relatif de l'autorité de la chose jugée, celle-ci se limite aux demandes révélant une identité de parties, de cause, et d'objet. Comme nous l'avons précédemment souligné, la notion de cause ne peut être utilement invoquée dans le cadre du contentieux du recouvrement. Il convient donc de s'attacher à l'identité de partie, ce qui ne soulève pas de problèmes particuliers, et à l'identité d'objet. Or, seul le contentieux des poursuites a réellement pour objet l'annulation des actes de poursuites décernés pour le recouvrement forcé d'une imposition donnée. L'autorité de la chose jugée s'apprécie donc bien dans ce cas « à l'égard de chaque acte de poursuite considéré isolément »¹⁷⁶⁵. Mais dans le contentieux de l'obligation de payer, ce que le redevable cherche à démontrer est l'irrégularité de l'obligation de payer mise à sa charge au regard de l'imposition contestée. Certes, cette irrégularité ne peut être que relative. Ce sera le cas lorsque le recouvrement forcé aura été mis en œuvre alors que l'imposition n'était pas encore exigible ou lorsqu'il aura été engagé à l'encontre de la totalité de la dette au mépris des acomptes précédemment versés. L'autorité de la chose jugée ne pourra dans ce cas s'opposer à ce que le comptable reprenne les poursuites à compter de l'exigibilité de l'obligation de payer ou en limitant leur portée au montant de la dette restant à recouvrer. Dans ce sens, en effet, l'obligation de payer ne sera annulée que pour irrégularité de la procédure de recouvrement forcé, et l'autorité de la chose jugée ne pourra s'attacher qu'aux actes ayant été ainsi irrégulièrement décernés.

La même situation se retrouve d'ailleurs dans le contentieux de l'assiette, puisque comme le relève M. Richer, « si dans un précédent jugement un tribunal a prononcé la décharge d'une imposition en raison de l'irrégularité de la procédure d'imposition, rien ne fait obstacle, si l'administration a établi dans le délai de répétition la nouvelle cotisation, à ce que le contribuable conteste celle-ci devant le tribunal, l'imposition étant alors nouvelle, alors même qu'elle serait établie sur les mêmes bases que précédemment »¹⁷⁶⁶.

Si par contre le redevable démontre l'irrégularité de son obligation de payer au motif, par exemple, que celle-ci se trouve prescrite, le juge devra alors prononcer la décharge de cette obligation de payer. L'obligation de payer ne pourra donc plus être exécutée, quand bien même le comptable décernerait à cet effet de nouvelles poursuites. L'autorité de chose jugée ne peut donc dans ce cas se trouver purement et simplement limitée aux actes de poursuites ayant été décernés au mépris de la prescription invoquée.

L'arrêt de la Cour administrative d'appel de Paris ne contredit pas, d'ailleurs, une telle analyse. Les redevables avaient en l'espèce invoqué un jugement du Tribunal administratif de Paris ayant « annulé la contrainte » dont procédait un avis à tiers détenteur au motif que ce dernier était dépourvu de base légale. Ayant opposé ce jugement à l'encontre d'un second avis à tiers détenteur ultérieurement décerné,

¹⁷⁶⁴.- CAA Paris 8 mars 2001, n° 99-2134, *Ezvan* : RJF 8-9/01, n° 1116.

¹⁷⁶⁵.- *Ibid.*

¹⁷⁶⁶.- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit., p. 270.

la Cour avait considéré que l'autorité de chose jugée ne pouvait être invoquée, dans la mesure où la décision des premiers juges *n'avait* « pas affecté l'existence et le montant de la dette fiscale » et que dès lors les redevables ne pouvaient utilement soutenir « que ce jugement ferait, par lui-même, obstacle au droit du comptable du Trésor de reprendre les poursuites en vue du recouvrement forcé de la fraction non réglée de leur dette d'impôt ».

L'irrégularité de l'obligation de payer n'était donc que relative et ne pouvait être ainsi invoquée qu'à l'encontre des actes de poursuites qui en avaient découlé. Mais si *a contrario* le jugement prononçant la décharge de l'obligation de payer avait affecté l'existence et le montant de la dette fiscale de ces redevables, ils auraient pu valablement opposer l'autorité de la chose jugée à l'encontre des actes de recouvrement forcé ultérieurement décernés. N'oublions pas que, comme le rappelle M. Chevalier, « l'administration se trouve placée dans la même situation vis-à-vis de la chose jugée qu'un simple particulier et doit, elle aussi, en tirer toutes les conséquences »¹⁷⁶⁷.

Il importe donc à notre sens de souligner, une fois encore, que la décharge de l'obligation de payer peut dépasser par sa portée la simple annulation de la contrainte, et il est heureux, sur ce point, que la Cour administrative d'appel n'ait pas fondé son raisonnement sur une notion aujourd'hui obsolète, surtout s'agissant d'une imposition mise en recouvrement en 1989, soit plus de 2 ans après sa disparition définitive de notre législation¹⁷⁶⁸.

L'effet relatif de l'autorité de la chose jugée dans le contentieux de l'obligation de payer ne doit donc pas être distingué, sur le fond, de celle admise dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt.

B. DES VOIES DE RECOURS COMMUNES À L'ENSEMBLE DU CONTENTIEUX FISCAL

Ainsi en est-il également des voies de recours ouvertes au redevable aux fins de contester la décision rendue par les premiers juges, voire par les juges d'appel, sur la contestation de son obligation de payer. Les dispositions applicables au contentieux du recouvrement sont cependant cette fois restées longtemps plus favorables que celles qui régissaient les recours en matière de contentieux de l'assiette.

Jusqu'à ces dernières années, les voies de recours offertes en matière de contentieux de l'assiette pouvaient en effet se résumer ainsi : « le jugement du Tribunal administratif peut faire l'objet d'un appel devant le Conseil d'État, le jugement du Tribunal de Grande Instance ne peut que donner lieu qu'à un recours en cassation devant la Cour de cassation »¹⁷⁶⁹.

¹⁷⁶⁷.- J.-P. CHEVALIER, *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, PUF, Publications de la Faculté de Droit et des Sciences Économiques de l'Université de Limoges, 1975, p. 97.

¹⁷⁶⁸.- Loi n° 87-1060 du 30 décembre 1987, article 98-2. Cf. nos développements sur l'évolution de l'objet de la contestation dans le contentieux de l'obligation de payer.

¹⁷⁶⁹.- J.-M. LE BERRE, *La procédure fiscale contentieuse*, op. cit., p. 424.

Or, sachant selon la doctrine que « seule une dérogation législative expresse peut écarter le principe général du droit d'appel »¹⁷⁷⁰, la jurisprudence considérait que les dispositions de l'article 199 du LPF selon lesquelles les jugements des Tribunaux de grande instance étaient sans appel, n'avaient pas vocation à s'appliquer lorsque le juge judiciaire de l'impôt se prononçait sur un litige de recouvrement¹⁷⁷¹.

Cette situation était particulièrement inégalitaire, d'autant que la loi du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif avait eu pour effet d'instituer, à compter du 1^{er} janvier 1989, un nouveau degré de juridiction¹⁷⁷². Les Cours administratives d'appel s'étaient en effet vu confier les compétences d'appel du Conseil d'État, permettant ainsi à la Haute juridiction d'exercer les fonctions de juge de cassation¹⁷⁷³. Il fallut attendre l'intervention de la loi de finances pour 1997 pour que le degré d'appel soit finalement introduit en matière fiscale s'agissant des recours formés à l'encontre des jugements des Tribunaux de grande instance¹⁷⁷⁴. L'article 199 du LPF dispose ainsi aujourd'hui que « les tribunaux de grande instance statuent en premier ressort »¹⁷⁷⁵, tandis que l'article R.* 199-2 du même Code prévoit que « les jugements des tribunaux administratifs peuvent faire l'objet des recours prévus par le Code de justice administrative »¹⁷⁷⁶.

¹⁷⁷⁰.- C. DEBBASCH, *Procédure administrative contentieuse et procédure civile*, op. cit., p. 183. Voir également J.-P. CHAUDET, *Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse*, LGDJ, 1967, p. 269 et s.

¹⁷⁷¹.- Cass. com. 10 novembre 1981 : *Bull. civ. IV*, n° 389 ; 5 juin 1984 : *Bull. civ. IV*, n° 218 ; 22 mai 1985 : *Bull. civ. IV*, n° 130 ; 22 octobre 1991, n° 1276 D : *RJF* 2/92, n° 220 ; 13 octobre 1992, n° 1494 P : *RJF* 12/92, n° 1734 ; 12 octobre 1993, n° 1489 D : *RJF* 12/93, n° 1588 ; 26 avril 1994, n° 998 D : *RJF* 8-9/94, n° 926 ; 7 juin 1994, n° 1330 D : *RJF* 11/94, n° 1282 ; 24 janvier 1995, n° 149 D, *Trésorier principal de Saint-Martin d'Heres c/ Tixier* : *RJF* 4/95, n° 545 ; 14 novembre 1995, n° 1875 D, *Trésorier principal de Créteil c/ Soc. Moras affichage* : *RJF* 2/96, n° 241.

¹⁷⁷².- Voir sur ce point le numéro de la revue française de droit administratif consacré à la loi du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif (*RFDA* 1998, n° 2, avec notamment les articles du professeur DRAGO, « Les Cours administratives d'appel », p. 196 et s., et du professeur PACTEAU, « La longue marche de la nouvelle réforme du contentieux administratif », p. 168 et s.), ainsi que l'article du professeur HERTZOG, « La réforme du contentieux fiscal, in L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables », op. cit., p. 239 et s. ; D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, op. cit., p. 143 et s.

¹⁷⁷³.- Cf. J. ARRIGHI DE CASANOVA, « Le contentieux de la légalité à l'épreuve du contrôle de cassation : l'exemple du contentieux fiscal », *RFDA* 1994, n° 5, p. 916 et s. ; O. FOUQUET, M. GUYOMAR, J. MASSOT, J.-H. STAHL, *Le Conseil d'État juge de cassation*, éd. Berger-Levrault, coll. L'administration nouvelle, 5^e éd., 2001 ; B. STIRN, « Le Conseil d'État après la réforme du contentieux », in « La loi du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif » (*RFDA* 1998, n° 2, p. 187 et s.) ; J. TUROT, « Les habits neufs du juge fiscal. Commentaire sur l'application au contentieux fiscal de la réforme du contentieux administratif », *RJF* 12/88, p. 714 et s.

¹⁷⁷⁴.- Loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996 : *Dr. fisc.* n° 1-2, p. 11 et s.

¹⁷⁷⁵.- Cette disposition s'est appliquée aux jugements rendus à compter du 1^{er} mars 1998.

¹⁷⁷⁶.- Articles R. 811-1 à 811-19 en matière d'appel et R. 821-1 à 822-6 concernant le recours en cassation.

Le redevable désirant contester la décision rendue par les premiers juges sur son obligation de payer bénéficie donc de la possibilité de faire appel (a), voire de se pourvoir en cassation (b), selon les mêmes conditions que dans le contentieux de l'assiette.

a. L'absence de spécificité de l'appel

Hormis la regrettable inapplicabilité au contentieux du recouvrement des dispositions de l'article L. 199 C du LPF permettant au requérant de faire valoir tout moyen nouveau aussi bien en première instance qu'au stade de l'appel, l'exercice de cette voie de recours n'offre pas en la matière de véritables spécificités.

Le redevable peut ainsi faire appel de la décision du juge de l'impôt dans les conditions prévues au Livre des procédures fiscales, qui renvoient elles-mêmes, sauf dispositions contraires¹⁷⁷⁷, aux règles de droit commun applicables devant chacun des deux ordres de juridiction¹⁷⁷⁸.

Conformément aux principes admis en matière administrative, l'appel n'a pas d'effet suspensif et les règles applicables devant les cours administratives d'appel sont similaires à celles que connaissent les tribunaux administratifs, qu'il s'agisse de l'introduction de l'instance, du déroulement de l'instruction ou du prononcé de la décision.

En ce qui concerne néanmoins le délai de saisine de la cour administrative d'appel, alors que le redevable dispose d'un délai de deux mois suivant la notification du jugement ou sa signification par huissier¹⁷⁷⁹, l'article R.* 200-18 du LPF prévoit que le directeur départemental dispose d'un délai de deux mois, toujours à compter de la notification du jugement, pour transmettre le dossier au ministre, ce dernier disposant d'un nouveau délai de deux mois courant à compter de cette transmission pour saisir la juridiction d'appel.

Cette apparente atteinte au principe d'égalité, aboutissant en pratique à accorder à l'administration un délai deux fois supérieur à celui dont dispose le redevable, est néanmoins considérée par la jurisprudence comme justifiée au regard « des nécessités particulières de fonctionnement de l'administration fiscale »¹⁷⁸⁰. Elle estime ainsi que cette disposition n'est contraire ni au droit interne¹⁷⁸¹, ni à

¹⁷⁷⁷. - Le décret n° 98-127 du 4 mars 1998 a ainsi adapté la procédure de l'appel en matière fiscale lorsque celle-ci se déroule devant la Cour d'appel (articles R.* 202-1 à 202-6 du LPF). Voir également, s'agissant des recours formés à l'encontre des décisions des tribunaux de grande instance, les articles L. 199 B à L. 201 et R.* 200-1 à 200-18 du LPF.

¹⁷⁷⁸. - Il est à noter que le décret n° 2003-543 du 24 juin 2003 relatif aux cours administratives d'appel (JO du 25 juin 2003) a supprimé l'appel dans certaines matières déjà énumérées à l'article R 222-13. Il s'agit notamment des litiges portant sur les impôts locaux autres que la taxe professionnelle, sur les décisions gracieuses prises en matière fiscale, sur les taxes syndicales ou encore la redevance audiovisuelle. Ces dispositions sont codifiées à l'article R 811-1 du code de justice administrative.

¹⁷⁷⁹. - Article R. 811-2 du Code de justice administrative.

¹⁷⁸⁰. - CE 2 juillet 1990, n° 48 892, *Époux Mercier* : *Recueil Lebon* p. 201 et *Dr. fisc.* 1990, n° 40, comm. 1783, concl. CHAID-NOURAI.

¹⁷⁸¹. - Même arrêt.

l'article 14-1 du Pacte international de New-York ¹⁷⁸² ou à l'article 6 § 1 de la Convention européenne des Droits de l'Homme ¹⁷⁸³. Pour notre part, nous nous rangeons sur ce point à l'avis de monsieur Bachelier selon lequel « *en toute hypothèse la règle de l'article R. 200-18 peut être admise dès lors que, par un acte de signification du jugement, le contribuable peut réduire le délai d'appel du ministre* » ¹⁷⁸⁴. De plus, « *cet article prend en compte un fait d'évidence, à savoir que le contribuable dispose immédiatement de tous les éléments utiles pour savoir s'il doit faire appel alors que le ministre n'a pas les éléments nécessaires à cette appréciation* » ¹⁷⁸⁵.

Le jugement du Tribunal de grande instance est pour sa part, contrairement aux règles de procédure civile, exécutoire de droit à titre provisoire, sauf à ce que cette exécution soit arrêtée en cas d'appel dans les conditions prévues par le Nouveau code de procédure civile ¹⁷⁸⁶.

En tant que voie de recours ordinaire, le délai d'appel sera par contre de un mois ¹⁷⁸⁷ à compter de la notification du jugement ¹⁷⁸⁸, le redevable pouvant toujours décider de saisir la Cour à partir du moment où il dispose d'une expédition du jugement du tribunal de grande instance.

La règle de la représentation obligatoire prévue au Nouveau code de procédure civile trouve également à s'appliquer ¹⁷⁸⁹ et c'est sans doute ce qui a motivé en partie l'intervention du décret du 24 juin 2003 rendant pareillement obligatoire le ministère d'un avocat ou d'un avoué concernant les litiges fiscaux présentés devant

¹⁷⁸².- CE 3 juin 1991, n° 71.610, *SA Éts Bernstein*, précité.

¹⁷⁸³.- CAA Paris 20 septembre 2001, n° 98-763, *M. Cazettes de Saint-Léger* : *Dr. fisc.* 2002, n° 21, comm. 435.

¹⁷⁸⁴.- G. BACHELIER, *De la cohérence du système juridictionnel français ou la dualité de compétence entre le juge administratif et le juge judiciaire*, in *Droits du contribuable, état des lieux et perspectives*, sous la direction de B. HATOUX, Economica, 2002, p. 125.

¹⁷⁸⁵.- *Ibid.*

¹⁷⁸⁶.- L'article 5 du décret n° 98-127 du 4 mars 1998 (*Dr. fisc.* 1998, n° 13, comm. 268) a inséré a cet effet un article R.* 202-5 dans les dispositions du LPF. Sur les modalités d'application de l'exécution provisoire de droit, voir l'instruction du 23 juillet 1999 de la DGI (*BOI* 13 O-5-99) commentée au *Dr. fisc.* 1999, n° 36, ID et CA, n° 12 280. Sur la légalité du décret du 4 mars 1998, notamment vis-à-vis de l'article 6 § 2 de la Convention européenne des droits de l'homme, CE 24 mai 2000, n° 196 304, *M. Thomas* et n° 196 349, *Institut des avocats conseils fiscaux* : *Dr. fisc.* 2000, n° 52, comm. 1081, concl. ARRIGHI DE CASANOVA.

¹⁷⁸⁷.- Article 538 du Nouveau code de procédure civile.

¹⁷⁸⁸.- Article 528 du même code.

¹⁷⁸⁹.- Article R.* 202-6 du LPF.

les Cours administratives d'appel à compter du 1^{er} septembre 2003 ¹⁷⁹⁰. Ce décret a également abrogé les dispositions de l'article R. 200-17 du LPF permettant au requérant de se faire représenter en appel par le mandataire de son choix.

La voie de l'appel est ainsi, par la simplicité des dispositions permettant de la mettre en œuvre, largement ouverte aux redevables. Mais elle est également amplement critiquée par la doctrine du fait de l'encombrement des juridictions et de l'allongement des procédures ¹⁷⁹¹. Monsieur Richer ajoute en outre sur ce point que « *l'appel, tout particulièrement dans le contentieux de l'imposition, constitue une voie de recours peu formaliste et extrêmement accessible, peut-être trop comme en témoigne l'inflation que connaît ce type d'affaires : le manque de formalisme paraît en effet constituer le principal facteur incitatif, puisque l'appel n'a pas en matière fiscale un effet suspensif qui eût pu être suspecté de générer des comportements dilatoires ; la règle est identique pour les litiges relatifs au contentieux de l'imposition, aux recours pour excès de pouvoir, ou aussi au contentieux du recouvrement, ce qui peut paraître plus surprenant puisque l'on sait qu'en matière de recouvrement des créances non fiscales des collectivités publiques l'opposition à un ordre de versement ou un état exécutoire comporte un effet suspensif du caractère exécutoire de l'acte contesté* » ¹⁷⁹².

Seule la nature fiscale de la créance mise en cause peut cependant justifier de telles dérogations, il n'est donc pas si étonnant que le contentieux de l'obligation de payer ne fasse pas exception à la règle. Il suffit seulement d'admettre pour cela la nature fiscale de cette action.

L'amélioration des procédures permettant de surseoir au paiement de l'impôt a en outre permis, dans une certaine mesure, d'améliorer sensiblement la situation financière du redevable contestataire face à l'absence d'effet suspensif de ces voies de recours. Quant aux inconvénients résultant de l'allongement des procédures contentieuses, ils n'ont selon nous aucune commune mesure avec l'amélioration du statut du redevable dans l'instance qui a pu résulter de la pleine accessibilité du double degré de juridiction en matière fiscale.

b. La plénitude du recours en cassation

Le recours en cassation est à présent également ouvert, aussi bien dans le cadre du contentieux de l'assiette, que dans le contentieux de l'obligation de payer.

Lorsque le redevable ayant contesté son obligation de payer devant le juge judiciaire souhaite faire censurer la décision rendue en dernier ressort par la Cour d'appel en raison de « *la non conformité du jugement aux règles de droit* » ¹⁷⁹³, il

¹⁷⁹⁰.- Décret n° 2003-543 : *JO* du 25 juin 2003, p. 10657. Cette obligation ne s'applique cependant pas aux litiges visant à l'exécution par l'administration des jugements des tribunaux administratifs et des arrêts des cours administratives d'appel. Voir sur ce point l'étude de J. ARRIGHI DE CASANOVA « Le décret du 24 juin 2003 relatif aux cours administratives d'appel et ses incidences sur le contentieux fiscal », *RJF* 10/03, p. 760 à 762.

¹⁷⁹¹.- Voir notamment P. MARCHESSOU, « Le contribuable et ses conseils face au juge fiscal », in *Le juge fiscal, op. cit.*, p. 189 et s.

¹⁷⁹².- D. RICHER, *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal, op. cit.*, p. 143.

¹⁷⁹³.- Article 604 du Nouveau code de procédure civile.

pourra ainsi se pourvoir en cassation devant la Cour suprême dans un délai de deux mois à compter de la notification de la décision ¹⁷⁹⁴. L'exigence selon laquelle l'inscription au rôle est subordonnée à la justification, par le demandeur, de l'exécution de la décision attaquée ¹⁷⁹⁵ ne s'appliquera pas en matière fiscale, la Cour de cassation ayant considéré à cet effet que l'obligation de payer résultait, sauf exception ¹⁷⁹⁶, non pas de la décision attaquée, mais du caractère exécutoire des avis de mise en recouvrement décernés à l'encontre du redevable ¹⁷⁹⁷.

Pour le reste, il convient d'appliquer les règles de droit commun gouvernant le recours en cassation, notamment quant à l'obligation de se faire représenter par un avocat aux conseils. Au demeurant, la faible importance du contentieux de l'obligation de payer se déroulant devant le juge judiciaire de l'impôt, de même que le caractère relativement récent de la cassation en matière fiscale, ne permettent pas encore d'avoir suffisamment reculé sur la façon dont la Cour suprême exerce ses attributions dans ce domaine. Aussi nous intéresserons nous plus longuement au contrôle de cassation effectué par le Conseil d'État en matière de contentieux de l'obligation de payer.

Ayant délaissé ses compétences de juge d'appel au profit des Cours administratives nouvellement créées, le Conseil d'État remplit en effet depuis lors ses fonctions de juge de cassation vis-à-vis des décisions rendues en dernier ressort par les juridictions administratives ¹⁷⁹⁸.

Ainsi, le redevable insatisfait de la décision rendue par la Cour administrative d'appel sur la validité de son obligation de payer, bénéficiera de la possibilité de former un pourvoi en cassation dans les deux mois suivant la notification ou la signification de l'arrêt attaqué ¹⁷⁹⁹. Comme devant la Cour de cassation, le redevable devra obligatoirement se faire représenter par un avocat aux conseils ¹⁸⁰⁰.

¹⁷⁹⁴.- Article 612 du Nouveau code de procédure civile. La décision ne pourra être attaquée par voie de cassation que si elle a été préalablement signifiée (article 611-1 du Nouveau code de procédure civile), les règles de computation du délai étant fixées par les articles 640 à 642 du Nouveau code de procédure civile.

¹⁷⁹⁵.- Articles 1009-1 à 1009-3 du Nouveau code de procédure civile.

¹⁷⁹⁶.- Cass. Ord. 1^{er} Prés. 27 novembre 1990 : *RJF* 5/91, n° 702.

¹⁷⁹⁷.- Cass. Ord. 1^{er} Prés. 20 juin 1996, n° 95-15729 : *RJF* 11/96, n° 1365.

¹⁷⁹⁸.- Article 10 de la loi n° 87-1127 du 31 décembre 1987, décret n° 92-245 du 17 mars 1992. Voir sur ce point l'étude de Jérôme TUROT, « Les habits neufs du juge fiscal », *RJF* 8-9/89, p. 714 et s.

¹⁷⁹⁹.- Article R. 821-1 du Code de justice administrative. Ce délai peut éventuellement être augmenté du délai de distance de l'article 643 du Nouveau code de procédure civile et peut également se trouver interrompu au cas où le requérant formule une demande d'aide juridictionnelle. Lorsque le Conseil d'État intervient en outre comme juge de cassation des décisions rendues en dernier ressort par le tribunal administratif en matière de référé, le délai est fixé à quinze jours.

¹⁸⁰⁰.- Cette obligation s'impose également au redevable qui entend se pourvoir devant le Conseil d'État contre une ordonnance du juge des référés statuant conformément aux dispositions de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative. La Haute juridiction a d'ailleurs précisé à cet effet que « *lorsque la notification de la décision attaquée ne fait pas mention de l'obligation du ministère d'avocat, le requérant est invité par le Conseil d'État à régulariser sa requête* » (CE (na) 9 mars 2001, n° 230.201, *Germain* : *RJF* 5/01, n° 694).

Il devra par contre se soumettre à une formalité supplémentaire, qui est celle de la procédure préalable d'admission des pourvois en cassation fixée par l'article L. 822-1 du Code de justice administrative. Aux termes de cet article, « *le pourvoi en cassation devant le Conseil d'État fait l'objet d'une procédure préalable d'admission. L'admission est refusée par décision juridictionnelle si le pourvoi est irrecevable ou n'est fondé sur aucun moyen sérieux* »¹⁸⁰¹. Les décisions de refus d'admission des pourvois se limitent dans la plupart des cas à un rappel sommaire des moyens invoqués, suivi de la mention selon laquelle ils ne présentent par un caractère sérieux au sens de l'article précité. Dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, le Conseil d'État a ainsi considéré que le moyen tendant à établir que l'expiration du délai de rejet implicite d'une réclamation préalable aurait pour effet de régulariser une contestation présentée prématurément devant le juge¹⁸⁰², ou celui selon lequel l'expiration du délai de recours contentieux ne pouvait être opposable en l'absence de mention des délais et voies de recours sur l'acte de poursuite¹⁸⁰³, n'étaient pas de nature à permettre l'admission de la requête.

Lorsqu'au contraire la Haute juridiction admet la recevabilité du pourvoi formé par le redevable, son contrôle se limite en principe aux seuls moyens de droit, l'appréciation des faits relevant du pouvoir souverain des juges du fond. Il n'en demeure pas moins que son rôle en matière fiscale, et plus encore dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, dépasse le plus souvent le cadre d'un simple contrôle de légalité.

L'insuffisance des dispositions encadrant le contentieux du recouvrement, de même que la nécessité de préserver les droits du redevable dans l'instance ont ainsi conduit le Conseil d'État à exercer un rôle fondamental en la matière, aussi bien au regard de l'étendue du contrôle de cassation qu'il a choisi d'opérer (1) que vis-à-vis de la conception extensive qu'il adopte face à la possibilité de régler l'affaire au fond (2).

1. L'étendue du contrôle de cassation opéré

Le caractère étendu du contrôle de cassation opéré par le Conseil d'État, pour autant qu'il occupe en l'espèce une fonction déterminante, n'est pas véritablement

¹⁸⁰¹. - Les avantages de cette procédure préalable sont indiscutables. Ainsi, selon le maître des requêtes Gilles BACHELIER, « *cette procédure de filtre des recours permet de ne pas soumettre à l'instruction et donc de ne pas communiquer à la partie adverse un pourvoi lorsqu'il apparaît qu'aucun moyen sérieux n'est de nature à justifier l'admission du pourvoi.*

Il ne s'agit pas dans ce cas d'une décision d'irrecevabilité que rend le Conseil d'État mais seulement d'une décision de non-admission. Vis-à-vis du requérant, les garanties des droits de la défense sont assurées. Le dossier est examiné en séance publique et le commissaire donne les raisons de droit pour lesquelles son recours peut prospérer » (*De la cohérence du système juridictionnel français ou la dualité de compétence entre le juge administratif et le juge judiciaire*, in *Droits du contribuable*, sous la direction de Bernard HATOUX, Economica, 2002, p. 123).

¹⁸⁰². - CE CAPC 16 mai 1997, n° 178.459, *Del Aguila* : RJF 7/97, n° 743.

¹⁸⁰³. - CE CAPC 15 novembre 1996, n° 172.241, *Rozier* : RJF 3/97, n° 265. Voir également CE (na) 28 juillet 1999, n° 195.064, *ministre c/ SARL Pulsations Productions Sonores* : RJF 11/99, n° 1470 (refus d'admission du pourvoi formé par le ministre, fondé sur le moyen tendant à démontrer que la Cour administrative d'appel aurait commis une erreur de droit en considérant que la date de notification de l'avis de mise en recouvrement devant être retenue au regard de la prescription était celle de la remise effective au contribuable de la correspondance contenant cet avis).

spécifique au contentieux de l'obligation de payer, ni même, selon l'opinion de certains auteurs, au contentieux fiscal¹⁸⁰⁴. Sans doute la position adoptée n'est-elle en ce domaine pas nécessairement opposée à celle qui caractérise le contrôle de cassation dans le plein contentieux, mais elle n'en demeure pas moins particulièrement accentuée. Ainsi, messieurs Fouquet, Guyomar, Massot et Stahl soulignent-ils que, « *en matière fiscale, les décisions du Conseil d'État jouent fréquemment le rôle d'arrêts de règlement* » dans la mesure où la solution adoptée pour un contribuable peut s'avérer transposable à des centaines ou des milliers d'autres contribuables placés dans la même situation ou dans une situation analogue. Dans cette mesure, le contrôle de cassation qu'exerce le Conseil d'État fait une large part au contrôle de l'erreur de droit qui ne paraît pas toujours rigoureusement distingué de celui de la qualification des faits »¹⁸⁰⁵.

Or, même si les solutions adoptées concernent en pratique un nombre plus restreint de redevables, cette situation s'avère particulièrement caractéristique dans le contentieux de l'obligation de payer.

La place accordée au contrôle de l'erreur de droit par le Conseil d'État en constitue la principale illustration. Ce type de contrôle se retrouve en effet classiquement dans tous les types de contentieux soumis à sa censure et, comme le souligne monsieur Goulard, « *il ne prête guère à interrogation du point de vue de l'étendue du contrôle* »¹⁸⁰⁶. Cependant, le certain « manque de clarté » des dispositions régissant le contentieux de l'obligation de payer conduit à conférer à ces arrêts une importance toute particulière, s'agissant notamment de l'interprétation ou des conditions d'application qu'il convient d'adopter en la matière.

La Haute juridiction exerce de la sorte son contrôle sur l'application de l'article R.* 281-2 du LPF concernant le délai de présentation de la réclamation¹⁸⁰⁷ ou sur les dispositions de l'article R. 281-5 du LPF, quant au point de savoir si le moyen nouveau soulevé par le redevable s'analyse comme un moyen de droit ou l'invocation d'un fait¹⁸⁰⁸. Elle a ainsi censuré, dans son arrêt Gouet — soulignant dans le même temps l'ineffectivité de la notion de cause juridique dans le contentieux du recouvrement — la Cour administrative d'appel qui avait considéré qu'un redevable qui conteste en appel l'exigibilité des impositions, alors qu'il avait contesté devant les premiers juges son obligation de payer, présentait une demande

¹⁸⁰⁴.- J. ARRIGHI DE CASANOVA, *Le contentieux de la légalité à l'épreuve du contrôle de cassation : l'exemple du contentieux fiscal*, op. cit., p. 916 et s.

¹⁸⁰⁵.- In *Le Conseil d'État juge de cassation*, éd. Berger-Levrault, coll. L'administration nouvelle, 5^e éd., p. 212.

¹⁸⁰⁶.- G. GOULARD, « L'étendue du contrôle de cassation du Conseil d'État », *RJF* 8-9/89, p. 623 et s.

¹⁸⁰⁷.- CE 12 décembre 1987, n° 169.726, *Mme Hoppilliard* : *Dr. fisc.* 1998, n° 16, comm. 556 ; *RJF* 2/98, n° 194.

¹⁸⁰⁸.- CE 27 novembre 2000, n° 197.915, *ministre c/ SARL Ets Viz* : *Dr. fisc.* 2001, n° 16, comm. 393, concl. COURTIAL ; *RJF* 2/01, n° 252.

nouvelle fondée sur une cause juridique distincte ¹⁸⁰⁹. Elle a en outre permis au redevable de se prévaloir de l'absence de mention des délais et voies de recours dont était entachée la décision de rejet de la réclamation préalable, en considérant que la cour administrative d'appel avait commis une erreur de droit en jugeant que le délai de recours contentieux prévu à l'article R. 281-4 du LPF était opposable nonobstant les dispositions de l'article 9 du décret du 28 novembre 1983 ¹⁸¹⁰.

Elle censure également, sur le même fondement, les questions de répartition de compétences juridictionnelles qui, dans le cadre du contentieux du recouvrement, conduisent à distinguer les contestations relatives à la validité de l'obligation de payer du redevable de celles portant sur la régularité des poursuites engagées à son encontre. La portée normative de la jurisprudence du Conseil d'État est d'ailleurs là aussi particulièrement probante en la matière. La Haute juridiction a notamment fondé le rattachement au contentieux de l'obligation de payer des contestations relatives à l'absence de notification d'une lettre de rappel, en considérant que dans la mesure où cette formalité préalable ne constituait pas un acte de poursuite, la contestation de son existence se rattachait non pas à la critique en la forme d'un acte de poursuites, mais bien à l'exigibilité de l'impôt ¹⁸¹¹. Elle a également pu considérer que la contestation des sommes dues en qualité d'héritier était relative au contentieux de l'obligation de payer ¹⁸¹² ou qu'une cour administrative d'appel avait

¹⁸⁰⁹.- CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : *RJF* 5/99, n° 642. Voir également CE 9 janvier 1995, n° 135.520, *Nizard* : *RJF* 2/95, n° 264 (le redevable ne peut utilement se prévaloir, pour contester l'exigibilité de son obligation de payer, de ce que l'administration aurait omis de lui adresser dans les délais l'avis d'imposition prévu à l'article L. 253 du LPF). Le Conseil d'État a en sens contraire également considéré qu'une cour administrative d'appel avait fait une exacte application de la loi du 13 juillet 1967 en considérant que l'interruption de la prescription par la production des créances à la procédure de liquidation de biens valait à l'égard de l'épouse du redevable, responsable solidaire du paiement de la dette d'impôt sur le revenu (CE 10 décembre 1999, n° 196.113, *Mme Legros* : *Dr. fisc.* 2000, n° 16, comm. 331, concl. ARRIGHI DE CASANOVA) ou que les juges du fond n'avaient pas commis une erreur de droit en considérant qu'un courrier dans lequel le redevable reconnaissait l'exigibilité de son obligation de payer constituait un acte comportant reconnaissance au sens de l'article L. 274 du LPF et était susceptible d'interrompre la prescription (CE 1^{er} mars 2000, n° 189.601, *M. Bucher* : *Dr. fisc.* 2001, n° 10, comm. 214). Elle a par contre considéré dans une autre espèce, qu'en estimant qu'une imputation effectuée par le comptable avait le caractère d'un acte valant reconnaissance de dette de la part des redevables, en se fondant sur la seule circonstance que ces derniers ne s'étaient pas opposés à cette imputation, une CAA n'a pas légalement justifié la portée qu'elle a conférée au paiement en ayant résulté (CE 20 octobre 2000, n° 182.011, *M. et Mme Duval* : *Dr. fisc.* 2001, n° 13, comm. 298, concl. COURTIAL).

¹⁸¹⁰.- CE 29 octobre 2001, n° 179.746, *Vega*, n° 220.567, *Aveline* et n° 221.713, *Trachel* : *RJF* 1/02, n° 113, concl. G. GOULARD au *BDCF* 1/02, n° 14.

¹⁸¹¹.- CE 21 juillet 1995, n° 138.455, *ministre c/ Guillet* : *Dr. fisc.* 1995, n° 45-46, comm. 2139 et *RJF* 10/95, n° 1197 ; 16 février 2000, n° 181.488, *Sté nouvelle des couleurs zinciques* : *Dr. fisc.* 2000, n° 37, comm. 664, concl. BACHELIER ; 27 novembre 2000, n° 197.915, *ministre c/ SARL Ets Viz* : *Dr. fisc.* 2001, n° 16, comm. 393, concl. COURTIAL et *RJF* 2/01, n° 252. Le Conseil d'État a ainsi décidé que, en considérant que le moyen tiré de ce que le comptable n'avait pas pu valablement engager les poursuites en l'absence de notification préalable d'une lettre de rappel « avait pour seul et unique objet de démontrer l'irrégularité d'un acte de poursuites dont la validité serait affectée par l'omission d'une formalité préalable obligatoire et, par suite, qu'elle devait, en application des dispositions précitées, être rejetée comme portée devant un ordre de juridiction incompétent pour en connaître, la cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit » (CE 10 mai 1999, n° 184.528, *M. Ournier* : *Dr. fisc.* 1999, n° 43, comm. 796, concl. BACHELIER et *RJF* 8-9/99, n° 1086).

¹⁸¹².- CE 27 avril 2001, n° 189.856, *Patillon* : *RJF* 7/01, n° 1019.

commis une erreur de droit « *en jugeant qu'elle était incompétente pour statuer sur le mérite du moyen tiré de la tardiveté de la production de créances fiscales du Trésor à l'égard de M. Legros, au motif que cette contestation était relative à la validité en la forme de l'acte de poursuite dont seuls les tribunaux judiciaires ont à connaître* »¹⁸¹³.

Le contrôle des faits portés à la connaissance des juges du fond a par contre beaucoup moins d'importance que dans le contentieux de l'assiette, sûrement en partie parce que les espèces sont souvent moins complexes dans le contentieux de l'obligation de payer. Les questions relatives à la qualification juridique de faits sont rarement soulevées et le contrôle opéré par le juge de cassation dans ce cas se rapproche plus de l'erreur de droit que de l'appréciation de faits¹⁸¹⁴. Ce dernier a pu ainsi considérer qu'une Cour administrative d'appel avait donné une qualification juridiquement erronée d'une saisie en la regardant comme ayant été le premier acte de poursuites contre lequel le requérant aurait dû invoquer le moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement¹⁸¹⁵.

Quant à l'appréciation des faits, le Conseil d'État ne manque pas de rappeler qu'elle échappe à son contrôle. La Haute juridiction a notamment estimé en ce sens que, en considérant que la réalité de la notification de la lettre de rappel invoquée par l'administration n'était pas établie, la cour s'était livrée « *à une appréciation souveraine des circonstances de fait qui ne peut être discutée devant le juge de cassation* »¹⁸¹⁶.

Le contrôle de la légalité externe de la décision est enfin, là encore, comparativement beaucoup moins développé que dans d'autres domaines de plein contentieux. L'incompétence rationne materiae des juges du fond est ainsi sanctionnée non pas en tant qu'irrégularité externe mais en tant qu'erreur de droit. Pour le reste, le Conseil d'État considère notamment que l'arrêt qui ne fait pas

¹⁸¹³. - CE 30 septembre 1996, n° 148.707, *Mme Legros : Dr. fisc.* 1997, n° 9, comm. 247, concl. G. BACHELIER ; *LPA* 5 mars 1997, n° 28, p. 26 à 28, note J. BRANDEAU ; *RJF* 11/96, n° 1350. Le Conseil d'État a par contre considéré qu'une cour administrative d'appel avait pu juger sans se méprendre sur la portée du litige soumis au tribunal administratif, qu'en vertu des dispositions du LPF, il s'était reconnu à bon droit compétent pour connaître et estimer sans erreur de droit le motif, à lui seul déterminant, qu'à la date de l'émission de l'avis à tiers détenteur, les impositions n'étaient pas exigibles (CE 21 décembre 1994, n° 126.113, *ministre c/ Sté Patol Equipements : RJF* 2/95, n° 265).

¹⁸¹⁴. - Monsieur Goulard considère d'ailleurs sur ce point que « pour bien caractériser l'étendue du pouvoir d'appréciation souveraine des faits par le juge du fond et corrélativement l'étendue du contrôle de cassation, il serait peut-être préférable d'éviter le terme de qualification juridique, toujours d'usage dans la jurisprudence mais qui est facteur de confusion. Il est illusoire, en effet, de chercher à placer la qualification quelque part entre appréciation des faits et application de la règle de droit. Elle se confond avec cette dernière », in *L'étendue du contrôle de cassation du Conseil d'État, op. cit.*, p. 627.

¹⁸¹⁵. - CE 6 mai 1996, n° 126.178, *Consorts Le Coat de Kerveguen : RJF* 6/96, n° 820.

¹⁸¹⁶. - CE 21 juillet 1995, n° 138.455, *ministre c/ Guillet : Dr. fisc.* 1995, n° 45-46, comm. 2139 et *RJF* 10/95, n° 1197. Le contrôle des faits opéré par le Conseil d'État est ainsi moins étendu que lorsqu'il intervient, notamment, en tant que juge de cassation des jugements du tribunal administratif rendus en appel d'une ordonnance du juge des référés. La Haute juridiction censure dans ce cas la dénaturation des pièces du dossier résultant d'une mauvaise interprétation par les juges du fond des pièces qui leur ont été soumises en vue de l'obtention d'un sursis à exécution (CE 27 octobre 1999, n° 159.970, *M. Pernot : Dr. fisc.* 2001, n° 7, comm. 119 ; 26 mars 2003, n° 250.397, *Sté Exocat : Dr. fisc.* 2003, n° 24, comm. 454).

mention dans ses visas du mémoire produit par le redevable en réponse à la communication par la cour de moyens qu'elle soulevait d'office et sur lesquels elle a ensuite fondé sa décision, est entaché d'irrégularité et doit être annulé dans la mesure où la cour n'a pu répondre aux moyens utilement soulevés par le requérant dans ce mémoire ¹⁸¹⁷.

Il a par contre estimé qu'une cour d'appel n'avait pas à se prononcer d'office sur la régularité de la notification d'un commandement avant de rejeter comme tardive la réclamation du redevable ¹⁸¹⁸.

Le contrôle opéré par le Conseil d'État dans le contentieux de l'obligation de payer semble ainsi moins étendu que celui qui caractérise son intervention dans le contentieux de l'assiette de l'imposition ¹⁸¹⁹. Tout autre en est-il cependant concernant la volonté de procéder en la matière au règlement au fond du litige.

2. La volonté de procéder au règlement de l'affaire au fond

L'article 11 de la loi du 31 décembre 1987, aujourd'hui codifié à l'article L. 821-2 du code de justice administrative, prévoit que « *s'il prononce l'annulation d'une décision d'une juridiction administrative statuant en dernier ressort, le Conseil d'État peut soit renvoyer l'affaire devant la même juridiction statuant, sauf impossibilité tenant à la nature de la juridiction, dans une autre formation, soit renvoyer l'affaire devant une autre juridiction de même nature, soit régler l'affaire au fond si l'intérêt d'une bonne administration de la justice le justifie* ».

Le Conseil d'État procède de la sorte au règlement de l'affaire au fond principalement lorsque le litige ne nécessite plus d'appréciation portant sur les faits. Ainsi, dans le cadre du contentieux de l'obligation de payer, estime-t-il que s'agissant d'un moyen de droit nouveau qui ne justifiait pas de rejeter la demande du redevable pour irrecevabilité, il y a lieu de statuer immédiatement par voie d'évocation sur la demande de première instance et de prononcer la décharge de l'obligation de payer ¹⁸²⁰. Dans une autre espèce, après avoir jugé que la cour avait entaché sa décision d'erreur de droit pour n'avoir pas considéré que la décision implicite de refus des garanties prévues à l'article L. 277 du LPF avait eu pour effet de rendre à nouveau exigibles les impositions, le Conseil d'État a également considéré que le ministre était fondé en l'espèce à soutenir que le redevable ne pouvait invoquer la prescription de son obligation de payer plus de deux mois après le premier acte permettant d'invoquer ce motif et que « *ce motif, qui répond à un moyen invoqué devant les juges du fond et ne comporte pas l'appréciation d'aucune circonstance de fait, doit être substitué au motif juridiquement erroné rendu par l'arrêt attaqué* » ¹⁸²¹.

¹⁸¹⁷.- CE 16 février 2001, n° 217.890, *M. Carrasco* : *Dr. fisc.* 202, n° 18-19, comm. 406.

¹⁸¹⁸.- CE 12 mai 1997, n° 151.222, *Dumond* : *RJF* 7/97, n° 742.

¹⁸¹⁹.- Cf. J.-P. MARKUS, « Qualification juridique des faits et cassation administrative fiscale », *AJDA* 1995, n° 2, p. 75 et s.

¹⁸²⁰.- CE 27 novembre 2000, n° 197.915, *ministre c/ SARL Ets Viz* : *Dr. fisc.* 2001, n° 16, comm. 393, concl. COURTIAL ; *RJF* 2/01, n° 252.

¹⁸²¹.- CE 23 février 1994, n° 142.568, *Marinelli* : *RJF* 5/95, n° 639. Voir également CE 27 avril 1994, n° 127.215, *SA Lucas France* : *RJF* 6/94, n° 749.

La volonté de mettre un terme définitif au litige résulte, comme dans le contentieux de l'assiette, de deux considérations que dégage très clairement monsieur Arrighi de Casanova : « la première procède de l'ancienneté des affaires, particulièrement marquée dans cette matière en raison des effets combinés du délai de reprise dont bénéficie le fisc et de l'obligation de réclamation préalable » et la seconde « correspond à des impératifs de politique jurisprudentielle qui peuvent d'ailleurs se retrouver tout autant en contentieux général »¹⁸²². S'agissant de la première de ces raisons, il est intéressant de constater que la brièveté des délais de recours régissant le contentieux de l'obligation de payer ne l'a pourtant pas empêché d'être le terrain du « feuilleton contentieux le plus long de l'histoire des procédures fiscales »¹⁸²³. C'est en effet par un arrêt du 8 septembre 1999¹⁸²⁴ que le Conseil d'État procéda au règlement définitif de l'affaire opposant monsieur Le Coat de Kerveguen aux services du Trésor, concernant le recouvrement forcé d'une créance d'impôt sur le revenu mise à sa charge au titre des années 1955 à 1957... Hormis cette affaire particulièrement caricaturale, « où la ténacité du Trésor public n'a eu d'égale que la constance avec laquelle le contribuable a contesté ces actes de poursuites »¹⁸²⁵, les délais de traitement contentieux des affaires portées devant le juge du recouvrement ne sont pas plus allongés que dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt. Les raisons découlant de l'utilisation de la possibilité de régler les affaires au fond en tant qu'instrument de politique jurisprudentielle, nous semblent sur ce point bien plus caractéristiques de la position adoptée par le Conseil d'État en la matière¹⁸²⁶. Elle a ainsi permis à la Haute juridiction d'admettre que le redevable puisse invoquer le moyen tiré de la prescription, non pas à l'encontre du premier acte de poursuite lui faisant suite, mais à l'égard du premier acte ayant été porté à sa connaissance¹⁸²⁷.

Lorsque certains de ces arrêts conduisent à décharger le redevable de son obligation de payer, nous ne doutons pas que cette position soit en outre sous-tendue par un certain souci de protection des intérêts des redevables¹⁸²⁸. Le Conseil d'État

¹⁸²².- In *Le contentieux de la légalité à l'épreuve du contrôle de cassation : l'exemple du contentieux fiscal*, op. cit., p. 919.

¹⁸²³.- F. PEYRE, « Contribuables pressés s'abstenir », *Les nouvelles fiscales*, 15 juin 2000, n° 828, p. 2. Voir également F. DOUET, « En contentieux fiscal tout vient à point qui sait attendre... », *LPA* 2000, n° 27, p. 4.

¹⁸²⁴.- Le Conseil avait dans un précédent arrêt conclu à la décharge de l'obligation de payer du redevable en raison de la prescription de la créance (CE 6 mai 1996, n° 126.178, *Consorts Le Coat de Kerveguen* : *RJF* 6/96, n° 820) et l'arrêt de 1999 avait eu pour objet de statuer sur les actes de poursuites qui avaient continué à être décernés à son encontre (n° 184.966, *Consorts Le Coat de Kerveguen* : *Dr. fisc.* 2000, n° 5, comm. 69-70 ; *RJF* 11/99, n° 1473).

¹⁸²⁵.- F. PEYRE, *Contribuables pressés s'abstenir*, op. cit., p. 2.

¹⁸²⁶.- Voir notamment CE 9 janvier 1995, n° 135.520, *Nizard* : *RJF* 2/95, n° 264 ; 10 mai 1999, n° 184.528, *M. Ournier* : *Dr. fisc.* 1999, n° 43, comm. 796, concl. BACHELIER et *RJF* 8-9/99, n° 1086 ; 20 octobre 2000, n° 182.011, *M. et Mme Duval* : *Dr. fisc.* 2001, n° 13, comm. 298, concl. COURTIAL ; 16 février 2001, n° 217.890, *M. Carrasco* : *Dr. fisc.* 202, n° 18-19, comm. 406.

¹⁸²⁷.- CE 6 mai 1996, n° 126.178, *Consorts Le Coat de Kerveguen*, précité.

¹⁸²⁸.- CE 27 novembre 2000, n° 197.915, *ministre c/ SARL Ets Viz*, précité.

semble en effet, dans ce cas, s'affranchir quelque peu des limites tenant au domaine réservé des juges du fond vis-à-vis de l'appréciation des faits. Il s'autorise ainsi à examiner les conditions dans lesquelles il a été satisfait à l'obligation de notification d'une lettre de rappel¹⁸²⁹ ou à vérifier si l'administration a apporté les éléments nécessaires à l'établissement de la qualité de dirigeante de fait d'une personne désignée comme redevable solidaire de la dette fiscale d'une société¹⁸³⁰. Cette limite n'est certes jamais nettement franchie par le juge, mais elle demeure juridiquement quelque peu ambiguë¹⁸³¹. Cette critique peut cependant être pareillement soulevée en matière de contentieux de l'assiette et, bien que cela ne puisse suffire pleinement à la justifier, cette position permet dans bien des cas de combler les lacunes du régime applicable au contentieux de l'obligation de payer. Dès lors que les redevables parviennent à démontrer le bien-fondé de leur contestation et que le Conseil d'État ne déborde pas de façon manifeste l'étendue de ses attributions de juge de cassation, il ne peut ainsi s'agir là que « *d'une bonne administration de la justice* »¹⁸³².

Le déroulement du contentieux de l'obligation de payer devant le juge de l'impôt révèle, au terme de ces développements, la mise en œuvre d'une action de nature fiscale. Tout autre en est-il, ainsi que nous allons le voir à présent, s'agissant de la mise en œuvre du contentieux des poursuites.

SECTION 2. L'EXERCICE DE L'ACTION EN CONTESTATION DES ACTES DE POURSUITES : LA MISE EN ŒUVRE DU CONTENTIEUX DES VOIES D'EXÉCUTION DU RECOUVREMENT FISCAL

Le contentieux des poursuites est, au même titre que le contentieux de l'obligation de payer, expressément visé par les dispositions des articles L. 281 et suivants du LPF. Il en découle l'application d'un certain nombre de règles de procédures fiscales, en contradiction avec la nature même de l'action engagée. Or, cette situation n'est pas sans incidence quant à la cohérence du régime applicable. Comme nous l'avons précédemment souligné, l'obligation de réclamation préalable s'impose ainsi, dans la plupart des cas, aux dépens des droits des redevables.

Les règles gouvernant l'exercice de l'action en contestation des actes de poursuites ne peuvent plus désormais être interprétées en se référant à celles applicables en matière de contentieux de l'obligation de payer, sauf peut-être à invoquer un prétendu réalisme des règles de procédures juridictionnelles attaché à la nature fiscale de la créance. Mais comme l'a déjà fait remarquer le président Fouquet, « *le fameux « réalisme du droit fiscal », qui autorisait nos prédécesseurs à se dispenser de toute étude comparative du droit privé applicable, fait partie*

¹⁸²⁹.- Même arrêt.

¹⁸³⁰.- CE 29 octobre 2001, n° 221.713, *Trachel* : *RJF* 1/02, n° 113.

¹⁸³¹.- Cf. J.-P. MARKUS, *Qualification juridique des faits et cassation administrative fiscale*, précité.

¹⁸³².- Article L. 821-2 du Code de justice administrative.

*désormais des trophées poussiéreux du musée des concepts oubliés de tous, sauf il est vrai de l'Administration fiscale qui a la mémoire moins courte que ses juges »*¹⁸³³.

La nature fiscale de la créance ne peut suffire à justifier une telle « contagion » s'agissant d'une action n'ayant pour seul objet que de mettre en cause la régularité des mesures de poursuites engagées. Nous verrons ainsi qu'il convient de limiter, dans le cadre de l'introduction (§1), du déroulement (§2) ou de la solution de l'instance (§3), l'application des règles de procédures fiscales aux seuls cas expressément prévus par les dispositions du Livre des procédures fiscales. Pour le reste, l'exercice de l'action en contestation des actes de poursuites doit s'effectuer, devant le juge de l'exécution, conformément au droit commun du contentieux des voies d'exécution.

§ 1. L'APPLICATION CONCURRENTE DES RÈGLES DE PROCÉDURE FISCALE DANS L'INTRODUCTION DE L'INSTANCE

Suivant le principe général du droit selon lequel *generalia specialibus non derogant*, les dispositions fiscales relatives au contentieux des poursuites primeront en cette matière le droit commun des voies d'exécution. Il en sera notamment ainsi s'agissant de la détermination des parties et du délai de saisine du juge (A).

Les règles de procédures fiscales ne sauraient cependant s'appliquer au-delà des cas explicitement prévus par le LPF et il conviendra, pour le reste, de s'en référer au régime applicable s'agissant de l'introduction des recours devant le juge de l'exécution (B).

A. LA PRIMAUTÉ DES DISPOSITIONS FISCALES RELATIVES À LA DÉTERMINATION DES PARTIES ET AUX DÉLAIS DE SAISINE DU JUGE

La primauté des dispositions fiscales sur le droit commun de l'exécution est régulièrement réaffirmé par la jurisprudence, qui considère notamment que *« attendu que si le juge de l'exécution est compétent pour statuer sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite, conformément à l'article L. 281 du LPF, la recevabilité de l'action en contestation de l'acte de recouvrement de l'impôt est, aux termes de l'article R. 281-1 du même Code, subordonnée au dépôt d'une demande présentée au chef de service de l'administration fiscale compétente »*¹⁸³⁴.

Encore faut-il pour cela que le redevable soit placé en situation de demandeur. S'agissant en effet de l'ancienne procédure de saisie-arrêt, qui nécessitait au préalable une assignation en validité, la Cour de cassation avait considéré qu'il n'y avait pas lieu d'exiger *« que le redevable soumette préalablement ses moyens de défense à l'Administration lorsque le premier acte de poursuites qu'il peut contester, ou qui fait naître la contestation, le place en position immédiate de défendeur dans*

¹⁸³³.- O. FOUQUET, « Le rattachement aux exercices des commissions de caution », *Rev. adm.* 1995, p. 151.

¹⁸³⁴.- Cass. com. 12 mars 1996, n° 518 P, *Pautou* : *RJF* 6/96, n° 825 ; Cass. avis 14 mai 2001, n° 0010003 P, *Deltour* : *Dr. fisc.* 2002, n° 24 comm. 511 ; 22 mai 2002, n° 98-21625, *SCI Les Alizés* : *Dr. fisc.* 2002, n° 39, comm. 743.

une instance »¹⁸³⁵. La nouvelle procédure de saisie-attribution ne prévoit cependant plus de phase judiciaire préalable, celle-ci ne demeurant plus applicable qu'en matière de saisie des rémunérations, et seulement devant le tribunal d'instance¹⁸³⁶.

La qualité de demandeur dans le contentieux des poursuites sera, comme pour l'ensemble du contentieux du recouvrement, déterminé au regard de son lien avec l'obligation de payer à l'origine des mesures de poursuites contestées. Il s'agira ainsi du redevable principal ou solidaire de la créance ou encore de toute personne mise en demeure d'acquitter l'imposition par voie de recouvrement forcé engagé à son encontre.

Conformément à l'article R. 281-4 du LPF, la procédure doit être dirigée contre le comptable ayant diligenté les poursuites et, contrairement à la position adoptée par le juge administratif, la jurisprudence judiciaire applique strictement ce principe¹⁸³⁷. La Cour de cassation considère ainsi qu'à défaut la procédure doit être considérée comme viciée dès l'origine et que le moyen tiré de l'incompétence du trésorier-payeur général peut être soulevé d'office, conformément aux articles 122 et 125 du Nouveau code de procédure civile¹⁸³⁸.

C'est sans doute au regard des délais de saisine du juge de l'exécution que s'est posée avec le plus de difficulté la question de la confrontation des dispositions relatives au contentieux des poursuites avec celles applicables en matière de contentieux des voies d'exécution. La loi du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution a en effet prévu qu'en matière de saisie-attribution¹⁸³⁹, le débiteur doit porter sa réclamation devant le juge de l'exécution dans un délai de un mois. L'incompatibilité de ces dispositions avec les articles R. 281-2 à R. 281-4 du LPF a très vite été relevée par les commentateurs du nouveau régime applicable, qui s'étaient notamment interrogés sur le fait de savoir si ces nouvelles dispositions avaient eu pour effet de supprimer l'obligation de réclamation préalable. Monsieur Brunel avait ainsi estimé que « *la difficulté se résout si l'on veut bien considérer que [...] le juge de l'exécution, dans le cadre de l'application des art. L. 281 et R. 281-1 du Livre des procédures fiscales n'est pas saisi directement d'une contestation relative à la saisie mais exclusivement d'une contestation relative à la décision du chef de service statuant sur le recours et dans la stricte limite de celle-ci* »¹⁸⁴⁰. Un tel rapprochement du contentieux des poursuites avec le contentieux de l'annulation nous paraît cependant gênant si l'on s'en réfère seulement aux principes de répartition des compétences juridictionnelles applicables en la matière et souligne d'ailleurs, une fois encore, l'inadaptation de la réclamation

¹⁸³⁵.- Cass. com. 4 décembre 2001, n° 98-17 323, *M. Coliac* : *Dr. fisc.* 2003, n° 6, comm. 108.

¹⁸³⁶.- Article R. 145-1 et suivants du Code du travail.

¹⁸³⁷.- Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 270 P, *Trabach* : *RJF* 5/94, n° 648.

¹⁸³⁸.- Cass. com. 12 janvier 1999, n° 96-20644, *Mme Berger* : *Dr. fisc.* 1999, n° 25, comm. 51.

¹⁸³⁹.- Article 45 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991.

¹⁸⁴⁰.- Ph. BRUNEL, *De quelques particularités relatives au contentieux des créances des collectivités publiques devant le juge de l'exécution*, *op. cit.*, p. 416.

préalable obligatoire dans le cadre des contestations relatives à la régularité des poursuites.

Les règles générales posées par la loi de 1991 ne peuvent en tout état de cause déroger aux dispositions des articles L. 281 et suivants du LPF, et c'est sur ce fondement que la chambre commerciale de la Cour de cassation a écarté l'applicabilité du délai d'un mois dans le cadre des contestations relatives à la régularité des mesures d'exécution forcée relatives à des créances de nature fiscale¹⁸⁴¹.

Ce principe est cependant interprété strictement et l'obligation de réclamation préalable, de même que les délais spécifiques de contestation, ne pourront être opposés au redevable que dans la mesure où il en aura été informé par les mentions portées dans l'acte de poursuites¹⁸⁴².

B. LE RECOURS AU DROIT COMMUN DES VOIES D'EXÉCUTION CONCERNANT LES MODALITÉS DE SAISINE DU JUGE

Les dérogations apportées au droit commun des voies d'exécution ne sauraient ainsi être étendues au-delà de celles imposées par le contenu des dispositions relatives au contentieux des poursuites.

La jurisprudence considère ainsi qu'en l'absence de dispositions particulières relatives à la détermination du juge de l'exécution territorialement compétent, il convient de se référer à la règle générale posée par l'article 9 du décret du 31 juillet 1992¹⁸⁴³. Au terme de cet article, le demandeur dispose donc de la faculté de saisir le juge de l'exécution du lieu où il demeure ou de celui où la mesure a été exécutée¹⁸⁴⁴. Cette disposition ne soulève d'ailleurs aucune difficulté pratique en matière fiscale, puisque le lieu de résidence du redevable correspond le plus souvent au lieu de situation des services de recouvrement ayant diligenté les poursuites¹⁸⁴⁵.

¹⁸⁴¹.- Cass. com. 12 mars 1996, n° 520 P, *trésorier principal de Toulouse c/ Galitzky* : *RJF* 6/96, n° 823. Voir également Cass. com. 12 mars 1996, n° 518 P, *Pautou*, précité.

¹⁸⁴².- Cass. avis 14 mai 2001, n° 0010003 P, *Deltour* : *Dr. fisc.* 2002, n° 24 comm. 511 ; 4 juin 2002, n° 98-19511, *M. Le Bail* : *Dr. fisc.* 2002, n° 51, comm. 1031.

¹⁸⁴³.- Cass. com. 12 mars 2002, n° 99-11895, *Société AXA Conseil-Vie c/ Comptable du Trésor de Valence* : *RJF* 10/02, n° 1188. Voir néanmoins en matière de saisie-attribution, Cass. civ. 1^{er} février 2001, n° 122 FS-PB : *RJF* 8-9/01, n° 1137.

¹⁸⁴⁴.- Cet article ajoute en son dernier alinéa que « si le débiteur demeure à l'étranger ou si le lieu où il demeure est inconnu, le juge compétent est celui du lieu d'exécution de la mesure ».

¹⁸⁴⁵.- Il existe néanmoins un certain nombre d'exceptions à ce principe : le juge compétent est toujours celui du lieu de résidence du débiteur en matière de saisie-attribution ou de saisie de droits d'associés et valeurs mobilières (articles 65 et 183-3° du décret du 31 juillet 1992), tandis qu'en matière de saisie-vente, le juge compétent sera celui du lieu où a été effectuée la saisie (articles 98 et 117 du décret du 31 juillet 1992). Le juge de l'exécution peut relever d'office son incompétence (article 8 du décret du 31 juillet 1992, modifié par le décret n° 96-1130 du 18 décembre 1996 (*JO* du 26 décembre 1996, p. 19120). Le contredit de l'article 80 du Nouveau code de procédure civile, qui constitue la voie de recours de droit commun en matière de décision d'incompétence, n'est par contre pas applicable.

Le juge de l'exécution est en principe le président du tribunal de grande instance ¹⁸⁴⁶. L'attribution à un juge unique des fonctions auparavant exercées par la formation collégiale du tribunal de grande instance a ainsi gagné à la fois en simplicité et en rapidité.

Il était initialement prévu, dans les travaux préparatoires, que ce dernier pouvait déléguer ses pouvoirs à un juge du Tribunal d'instance, mais cette disposition n'avait pas été reprise par la loi de 1991 ¹⁸⁴⁷. Cette lacune a cependant été corrigée par l'article L. 311-12 alinéa 1^{er} du Code de l'organisation judiciaire qui prévoit à présent que le président du tribunal de grande instance peut déléguer l'exercice de ses fonctions « à un ou plusieurs juges de ce tribunal ». Il peut donc désigner soit un juge du siège du Tribunal de grande instance, soit un juge du Tribunal d'instance de son ressort, siégeant en un autre lieu. Comme l'indiquent les professeurs Perrot et Théry, « rien ne s'oppose en effet à cette dernière solution du fait que tout juge d'instance appartient statutairement au tribunal de grande instance dans le ressort duquel il exerce ses fonctions. Et selon les circonstances, il est parfois préférable de désigner un juge d'instance siégeant en un lieu différent du tribunal de grande instance, ne serait-ce que pour des raisons tenant à la configuration géographique du département ou à une meilleure répartition des affaires » ¹⁸⁴⁸.

La saisine du juge de l'exécution s'effectue par voie d'assignation à la première audience utile ¹⁸⁴⁹. Le décret du 31 juillet 1992 prévoyait à l'origine un mode simplifié de saisine par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ou par simple remise contre récépissé au secrétariat-greffe, mais cette faculté a été supprimée par un décret du 18 décembre 1996 ¹⁸⁵⁰. Cette suppression a ainsi rendu sans objet le dernier alinéa de l'article R.* 281-5 du LPF qui indique toujours que « lorsque le juge de l'exécution est compétent, l'affaire est instruite en suivant les règles de la procédure à jour fixe ».

Le mode de saisine adoptée répond ainsi à un souci de rapidité et de simplicité de la procédure, tout en permettant à la fois d'éviter les recours dilatoires destinés à ralentir la mise en œuvre de l'exécution forcée et de préserver le respect du principe

¹⁸⁴⁶. - Le président du tribunal de grande instance ne peut cependant connaître des litiges relatifs aux saisies de rémunérations, qui relèvent de la seule compétence du juge du tribunal d'instance (article L. 145-5 du Code du travail), ni de ceux portant sur des saisies immobilières, qui demeurent confiés au tribunal de grande instance (article 673 à 748 du Code de procédure civile ancien). Pour une illustration en matière de contentieux des poursuites portant sur une saisie immobilière, voir en dernier lieu Cass. com. 13 mai 2001, n° 506 F-D (*RJF* 7/01, n° 1018).

¹⁸⁴⁷. - *JO, Déb. Ass. Nat.*, 10 avril 1991, p. 994.

¹⁸⁴⁸. - R. PERROT et Ph. THERY, *Procédures civiles d'exécution*, op. cit., p. 241.

¹⁸⁴⁹. - Il ne s'agit en l'espèce que de la procédure ordinaire, seule applicable dans le cadre de la mise en œuvre des dispositions des articles L. 281 et suivants du LPF. La procédure applicable aux ordonnances sur requête est par contre régie par les articles 32 et 33 du décret de 1992, tandis que la procédure relative au règlement des difficultés d'exécution rencontrées par les huissiers est fixée par les articles 34 à 37 de ce même décret.

¹⁸⁵⁰. - Décret n° 96-1130 (J.O. du 26 décembre 1996, p. 19120). Voir sur ce point l'instruction du 28 février 1997 (*BOI* 12 C-2-97, 12 mars 1997 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 15-16, ID et CA, comm. 11768), ainsi que l'article de MM. R. LAUBA et F. RUELLAN, « À propos du décret du 18 décembre 1996 modifiant le décret du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution », *Gaz. Pal.* 5 et 6 mars 1997, p. 13 et s.

du contradictoire. Comme le souligne monsieur Latil, « *c'est ainsi que doit se comprendre l'expression d'assignation à la première audience utile. Les jours auxquels se tiennent les audiences du juge de l'exécution dans chaque juridiction, étant par hypothèse connus des justiciables, la première audience utile, à laquelle il convient d'assigner, n'est pas la plus prochaine audience dans le calendrier, mais celle à laquelle il convient d'assigner en tenant compte du temps normalement nécessaire -mais pas davantage- pour que l'adversaire puisse préparer sa défense* »¹⁸⁵¹.

Le juge de l'exécution dispose également, en cas d'urgence, de la possibilité de permettre au demandeur d'assigner à l'heure qu'il indique, même d'heure à heure et lors des jours fériés ou chômés, soit au tribunal, soit à son domicile¹⁸⁵².

Le contenu de l'assignation est de la même façon caractérisé par un formalisme extrêmement réduit. La seule exigence posée par le décret de 1992 figure au dernier alinéa de son article 15, au terme duquel « *l'assignation contient, à peine de nullité, la reproduction des dispositions des articles 11 à 14* ». Il convient donc de se référer, concernant les pièces sur lesquelles se fonde la demande et la signification au demandeur, aux règles générales posées par les articles 53 et suivants du Nouveau code de procédure civile que nous avons décrites précédemment s'agissant de la saisine du tribunal de grande instance.

Les dispositions de l'article R.* 281-5 du LPF étant, bien entendu, également applicables dans le contentieux des poursuites, le redevable ne devra apporter d'autres faits et justifications que ceux contenus dans la réclamation administrative préalable. Une copie de cette dernière devra être jointe à la demande, ainsi que l'éventuelle réponse explicite rendue par l'administration.

Ainsi, à moins qu'une disposition fiscale contraire ne s'y oppose, les règles de droit commun des voies d'exécution auront vocation à s'appliquer dans le contentieux des poursuites. Le redevable devra donc notamment se conformer, s'il entend contester la régularité d'une saisie-attribution, à l'obligation de dénonciation à l'huissier de justice ayant procédé à la saisie. Cette dénonciation devra être effectuée par lettre recommandée le jour même de la signification de cet acte, conformément aux dispositions de l'article 66 du décret¹⁸⁵³.

§ 2. L'AUTONOMIE DES RÈGLES RELATIVES AU DÉROULEMENT DE L'INSTANCE

Les règles applicables au déroulement de l'instance devant le juge de l'exécution sont elles aussi largement détachées de celles applicables à l'instance fiscale. Les dispositions relatives au contentieux du recouvrement ne s'imposent en effet qu'au regard de l'impossibilité dictée par l'article R. 281-5 du LPF de présenter des moyens nouveaux devant le juge. L'interprétation restrictive de cette disposition par la jurisprudence judiciaire, conduisant à interdire tout moyen non présenté dans

¹⁸⁵¹.- *In Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 626 et 627.

¹⁸⁵².- Article 20 du décret du 31 juillet 1992, numéroté article 16 par le décret du 30 octobre 1998.

¹⁸⁵³.- *Ibid.*, p. 628.

la réclamation préalable même s'il s'agit de moyens de droit ou de moyens fondés sur des faits et justifications ayant été soumis au chef de service, illustre ainsi son caractère dérogatoire face aux règles générales de procédures civiles : *exceptio est strictissimae interpretationis* ¹⁸⁵⁴.

La procédure applicable au contentieux des poursuites conditionne, au demeurant, le déroulement autonome d'une instance spécifique.

Elle se distingue ainsi du contentieux de l'obligation de payer autant par l'assujettissement aux règles applicables devant le tribunal d'instance (A) que par l'obligation faite au juge de ne prononcer la nullité de l'acte de poursuite que si l'irrégularité a causé un grief à celui qui l'invoque (B).

A. LE RENVOI AUX RÈGLES APPLICABLES DEVANT LE TRIBUNAL D'INSTANCE

L'instruction de l'instance devant le juge de l'exécution se caractérise par la simplicité de la procédure et par un formalisme réduit dont les limites ont pour fondement la préservation du caractère contradictoire du procès.

La seule disposition de la loi de 1991 applicable en la matière prévoit que « devant le juge de l'exécution les parties ont la faculté de se faire assister ou représenter selon les règles applicables devant le tribunal d'instance » ¹⁸⁵⁵. Le ministère d'avocat n'est donc pas obligatoire et le redevable dispose de la faculté de se faire assister par un conjoint, concubin, parent ou allié en ligne directe ou collatérale pouvant justifier d'un mandat spécial ¹⁸⁵⁶.

L'absence de formalisme s'exprime principalement au travers de l'oralité de la procédure ¹⁸⁵⁷. L'instruction se déroule ainsi à l'audience, durant laquelle les prétentions des parties qui y sont exposées sont consignées dans un procès-verbal.

Demandeur et défendeur bénéficient également de la faculté d'exposer leurs moyens par écrit en adressant une lettre au juge de l'exécution, ce qui leur permet de pouvoir être dispensés d'assister à l'audience. Bien qu'une présence à l'audience soit toujours préférable, le décret de 1992 prend néanmoins soin de préciser que « le jugement rendu dans ces conditions est contradictoire » ¹⁸⁵⁸.

La convocation des parties à l'audience, de même que les communications entre ces dernières sont effectuées par simple lettre recommandée avec accusé de réception.

Le juge de l'exécution ne connaît pas de procédure de référé, mais, comme l'explique les professeurs Vincent et Guinchard, « il faut bien voir que la procédure

¹⁸⁵⁴.- Cf. H. ROLLAND et L. BOYER, *Adages du droit français*, op. cit., p. 843.

¹⁸⁵⁵.- Article 10 de la loi du 9 juillet 1991.

¹⁸⁵⁶.- Article 12 du décret du 31 juillet 1992.

¹⁸⁵⁷.- Article 13 du décret du 31 juillet 1992.

¹⁸⁵⁸.- Article 14 du décret du 31 juillet 1992. Voir sur ce point les recommandations formulées par M. Latil, in *Contentieux fiscal*, op. cit., p. 630.

dite ordinaire absorbe le référé dans la mesure où le juge peut, en cas d'urgence autoriser une assignation à l'heure qu'il indique, même d'heure à heure et les jours fériés ou chômés, au tribunal ou à son domicile » ¹⁸⁵⁹.

Le régime mis en place ne distingue ainsi de la procédure ordinaire que la procédure destinée à résoudre les difficultés d'exécution rencontrées par les huissiers de justice et la procédure des ordonnances sur requête, notamment applicable lorsque le comptable requiert l'autorisation de prendre des mesures conservatoires alors qu'il ne dispose pas encore d'un titre exécutoire. La procédure étant dans ce dernier cas dépourvue de caractère contradictoire, la jurisprudence appréhende strictement l'étendue de son champ d'application. Elle considère ainsi que cette procédure ne peut pas être suivie aux fins de délivrer un titre exécutoire à l'encontre d'un tiers détenteur négligeant de verser les fonds qui lui sont réclamés ¹⁸⁶⁰. Le comptable devra donc dans ce cas saisir le juge de l'exécution par voie d'assignation, selon les formes ordinaires prescrites par l'article 19 du décret de 1992 ¹⁸⁶¹.

B. L'APPLICATION DU RÉGIME DE NULLITÉ DES ACTES DE PROCÉDURES

La sanction des vices de forme des actes de procédures suppose en matière civile, comme d'ailleurs en matière pénale, que la personne qui entend s'en prévaloir devant le juge fasse la démonstration du préjudice causé par l'irrégularité alléguée : « pas de nullité sans grief ».

L'article 114 du NCPC énonce à cet effet que « *aucun acte de procédure ne peut être déclaré nul pour vice de forme si la nullité n'en est pas expressément prévue par la loi, sauf en cas d'inobservation d'une formalité substantielle ou d'ordre public.*

La nullité ne peut être prononcée qu'à la charge pour l'adversaire qui l'invoque de prouver le grief que lui cause l'irrégularité, même lorsqu'il s'agit d'une formalité substantielle ou d'ordre public ».

Or, en matière fiscale, s'agissant notamment des irrégularités de forme affectant la procédure d'imposition, cette notion de grief est longtemps restée ignorée tant de la part du législateur que de celle du juge. En effet, « *le droit fiscal a un régime autonome très formaliste qui se caractérise par la rigueur de l'application jurisprudentielle des nullités établies dans le cadre de la vérification de comptabilité et de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle. L'atteinte portée aux intérêts de la partie adverse ne constitue pas la condition sine qua non de la mise en œuvre de la nullité comme en matière civile ou pénale* » ¹⁸⁶². Comme le démontre madame Sieraczek-Abitan, la tentative d'introduction de la notion de grief

¹⁸⁵⁹.- J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 687.

¹⁸⁶⁰.- Cass. avis 9 février 1998, *Comptable du Trésor de Nîmes-Sud c/ SARL Atelier Hugon : Dr. fisc.* 1998, n° 19, p. 618 ; *RTD Civ.* 1997.1000, chron. PERROT.

¹⁸⁶¹.- Cass. avis 7 mars 1997, n° 96-15 et 97-20006, *Receveur principal des impôts de Saint-Jean de Maurienne c/ Voillemier : RJF* 6/97, n° 626 ; 23 novembre 2000, n° 1224 FS-PB, *SCI Pielo Cadiou : RJF* 5/01, n° 700.

¹⁸⁶².- M. SIERACZEK-ABITAN, « Les sanctions des irrégularités de forme en matière fiscale, pénale et civile », *Dr. fisc.* 2001, n° 10, p. 415.

dans le régime des nullités fiscales au travers de L. 80 CA du LPF n'a pas véritablement remis en cause le régime jusque-là adopté ¹⁸⁶³. Cette disposition prévoyant de limiter le prononcé de la décharge de l'imposition aux erreurs ayant eu notamment pour effet de porter atteinte aux droits de la défense a très vite été neutralisée par une interprétation jurisprudentielle extensive de la notion d'erreur substantielle. Ainsi, « *le juge de l'impôt semble persister à considérer toute irrégularité comme substantielle et à prononcer la décharge des impositions sans prendre en compte la gravité de l'irrégularité invoquée* » ¹⁸⁶⁴.

S'agissant des actes relatifs à la procédure de recouvrement, aucun texte de nature fiscale ne prévoit les conditions relatives au prononcé de leur nullité. L'article L. 80 CA du LPF ne s'applique qu'aux erreurs commises dans la procédure d'imposition et quant à l'article L. 258 du LPF, il se borne à préciser que les poursuites doivent être effectuées « *dans les formes prévues par le nouveau Code de procédure civile pour le recouvrement des créances* ».

Dès lors, la question qui se pose est celle de savoir si cette référence implique également que soit appliqué aux sanctions des irrégularités de forme de ces actes le régime de nullité prescrit par les articles du Nouveau code de procédure civile, et cela malgré la réticence avérée de la jurisprudence fiscale en la matière.

L'administration avait déjà considéré, sous l'empire des dispositions de l'ancien Code de procédure civile ¹⁸⁶⁵, que les actes de poursuites irrégulièrement décernés n'étaient pas nuls de droit. La nullité devait être soulevée par le redevable devant les tribunaux, et celle-ci ne pouvait être admise que dans la mesure où il était établi qu'elle avait « *nuit aux intérêts de la partie* » ¹⁸⁶⁶.

La jurisprudence judiciaire quant à elle, ne faisait pas jusqu'à présent clairement application de la notion de grief en tant que condition de recevabilité du

¹⁸⁶³. - Cette disposition, introduite par la loi de finances rectificative pour 1990 (loi n° 90-1169 du 29 décembre 1990, article 45 : *Dr. fisc.* 1991, n° 2-3, comm. 46), prévoit que « *la juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard.*

Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France ».

Voir notamment sur ce point Th. LAMBERT, « Les erreurs substantielles de l'Administration fiscale : l'article L. 80 CA du LPF », *LPA* 19 juillet 1991, n° 86 et G. TOURNIE, « À propos des vices de procédure en droit fiscal », *RFFP* 1992, n° 40, p. 193 et s.

¹⁸⁶⁴. - M. SIERACZEK-ABITAN, *Les sanctions des irrégularités de forme en matière fiscale, pénale et civile*, *op. cit.*, p. 421.

¹⁸⁶⁵. - L'article 173 de l'ancien Code de procédure civile, issu de la loi du 12 janvier 1933 et du décret-loi du 30 octobre 1935, prévoyait déjà que la nullité ne pouvait être prononcée que si l'irrégularité alléguée avait nuit à la sauvegarde des intérêts de la défense.

¹⁸⁶⁶. - Rép. PINSARD : Sén. 13 décembre 1961, p. 2501, n° 1820. Sur le régime applicable sous l'empire des dispositions de l'ancien Code de procédure civile, voir notamment J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile*, *op. cit.*, p. 565 ; E. PUTMAN, *V° Nullités, Rép. Proc. civ.*, Dalloz.

moyen tiré de l'irrégularité formelle de la mesure de poursuites ¹⁸⁶⁷. Elle n'avait, plus encore, jamais considéré qu'un acte de poursuites tel qu'un commandement puisse être assimilé en tant que tel à un acte de procédure ¹⁸⁶⁸.

Ce n'est que par un arrêt du 12 juillet 1993, que la chambre commerciale de la Cour de cassation affirmait pour la première fois explicitement que « *la nullité des actes de procédure ne peut être prononcée pour vice de forme que si l'irrégularité a causé un grief à celui qui l'invoque* » ¹⁸⁶⁹. Il s'agissait en l'espèce du bénéficiaire d'une aide financière publique qui avait reçu commandement de restituer la somme perçue pour n'avoir pas respecté les conditions auxquelles son attribution se trouvait subordonnée. Le commandement ne contenant pas notification du titre sur lequel il se fondait, le requérant avait formé opposition à l'encontre de la saisie qui en avait résulté. La Haute juridiction avait malgré cela jugé la saisie-exécution effectuée par le receveur-percepteur comme régulière, considérant que « *en raison des énonciations portées dans l'acte litigieux, M. Barban n'a pu se méprendre sur l'objet de la réclamation, ni sur la cause et l'étendue de son obligation* » et que « *la Cour d'appel en a déduit à bon droit que la nullité n'avait pas à être retenue* ».

Puis par un arrêt du 21 juin 1994, la Cour de cassation, statuant cette fois sur la validité d'un commandement de payer une créance fiscale, considérait que le juge ne pouvait déclarer cet acte comme régulier, en retenant seulement que le redevable « *qui se borne à soutenir qu'il n'en a pas eu connaissance ... ne précise pas le grief qu'aurait pu lui causer l'ignorance des poursuites dont il était l'objet* » ¹⁸⁷⁰. Comme le soulignait l'annotateur anonyme de cet arrêt, son interprétation était en l'espèce délicate. La Cour avait-elle voulu par là écarter l'applicabilité de l'article 114 du NCPC, considérant que le commandement de payer ne constituait pas un acte de procédure au sens de cet article, ou bien avait-elle jugé que le grief était inhérent à l'irrégularité de fond alléguée et qu'il n'avait donc pas à être autrement rapporté ?

Deux arguments semblent selon nous permettre de s'orienter en faveur de cette dernière interprétation. Le premier tient à la nature de l'irrégularité, dont l'existence ne pouvait être en l'espèce contestée. La notification avait été effectuée à l'encontre d'un dirigeant poursuivi en sa qualité de responsable solidaire des impôts dus par sa société au moyen d'un imprimé destiné, non pas aux personnes physiques, mais aux personnes morales et qui en outre n'avait pas été remis entre les mains du redevable, mais à une personne dont le nom n'avait pu être formellement identifié. Le second argument tient au motif de cassation retenu par la Haute juridiction. En considérant que « *la Cour d'appel n'a pas donné à ses constatations les conséquences légales qu'elles impliquaient* » ¹⁸⁷¹, elle retient explicitement la violation de l'article 114 du NCPC, porté en visa de l'arrêt.

Cette analyse s'est d'ailleurs confirmée par la suite au travers de la jurisprudence de la Cour de cassation relative aux irrégularités, cette fois de fond,

¹⁸⁶⁷.- Voir néanmoins, pour une référence au préjudice porté aux intérêts de la défense, Cass. com. 7 mars 1951 : *Mémorial des percepteurs* 1951, p. 280.

¹⁸⁶⁸.- Cass. com. 12 juillet 1993, n° 1385 P : *RJF* 10/93, n° 1395.

¹⁸⁶⁹.- Cass. com. 12 juillet 1993, n° 1368 D, *Barban* : *RJF* 10/93, n° 1397.

¹⁸⁷⁰.- Cass. com. 21 juin 1994, n° 1491 D, *Morelle* : *RJF* 11/94, n° 1280.

¹⁸⁷¹.- Même arrêt.

puis de forme, susceptibles d'affecter les actes de poursuites décernés pour avoir paiement d'une créance fiscale.

La première occasion d'appliquer implicitement en la matière les dispositions issues du Nouveau code de procédure civile s'est présentée dans le cadre d'une contestation formée à l'encontre d'un commandement dépourvu de signature. La chambre commerciale de la Cour de cassation a dans un premier temps considéré dans son arrêt *Montaignac* que « *pareil écrit, à défaut d'être signé, est dépourvu de toute valeur procédurale* »¹⁸⁷². En considérant que cet acte ne constituait pas dans ce cas un commandement au sens de l'article L. 259 du LPF, elle admettait que le défaut de signature constituait une irrégularité de fond des actes de poursuites. Elle a ensuite confirmé son analyse au travers d'un arrêt *Debard* en censurant, pour violation de l'article L. 262 du LPF, la Cour d'appel qui avait retenu que le défaut de signature n'était pas « *une formalité substantielle indispensable à la régularité des notifications à tiers détenteur* »¹⁸⁷³.

Bien que la Cour de cassation n'ait pas au travers de ces deux arrêts fait explicitement référence au régime de la nullité des actes de procédures, il était possible de considérer qu'elle s'était en l'espèce fondée sur les principes qui en sont issus. L'article 119 du Nouveau code de procédure civile dispose ainsi que « *les exceptions de nullité fondées sur l'inobservation des règles de fond relatives aux actes de procédure doivent être accueillies sans que celui qui les invoque ait à justifier d'un grief et alors même que la nullité ne résulterait d'aucune disposition expresse* ».

Il fallut attendre un arrêt du 10 mars 1998 pour que la Cour suprême finisse par lever définitivement toute ambiguïté quant à l'application de ce régime aux actes de poursuites. Il s'agissait en l'espèce d'une contestation relative à une saisie immobilière, fondée sur ce que la sommation de prendre connaissance du cahier des charges notifié au redevable ne contenait pas mention de l'obligation du ministère d'un avocat. La Cour d'appel avait accueilli ce moyen en considérant qu'il s'agissait d'une omission substantielle privant l'acte de tout effet, sans qu'il y ait lieu pour le débiteur de prouver qu'elle lui avait causé un quelconque grief. Or, portant en visa l'article 114 du Nouveau code de procédure civile, la Cour de cassation avait jugé que « *en statuant ainsi, alors que les vices de forme, fussent-ils substantiels ou d'ordre public, des actes de procédure ne peuvent entraîner leur nullité que si celui qui les invoque prouve qu'ils lui causent un grief, la cour d'appel a violé le texte susvisé* »¹⁸⁷⁴.

Il convient donc à présent, s'agissant des irrégularités invoquées dans le cadre d'un contentieux des poursuites, d'adopter le raisonnement suivant : soit le redevable soulève une irrégularité de fond, auquel cas il n'aura pas à justifier d'un grief même si la nullité n'est prévue par aucun texte ; soit il soulève une irrégularité de forme, ce qui implique d'une part que la nullité soit expressément prévue par la loi sauf s'il s'agit d'une irrégularité substantielle ou d'ordre public et d'autre part qu'il apporte la preuve que cette irrégularité lui a causé un grief susceptible de justifier le prononcé de la nullité.

¹⁸⁷².- Cass. com. 26 novembre 1996, n° 94-21 236, *M. Montaignac* : *Dr. fisc.* 1997, n° 10, comm. 286.

¹⁸⁷³.- Cass. com. 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard* : *RJF* 4/98, n° 467.

¹⁸⁷⁴.- Cass. com. 10 mars 1998, n° 649 D, *Receveur des impôts des Abymes c/ Komla* : *RJF* 6/98, n° 726.

Une telle solution n'est pas sans soulever certaines difficultés d'application concernant la distinction entre nullité de forme et nullité de fond. La jurisprudence judiciaire admet cependant plutôt largement la notion d'irrégularité de fond, considérant notamment comme telle l'omission des formalités préalables à la mise en œuvre du recouvrement forcé¹⁸⁷⁵, l'absence de référence au titre exécutoire¹⁸⁷⁶ ou encore, ainsi que nous l'avons vu, le défaut de signature de l'acte de poursuite¹⁸⁷⁷. Quant à la preuve du grief devant être apportée s'agissant d'une irrégularité de forme, l'existence du préjudice est souverainement appréciée par le juge¹⁸⁷⁸. L'atteinte portée aux droits de la défense devrait cependant dans la plupart des cas, sauf à ce que la contestation ait un caractère purement dilatoire, pouvoir être démontrée par le redevable sans trop de difficulté¹⁸⁷⁹.

Le choix de la jurisprudence judiciaire d'opter pour l'application d'un régime de droit commun souligne une fois encore le caractère autonome du contentieux des poursuites, qui se distingue ainsi, tant par sa nature que par son régime juridique, du contentieux fiscal de l'obligation de payer.

Cette jurisprudence démontre en outre, comme nous l'avons précédemment relevé, que le pouvoir d'appréciation du juge de l'exécution dans le contentieux des poursuites dépasse largement le cadre de la simple régularité formelle des mesures de poursuites.

L'assimilation des actes de poursuites aux actes de procédures, s'agissant non seulement des voies d'exécution de droit commun, mais également de mesures régies par les dispositions du Livre des procédures fiscales telles que l'avis à tiers détenteur, confirme enfin la volonté du juge judiciaire de ne pas priver le redevable, du seul fait de la nature fiscale de sa dette, des garanties dont bénéficie tout débiteur face à la mise en œuvre à son encontre de mesures d'exécution forcée. Une telle solution se retrouve d'ailleurs également, comme nous allons le voir à présent s'agissant des règles instruisant la solution de l'instance.

¹⁸⁷⁵.- Cass. civ. 12 mai 1976 : *Bull. civ. II*, n° 154 (actes préalables à la délivrance d'un commandement) ; Cass. com. 18 juin 1996, n° 94-17246, *Sté TMC : Dr. fisc.* 1996, n° 38, comm. 1127 (avis à tiers détenteur n'ayant pas été préalablement notifié au redevable de l'impôt). Nous rappelons ici que la jurisprudence considère que le défaut de notification préalable de la lettre de rappel prévue à l'article L. 255 du LPF affectant l'exigibilité de l'obligation de payer du redevable, ce moyen se rattache à la compétence du juge de l'impôt (voir sur ce point nos développements concernant les moyens invocables dans le contentieux obligation de payer). Si l'on suit pourtant la jurisprudence de la Cour de cassation, il est possible de se demander si un tel moyen pourrait également être invoqué devant le juge de l'exécution en tant qu'irrégularité de fond de l'acte de poursuite. C'est d'ailleurs la solution que la Haute Cour a choisi d'adopter en jugeant implicitement dans son arrêt *Donsimoni* que l'exigence selon laquelle un commandement de payer doit être précédé de la notification d'un avis de mise en recouvrement auquel il doit se référer était une condition de fond de la validité de cet acte et non une condition de forme (Cass. com. 20 novembre 1990, n° 1342 P, *Donsimoni : RJF* 1/91, n° 123).

¹⁸⁷⁶.- CA Versailles 26 mars 1987 : *D.* 1998, 529, note PREVAULT.

¹⁸⁷⁷.- Cass. com. 26 novembre 1996, n° 94-21 236, *M. Montaignac* et 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard*, précités.

¹⁸⁷⁸.- Cass. civ. 21 octobre 1982 : *Bull. civ. II*, n° 219.

¹⁸⁷⁹.- Cf. obs. sous Cass. com. 10 mars 1998, n° 649 D, *Receveur des impôts des Abymes c/ Komla*, précité.

§ 3. LE PRAGMATISME DES RÈGLES DE PROCÉDURE CIVILE INSTRUISANT LA SOLUTION DE L'INSTANCE

De même que les pouvoirs du juge de l'exécution se trouvent nécessairement limités au regard de l'étendue de son objet, les effets de la décision rendue par le juge de l'exécution dans le contentieux des poursuites ne sauraient être comparables à ceux attachés à la décision du juge de l'impôt dans le contentieux de l'obligation de payer : « *le tribunal rend un jugement motivé par lequel il décide ou non d'annuler l'acte de poursuite* ». Il en résulte l'application de règles de procédure caractérisées par la simplicité et la rapidité des dispositions mises en œuvre, avec comme seule limite d'une part, la protection des intérêts des requérants et d'autre part, la volonté de préserver l'instance de tout recours abusif.

Le pragmatisme du régime ainsi mis en place, résultant de l'application concordante de dispositions issues à la fois du Nouveau code de procédure civile et de la réforme de 1991, s'observe tant dans le cadre du prononcé de la décision rendue par le juge de l'exécution (A) que vis-à-vis des voies de recours pouvant être engagées à son encontre (B).

A. L'ÉCONOMIE DES DISPOSITIONS RELATIVES À LA DÉCISION DU JUGE DE L'EXÉCUTION

Le contenu de la décision du juge de l'exécution, en l'absence de dispositions contraires spécifiques à cette juridiction, est régie par les dispositions de droit commun du Nouveau code de procédure civile.

Outre les indications formelles relatives à la juridiction ayant statué, au nom du juge et des parties, ainsi qu'à la date à laquelle le jugement a été rendu ¹⁸⁸⁰, ce dernier devra exposer « succinctement » les prétentions respectives des parties et les moyens par eux invoqués ¹⁸⁸¹. Cette dernière règle, posée par l'article 455 du Nouveau code de procédure civile a pour but d'insister sur le fait que le juge se doit de répondre à l'ensemble des moyens invoqués. Il devra cependant écarter les moyens considérés comme dilatoires, consistant notamment à invoquer des irrégularités de forme n'ayant eu aucune incidence sur la validité de l'acte de poursuite ou sur la compréhension que le redevable a pu en retenir concernant l'étendue de ses engagements ¹⁸⁸².

Cette même disposition ajoute en outre expressément que son jugement doit être motivé et que la décision est énoncée sous forme de dispositif. L'obligation de motivation s'impose à toutes les juridictions civiles quelque soit la nature du jugement et la décision du juge de l'exécution n'y fait pas exception. La

.- G. BACHELIER, *Le contentieux fiscal*, op. cit., p. 263.

¹⁸⁸⁰.- Article 454 du Nouveau code de procédure civile.

¹⁸⁸¹.- Article 455 du Nouveau code de procédure civile.

¹⁸⁸².- T. civ. 25 février 1958 : *Mémorial des percepteurs* 1958, p. 315.

jurisprudence judiciaire admet néanmoins que les motifs puissent utilement servir à interpréter le dispositif¹⁸⁸³.

Le décret de 1992 prévoit quant à lui un mode simplifié de notification de la décision, qui doit être envoyée par le secrétariat-greffe aux parties par lettre recommandée avec demande d'avis de réception¹⁸⁸⁴. Une copie de la décision est envoyée le même jour par lettre simple aux parties et éventuellement à l'huissier de justice¹⁸⁸⁵. Ces dernières peuvent toujours choisir de faire signifier la décision, notamment lorsque la lettre recommandée n'a pu être remise à son destinataire.

Mais la véritable dérogation apportée aux dispositions du Nouveau code de procédure civile en la matière réside en ce que les parties peuvent également faire savoir au secrétariat-greffe qu'elles renoncent à ce que la décision leur soit notifiée, auquel cas la décision est réputée notifiée dès la date de son prononcé. Comme le souligne messieurs Perrot et Théry, « *cette disposition exorbitante du droit commun a été édictée par un souci de célérité et d'économie* »¹⁸⁸⁶.

Le juge de l'exécution statuant dans le contentieux des poursuites comme juge du principal¹⁸⁸⁷, sa décision sera revêtue de l'autorité de la chose jugée. Il pourra éventuellement se prononcer sur les dépens tels que prévus à l'article 696 du Nouveau code de procédure civile, ainsi que sur les frais irrépétibles conformément à l'article 700 du Nouveau code de procédure civile¹⁸⁸⁸. Il devra dans ce cas se prononcer en tenant compte « *de l'équité ou de la situation économique de la partie condamnée* »¹⁸⁸⁹. La qualité du défendeur dans le contentieux des poursuites ne s'oppose pas à ce qu'il puisse statuer sur les frais irrépétibles au bénéfice de l'administration fiscale¹⁸⁹⁰.

Toute contestation abusive des poursuites pourra être enfin sanctionnée par le juge de l'exécution¹⁸⁹¹. Là encore, le fait que le redevable se soit opposé au

¹⁸⁸³.- Jurisprudence constante. Voir en dernier lieu, CAA Lyon 12 décembre 1991, n° 90-232 : *Dr. fisc.* 1992, n° 45, comm. 2122.

¹⁸⁸⁴.- Article 22 du décret du 31 juillet 1992.

¹⁸⁸⁵.- Les parties peuvent toujours faire signifier la décision, notamment lorsque la lettre recommandée n'a pu être remise à son destinataire. Elles peuvent en outre faire savoir au secrétariat-greffe qu'elles renoncent à ce que la décision leur soit notifiée, auquel cas la décision est réputée notifiée à la date de son prononcé.

¹⁸⁸⁶.- *In Procédures civiles d'exécution, op. cit.*, p. 268.

¹⁸⁸⁷.- Article 24 du même décret.

¹⁸⁸⁸.- Voir sur ce point les développements du rapport de la Cour de cassation sur *L'application de l'article 700 du nouveau Code de procédure civile en matière fiscale*, Documentation française 1987, p. 177 et s.

¹⁸⁸⁹.- Article 700 du Nouveau code de procédure civile. Voir notamment CAA Bordeaux 5 novembre 2002, n° 01-1783, *Girdary* : *RJF* 6/03, n° 775.

¹⁸⁹⁰.- Cass. com. 12 janvier 1993, n° 90-20758, *M. Robert Begue* : *Dr. fisc.* 1993, n° 31, comm. 1616.

¹⁸⁹¹.- Cass. com. 1^{er} juin 1981, n° 572 : *Dr. fisc.* 1982, n° 42, comm. 1894.

recouvrement d'une créance fiscale par l'utilisation de moyens dilatoires n'aura pas à influencer plus sévèrement son jugement. La sanction pourra être prononcée d'office ou à la demande du comptable et elle pourra prendre la forme d'une amende ou de dommages et intérêts.

S'agissant en dernier lieu des effets attachés à la solution apportée par le juge de l'exécution, le décret de 1992 dispose en son article 26 que « *la décision de mainlevée emporte, dans la limite de son objet, suspension des poursuites dès son prononcé et suppression de tout effet d'indisponibilité dès sa notification* »¹⁸⁹². Si donc le juge prononce l'annulation de la mesure, l'administration devra cesser les poursuites et procéder à la restitution des éventuelles sommes perçues. La mise en œuvre des voies de recours, comme nous allons le voir à présent, ne saurait en effet entraîner la suspension de l'exécution de la décision rendue par le juge.

B. L'ADAPTATION DES RÈGLES RELATIVES AUX VOIES DE RECOURS

L'adaptation des règles relatives aux voies de recours pouvant être exercées à l'encontre des décisions rendues par le juge de l'exécution a procédé de la prise en compte d'un certain nombre d'exigences spécifiques. Il appartenait en effet au législateur d'éviter que l'utilisation de ces voies de recours puisse être un moyen pour les débiteurs de mauvaise foi de retarder l'exécution d'une décision de validation des poursuites, ou encore qu'elle leur permette de procéder à l'organisation de leur insolvabilité dans le cas d'une décision de mainlevée. C'est ainsi que, contrairement aux principes ayant toujours été admis en droit judiciaire privé, l'appel a été considéré comme dépourvu d'effet suspensif, tout en laissant aux parties la possibilité de solliciter un sursis à exécution de la décision contestée.

En revanche, le rôle du juge de cassation n'étant pas, par définition, de statuer sur la validité des voies d'exécution engagées, il n'a pas été jugé nécessaire de modifier les règles de droit commun applicables en la matière.

Si donc la réforme de 1991 a donné naissance à une procédure d'appel adaptée à l'objet du litige (a), le recours en cassation demeure soumis aux règles de procédure civile communes à l'ensemble des litiges de droit privé pouvant être soumis à la censure de la Cour suprême (b).

a. Une procédure d'appel adaptée à l'objet du litige

La possibilité accordée aux parties de faire appel de la décision rendue par le juge de l'exécution est expressément prévue par l'article 28 du décret de 1992 : « *la*

¹⁸⁹² - Comme l'expliquent messieurs Perrot et Théry, cet échelonnement dans le temps s'explique par le fait que l'appel est dépourvu d'effet suspensif : « *on pourrait craindre en effet que, à la faveur de la décision de mainlevée, le débiteur ne fit disparaître sur le champ les biens saisis (...) ôtant ainsi tout intérêt pratique à un arrêt d'appel ultérieur qui infirmerait la décision des premiers juges* » (In *Procédures civiles d'exécution, op. cit.*, p. 270).

décision du juge de l'exécution peut toujours être frappée d'appel, à moins qu'il ne s'agisse d'une mesure d'administration judiciaire »¹⁸⁹³.

L'appel constitue ainsi la seule voie de recours pouvant être mise en œuvre à l'encontre des décisions du juge de l'exécution¹⁸⁹⁴. L'opposition, malgré la suppression de l'article 27 du décret qui en prévoyait l'exclusion¹⁸⁹⁵, ne semble pas pouvoir être applicable dans la mesure où l'on se trouve en présence d'un jugement susceptible d'appel¹⁸⁹⁶. La procédure de contredit est pour sa part expressément exclue s'agissant des décisions du juge de l'exécution statuant sur la compétence¹⁸⁹⁷. Quant au recours en cassation, il ne peut dans le même sens être formé directement à l'encontre de la décision du juge de l'exécution¹⁸⁹⁸.

Le délai d'appel est excessivement bref puisqu'il ne peut être formé que dans un délai de quinze jours suivant la notification de la décision¹⁸⁹⁹. Sachant que lorsque les parties renoncent à ce que cette dernière leur soit notifiée elle est réputée avoir été notifiée au jour de son prononcé, il conviendra de prêter une attention particulière au respect de ce délai. Cette solution rigoureuse, qui a d'ailleurs été empruntée au régime du référé, a néanmoins été choisie pour répondre à la nécessité

¹⁸⁹³. - Les mesures d'administration judiciaire constituent « *des actes dont l'objet est d'assurer le fonctionnement du service de la justice ou le bon déroulement de l'instance* » (in J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 240). Ces actes, telles les décisions de jonction ou de disjonction d'instance, de délégation ou de nomination de magistrats, sont dépourvus de caractère juridictionnel. Il est important de noter que s'agissant de la procédure de saisie immobilière, non régie par les dispositions issues de la réforme des procédures civiles d'exécution, les incidents de saisie que constituent les contestations relatives à la procédure et non au fond ne sont pas susceptibles d'appel, sauf s'ils s'appuient sur des moyens relatifs à l'incapacité des parties, à la propriété, à l'insaisissabilité ou à l'inaliénabilité du bien saisi. Sur les contestations constituant des incidents de saisie immobilière, cf. Cass. civ. 19 janvier 1983 : *Bull. civ. II*, n° 14. Sur les contestations fondées sur des moyens de fond et donc susceptibles d'appel, cf. Cass. civ. 20 janvier 1983 : *Bull. civ. II*, n° 18 ; 12 février 1992 : *Bull. civ. II*, n° 51 ; Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 357 D, *Trésorier de Bordeaux c/ Craveia* : *RJF* 5/94, n° 647 (question préjudicielle du juge judiciaire en cas de contestation de la créance fiscale) ; 19 mai 1998, n° 1092, *Trésorier principal de Nice c/ Calza* : *RJF* 8-9/98, n° 1025 (moyen tiré de la prescription des poursuites). Voir également Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt, op. cit.*, p. 301.

¹⁸⁹⁴. - Sur la recevabilité de l'appel dans le contentieux des poursuites avant l'intervention de la réforme des procédures civiles d'exécution, voir notamment Cass. com. 11 octobre 1983, n° 743, *SCI Le Colombier* : *Dr. fisc.* 1984, n° 237 ; 13 octobre 1992, n° 1494 P, *Trésorier principal de Longjumeau c/ Sté Moras Affichage* : *RJF* 12/92, n° 1743 ; 12 octobre 1993, n° 1489 D : *RJF* 12/93, n° 1588.

¹⁸⁹⁵. - Article 11 du décret n° 96-1130 du 18 décembre 1996. Cf. R. PERROT ET Ph. THÉRY *Procédures civiles d'exécution, op. cit.*, p. 270.

¹⁸⁹⁶. - Article 473 du Nouveau code de procédure civile. Voir néanmoins en sens contraire M. DONNIER, *Voies d'exécution et procédures de distribution, op. cit.*, p. 43.

¹⁸⁹⁷. - Article 9-1 du décret du 31 juillet 1992, modifié par le décret n° 96-1130 du 18 décembre 1996.

¹⁸⁹⁸. - Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 268 D : *RJF* 5/94, n° 637.

¹⁸⁹⁹. - Article 29 du décret du 31 juillet 1992. Le délai sera décompté conformément aux règles de computation des délais de procédures telles que prévues aux articles 640 et suivants du Nouveau code de procédure civile. Le délai ne commencera donc à courir que le lendemain de la date à laquelle la décision est - ou est réputée - notifiée et le jour de l'expiration du délai ne sera pas décompté.

de parvenir au plus tôt à ce que le litige soit définitivement tranché ¹⁹⁰⁰. La Cour d'appel, statuant en formation collégiale, doit en outre se prononcer « à bref délai » ¹⁹⁰¹.

Au terme de l'article 29 alinéa 2 du décret, « *l'appel est formé, instruit et jugé selon les règles applicables à la procédure avec représentation obligatoire* ». Cette disposition, modifiée par le décret n° 96-1130 du 18 décembre 1996 ¹⁹⁰², prévoyait à l'origine que la représentation par avoué n'était obligatoire que lorsque le montant de la créance à recouvrer était supérieur à 30.000 francs. Les difficultés d'application liées à la mise en œuvre de cette distinction ont néanmoins conduit à sa suppression, les arguments tenant à l'amélioration de la qualité et du nombre des recours ayant eu raison des critiques relatives à l'augmentation des frais de procédures entraînée par la constitution obligatoire d'avoué. Messieurs Perrot et Théry expliquent fort bien la logique qui a présidé à cette modification et qui soutient également le régime applicable en première instance s'agissant de l'obligation de saisir le juge de l'exécution par voie d'assignation : « *elle procède de l'idée que, pour éviter l'encombrement des juridictions, il faut réintroduire un certain formalisme en passant par le canal d'un auxiliaire de justice. Mais ce qui appelle les plus sérieuses réserves en première instance, peut en revanche se concevoir au second degré. Les préoccupations ne sont plus les mêmes. L'appel a pour objectif de remettre en cause les appréciations d'un premier juge qui a déjà connu l'affaire. Et sans nier l'utilité de cette voie de recours, il faut bien convenir qu'elle ne s'impose pas avec la même nécessité que la saisine d'un juge de première instance sans laquelle on tarit toute contestation dans son principe et donc toute surveillance judiciaire* » ¹⁹⁰³.

Les parties devront donc dans tous les cas faire appel à un avoué qui se chargera de l'ensemble des démarches à accomplir devant la cour d'appel. Cet avantage non négligeable avait ainsi conduit la Direction générale des impôts, avant même que la procédure avec représentation soit rendue obligatoire, à recommander à ses agents « *de constituer avoué au nom du receveur des impôts* » même dans les cas où le montant de la créance était inférieur à 30.000 F ¹⁹⁰⁴.

La volonté d'établir un juste équilibre entre les impératifs résultant de l'objet de la contestation portée devant le juge de l'exécution et le respect des droits des justiciables se retrouve également s'agissant des effets attribués au recours en appel.

¹⁹⁰⁰.- L'exercice de l'appel sera cependant différé dans les cas prévus au Nouveau code de procédure civile s'agissant des jugements autres que définitifs ou mixtes, notamment lorsque le juge de l'exécution ordonne une mesure d'instruction (articles 150 et 170 du Nouveau code de procédure civile) ou statue avant-dire droit (article 545 du Nouveau code de procédure civile). Voir sur ce point J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 946.

¹⁹⁰¹.- Cette « *précision académique* » a été ajoutée lors des débats parlementaires pour compenser les risques d'allongement de la procédure liée au fait que la Cour d'appel statue en formation collégiale (Cf. R. PERROT et Ph. THÉRY, *Procédures civiles d'exécution, op. cit.*, p. 273, note 1).

¹⁹⁰².- *JO* du 26 décembre 1996, p. 19120. Voir sur ce point l'instruction du 28 février 1997 (*BOI* 12 C-2-97, 11 mars 1997 ; *Dr. fisc.* 1997, n° 15-16, ID et CA comm. 11768).

¹⁹⁰³.- *In Procédures civiles d'exécution, op. cit.*, p. 274.

¹⁹⁰⁴.- Doc. adm. 12 C 2313, n° 137.

La dérogation apportée au droit commun ¹⁹⁰⁵ par l'article 30 du décret, au terme duquel « *le délai d'appel et l'appel lui-même n'ont pas d'effet suspensif* », a ainsi été compensée par la possibilité laissée aux requérants de solliciter un sursis à exécution des mesures ordonnées par le juge en première instance ¹⁹⁰⁶.

La demande doit être formée auprès du premier président de la cour d'appel, par assignation en référé délivrée à la partie adverse ¹⁹⁰⁷. L'effet suspensif intervient dès la demande de sursis à exécution et se trouve maintenu jusqu'au jour du prononcé de l'ordonnance par le premier président. En conséquence, la demande « *suspend les poursuites si la décision attaquée a ordonné leur continuation ; elle proroge les effets attachés à la saisie et aux mesures conservatoires si la décision attaquée a ordonné la mainlevée* » ¹⁹⁰⁸.

Le sursis ne sera définitivement accordé que s'il existe des moyens sérieux d'annulation ou de réformation de la décision rendue par le juge de l'exécution ¹⁹⁰⁹. Si en revanche le premier président estime que la demande de sursis à exécution est manifestement abusive, il pourra, conformément au dernier alinéa de l'article 30 du décret, condamner son auteur à une amende sans préjudice des dommages et intérêts qui pourront être réclamés.

La procédure d'appel ainsi mis en œuvre constitue donc une procédure originale se distinguant du droit commun des voies de recours applicables devant le juge judiciaire tant par la rigueur de ses délais, que par son effet non suspensif sauf à ce qu'il soit sursis à l'exécution de la décision attaquée.

Sa transposition en matière de contentieux des poursuites ne soulève aucune difficulté d'application particulière. La cour d'appel exerce pleinement sa compétence en la matière, acceptant même de connaître du moyen tiré de la prescription de l'action en recouvrement, dès lors qu'il se fonde, non pas sur la

¹⁹⁰⁵.- Les règles de procédures civiles prévoient en effet que l'appel produit un effet suspensif, sauf à ce que les parties sollicitent du premier président de la Cour d'appel l'exécution provisoire de la décision du juge de première instance. Cf. J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 962. Il en est ainsi en matière fiscale s'agissant des décisions rendues par le juge judiciaire de l'impôt, l'article R.* 202-5 du LPF disposant à cet effet que « *le jugement du tribunal est exécutoire de droit à titre provisoire. En cas d'appel, l'exécution provisoire peut toutefois être arrêtée, si elle risque d'entraîner des conséquences manifestement excessives, ou aménagée, dans les conditions prévues aux articles 517 à 524 du Nouveau code de procédure civile* ».

¹⁹⁰⁶.- Article 31 du décret du 31 juillet 1992, modifié par le décret n° 96-1130 du 18 décembre 1996. La jurisprudence considère que le sursis peut en principe être ordonné à l'encontre de toutes les décisions rendues par le juge de l'exécution, même s'il s'agit de décisions de rejet ou de débouté (Cass. com. 18 décembre 1996 : *Bull. civ. II*, n° 305 ; *JCP* 1997.IV, n° 337 ; *RTD civ.* 1997.749, obs. PERROT). Elle exclut néanmoins du domaine d'application du sursis les décisions statuant sur des demandes n'ayant pas d'effet suspensif, sauf s'il s'agit d'une décision de mainlevée (cf. R. PERROT et Ph. THÉRY, *Procédures civiles d'exécution, op. cit.*, p. 276 et 277).

¹⁹⁰⁷.- Lorsque la voie d'exécution met également en cause un tiers, notamment en cas de saisie ou d'avis à tiers détenteur, l'assignation devra être également délivrée à ce dernier.

¹⁹⁰⁸.- Article 30 du décret de 1992.

¹⁹⁰⁹.- Cette solution, consacrée par le décret du 18 décembre 1996, avait été entérinée par la jurisprudence de la Cour de cassation (Cass. com. 20 juin 1996 : *Bull. civ. II*, n° 117 ; D. 1996.IR.183 ; *RTD civ.* 1996.989, obs. PERROT). Elle se distingue du droit de l'exécution provisoire où le juge doit apprécier si la décision attaquée est susceptible d'entraîner des conséquences manifestement excessives.

prescription de l'émission des titres exécutoires, mais sur celle des poursuites exercées par le comptable en vue du recouvrement de l'impôt¹⁹¹⁰.

Quant aux effets conférés par l'obtention du sursis à exécution, elle en tire les mêmes conséquences que dans le contentieux des voies d'exécution de droit commun. Elle a notamment pu considérer de la sorte que lorsque le tiers détenteur obtient un sursis à exécution de la décision du juge de première instance le condamnant à verser les deniers du redevable à l'Administration fiscale, celle-ci ne dispose plus d'aucun titre exécutoire fondant les poursuites. Il convient donc dans ce cas d'ordonner leur mainlevée, ainsi que la restitution des sommes perçues par le comptable¹⁹¹¹.

b. Un recours en cassation soumis aux règles de procédure civile

En l'absence de dispositions relatives à l'exercice de cette voie de recours, il convient de démontrer en premier lieu que celle-ci est effectivement ouverte au redevable dans le contentieux des poursuites (1).

Nous verrons en second lieu que, contrairement à ce que l'on peut observer dans le cadre du contentieux fiscal, le contrôle de cassation dans le contentieux des poursuites s'exerce conformément aux principes établis en matière de procédure civile (2).

1. L'admission du recours en cassation dans le contentieux des poursuites

La possibilité de former un recours en cassation dans le cadre du contentieux des poursuites ne semble pas être à ce jour clairement admise par la doctrine. La plupart des manuels abordant les voies de recours susceptibles d'être mises en œuvre dans ce contentieux, quand ils n'excluent pas purement et simplement la possibilité de recours en cassation¹⁹¹², ne font référence qu'à la faculté accordée au redevable de faire appel des décisions du juge de l'exécution¹⁹¹³. Cette situation résulte selon nous de la concordance de deux facteurs tenant d'une part, à l'absence de dispositions faisant expressément référence à la possibilité de déférer au contrôle du juge de cassation les décisions de la cour d'appel statuant en matière de voie d'exécution et d'autre part, à une interprétation erronée de la jurisprudence de la Cour de cassation quant aux conditions d'admission de ces pourvois.

S'agissant de ce dernier point, il est en effet de jurisprudence constante que les décisions du juge de l'exécution ne peuvent faire l'objet d'un recours en

¹⁹¹⁰.- Cass. com. 12 juillet 1993, n° 1370 D, *Bodson* : *RJF* 10/93, n° 1396.

¹⁹¹¹.- TGI Paris JEX 22 juillet 1998 : *Gaz. Pal.* 9 mars 1999, note J.-M. HOCQUARD. Le juge de l'exécution a considéré en revanche qu'aucune disposition n'autorisait le redevable à solliciter un sursis à exécution en présence d'un recours en cassation non suspensif (CA Nancy 26 octobre 1998, n° 3.198, *Groupement forestier Alain Boulard et ses enfants* : *Dr. fisc.* 1999, n° 38, comm. 701).

¹⁹¹².- Nous avons ainsi pu lire que « *les décisions rendues par la cour d'appel concernant une voie d'exécution ne sont pas susceptibles de recours en cassation* » (S. REZEK, « La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur », *op. cit.*, p. 24).

¹⁹¹³.- Voir notamment G. BACHELIER, *Le contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 264 et Y. SAINTE-AURE, *Paiement et recouvrement de l'impôt*, *op. cit.*, p. 492 et 493.

cassation ¹⁹¹⁴. Cette exclusion n'est cependant pas fondée sur l'objet même de ces contestations, mais seulement sur la circonstance que ces jugements ne sont pas rendus en dernier ressort. La Cour de cassation considère ainsi que « *en vertu de l'article 605 du Nouveau code de procédure civile, le pourvoi en cassation n'est ouvert qu'à l'encontre des jugements rendus en dernier ressort. Le jugement qui statue sur une contestation formée en application de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales et portant sur la validité d'avis à tiers détenteur, c'est-à-dire sur une voie d'exécution, est susceptible d'appel. Est donc irrecevable le pourvoi formé à son encontre* » ¹⁹¹⁵. Rien ne s'oppose, en revanche, à ce que soit jugé recevable le pourvoi formé contre un arrêt d'une Cour d'appel rendu en dernier ressort sur une décision du juge de l'exécution statuant dans le cadre d'un contentieux des poursuites ¹⁹¹⁶.

Quant à l'absence totale de dispositions relatives au recours en cassation dans ce domaine, tant dans le Livre des procédures fiscales que dans le décret du 31 juillet 1992, celle-ci ne peut avoir pour autre conséquence que de fonder la mise en œuvre de cette voie de recours sur les dispositions de droit commun de la procédure civile applicable en la matière, telle que définie par les articles 604 et suivants du Nouveau code de procédure civile.

Ainsi, dès lors que la décision attaquée fait grief au redevable et qu'il s'agit d'une décision de fond définitive, ce dernier pourra former un pourvoi dans les deux mois de sa notification ¹⁹¹⁷. L'article 611-1 du Nouveau code de procédure civile prévoit en outre, depuis le 1^{er} mars 1999, que « *hors les cas où la notification de la décision susceptible de pourvoi incombe au greffe de la juridiction qui l'a rendue, le pourvoi en cassation n'est recevable que si la décision qu'il attaque a été préalablement signifiée* » ¹⁹¹⁸.

Le redevable devra justifier de l'exécution de la décision frappée de pourvoi, en l'absence de quoi le premier président pourra décider, à la demande du défendeur, le retrait du rôle de l'affaire. L'absence d'effet suspensif du recours, permettant d'éviter toute manœuvre dilatoire, a donc une portée toute particulière en la matière. L'article 1009-1 du Nouveau code de procédure civile encadre néanmoins les

¹⁹¹⁴.- Cass. com. 2 mai 1985, n° 83-15019 : *Dr. fisc.* 1987, n° 9, comm. 425 ; 4 novembre 1987, n° 85-15137 : *Dr. fisc.* 1988, n° 23-24, comm. 1104 ; 1^{er} décembre 1987, n° 86-16/770/E : *Mémorial des percepteurs* 1987, p. 248 ; 1^{er} février 1994, n° 268 D : *RJF* 5/94, n° 637 ; 15 novembre 1994, n° 92-21753 : *Bull. civ.* IV, n° 337, p. 276.

¹⁹¹⁵.- Cass. com. 2 mai 1985, n° 83-15019 : *Dr. fisc.* 1987, n° 9, comm. 425. Peu importe d'ailleurs à cet égard la qualification erronée du jugement rendu en première instance : « *attendu que le chef du jugement attaqué concernait les voies d'exécution, lesquelles n'entrent pas dans les prévisions de l'article L. 199 du Livre des procédures fiscales et que, dès lors, ce jugement était susceptible d'appel, bien qu'il portât la mention qu'il a été rendu en dernier ressort* » (Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 268 D : *RJF* 5/94, n° 637).

¹⁹¹⁶.- Voir notamment en ce sens, B. HATOUX, « Le contentieux fiscal judiciaire », *RFFP* 1987, n° 17, p. 98 et s. ; G. LATIL, *Contentieux fiscal, op. cit.*, p. 632 ; F. PILLET, *Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal*, Litec, 2^e éd., 1992, p. 158.

¹⁹¹⁷.- Conformément à l'article 643 du Nouveau code de procédure civile, les règles de computation des délais sont fixées par les articles 640 à 642 du Nouveau code de procédure civile.

¹⁹¹⁸.- Décret n° 99-131 du 26 février 1999.

conditions de mise en œuvre de la procédure de retrait, prévoyant notamment que le premier président puisse passer outre au cas où il estime que l'exécution serait de nature à entraîner des conséquences manifestement excessives¹⁹¹⁹.

Le pourvoi sera dénoncé au comptable par le greffier de la Cour de cassation, au moyen d'une lettre simple, lui indiquant notamment l'obligation de faire appel à un avocat aux conseils s'il entend défendre au pourvoi¹⁹²⁰.

Le redevable devra ainsi respecter les règles posées par le Nouveau code de procédure civile, aussi bien en ce qui concerne l'introduction du pourvoi, que vis-à-vis des modalités relatives à l'instruction ou à la décision de la Cour de cassation. En l'absence de dispositions spécifiques au contentieux des poursuites, nous ne nous attarderons donc pas plus sur ce point¹⁹²¹.

2. Un contrôle de cassation exercé conformément aux règles de procédure civile

Le caractère dérogoire du contrôle de cassation opéré par la Cour suprême en matière fiscale a été très tôt souligné par la doctrine tant publiciste¹⁹²² que privatiste¹⁹²³. Et même si ce phénomène semble aujourd'hui s'atténuer en partie¹⁹²⁴, il n'en demeure pas moins tout à fait spécifique au contentieux fiscal. Pour reprendre les termes des professeurs Trotabas et Cotteret, « sans y être autorisée par aucune disposition des textes, la Cour de cassation adopte en effet en matière fiscale des règles particulières : compte tenu du caractère d'ordre public de l'imposition, elle déclare recevable la production de moyens nouveaux, et elle se livre, en certaines matières, à une appréciation des faits qui est normalement en dehors de sa compétence, ce qui a pour effet de rapprocher le contentieux judiciaire du contentieux fiscal administratif »¹⁹²⁵.

Or, ce particularisme est totalement absent de la jurisprudence de la Cour de cassation dès lors qu'elle statue dans le cadre du contentieux des poursuites. Elle se borne en effet en la matière à censurer la non-conformité du jugement aux règles de droit, sans jamais revenir sur l'appréciation des faits préalablement exercée par les

¹⁹¹⁹.- Cette disposition est également issue du décret du 26 février 1999.

¹⁹²⁰.- Article 977 du Nouveau code de procédure civile.

¹⁹²¹.- Voir notamment G. LATIL, *Contentieux fiscal*, *op. cit.*, p. 467 et s.

¹⁹²².- L. TROTABAS, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, *op. cit.*, p. 728 et s. ; M. RENAHY, *Unité et dualité du contentieux fiscal*, thèse Paris, 1956 ; C. GOUR, J. MOLINIER et G. TOURNIE, *Procédure fiscale*, *op. cit.*, p. 208.

¹⁹²³.- J. BORE, *La cassation en matière civile*, Sirey, 2^e éd., 1996, p. 371 et s. ; M.-N. JOBARD-BACHELIER et X. BACHELIER, *La technique de cassation en matière civile*, Dalloz, Méthodes du droit.

¹⁹²⁴.- Ph. BERN, *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, *op. cit.*, p. 120 et s. ; F. LABIE, « Le contrôle des faits dans le contentieux de l'imposition », in *Mélanges Gaudemet*, *op. cit.*, p. 971 et s.

¹⁹²⁵.- L. TROTABAS et J.-M. COTTERET, *Droit fiscal*, Dalloz, 7^e éd., 1992, p. 244. Voir également sur ce point les commentaires de MM. GOUR, MOLINIER et TOURNIE sous l'arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 1846, *Administration de l'enregistrement c/ de Verdière*, in *Les grandes décisions de la jurisprudence*, *op. cit.*, p. 175 à 178. C'est en effet au travers de cet arrêt que la Cour de cassation a pour la première fois considéré que l'impôt constituant une matière d'ordre public « l'appréciation des juges, à la différence des matières ordinaires, est soumise à la censure de la Cour de cassation ».

juges du fond. La seule spécificité du contrôle de cassation opérée par la Cour dans le contentieux des poursuites réside sur ce point dans l'identification de la règle de droit applicable. Les difficultés liées à la juxtaposition des règles issues du Livre des procédures fiscales avec les règles de droit commun sont le plus souvent à l'origine de la censure qu'exerce la Cour de cassation en la matière. Comme l'avait déjà souligné monsieur Hatoux, « *les comptables poursuivant le recouvrement peuvent recourir à des prises de garanties et à des voies d'exécution soit en vertu de textes fiscaux spéciaux soit sur le fondement du droit commun. Mais, même dans les cas où des règles fiscales spécifiques sont en cause, les dispositions du droit commun ne sont exclues que si elles sont incompatibles avec elles* »¹⁹²⁶.

Cette situation se vérifie aisément au travers de la jurisprudence récente de la Cour de cassation¹⁹²⁷. La Haute Cour censure ainsi la violation des dispositions de l'article L. 281 du LPF pour non respect de l'obligation de réclamation administrative préalable. Elle veille au respect de cette formalité qui s'impose aussi bien au redevable principal¹⁹²⁸ ou solidaire¹⁹²⁹ de la dette qu'au simple tiers détenteur¹⁹³⁰. Elle fait également prévaloir les règles issues du Livre des procédures fiscales concernant les délais de saisine tant de l'administration fiscale que de juge de l'exécution¹⁹³¹, et cela quand bien même ces dispositions se révèlent comme contraires aux règles posées par les dispositions de la loi du 9 juillet 1991. Elle a en ce sens considéré qu'une Cour d'appel ayant énoncé que le redevable devait saisir le juge de l'exécution dans le mois de la dénonciation à lui faite de l'avis à tiers détenteur, en application de l'article 45 de la loi de 1991, avait violé les dispositions des articles R. 281-1 à R. 281-4 du LPF¹⁹³².

La Cour de cassation sanctionne également le non-respect des conditions de mises en œuvre des actes de poursuites. Elle a ainsi pu préciser qu'un acte de poursuites ne peut être notifié pour le recouvrement de créances privilégiées du Trésor alors que l'inscription desdites créances n'a pas été renouvelée¹⁹³³, qu'un document dépourvu de signature ne constituait pas la notification d'un

¹⁹²⁶.- In *Le contentieux fiscal judiciaire*, op. cit., p. 99.

¹⁹²⁷.- Pour une étude de la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation, il convient de se référer aux développements de M. HATOUX, dans son article consacré au contentieux fiscal judiciaire (B. HATOUX, « Le contentieux fiscal judiciaire », *RFFP* 1987, n° 17, p. 98 et s.).

¹⁹²⁸.- Cass. com. 16 janvier 1996, n° 150 P : *RJF* 4/96, n° 513 ; 12 mars 1996, n° 518 P, *Pautou* : *RJF* 6/96, n° 825 ; 8 juillet 1997, n° 1845 D, *Receveur des impôts de Moutiers c/ Sté La Bartavelle* : *RJF* 12/87, n° 1184.

¹⁹²⁹.- Cass. com. 7 janvier 1997, n° 36 D, *Fricou* : *RJF* 4/97, n° 385.

¹⁹³⁰.- Cass. com. 20 juin 1989, n° 919 P : *RJF* 8-9/89, n° 1046 ; 15 juin 1993, n° 1110 P, *Receveur-percepteur de Castries* : *RJF* 8-9/93, n° 1229.

¹⁹³¹.- Cass. com. 12 mars 1996, n° 520 P, *Trésorier principal de Toulouse c/ M. Galitzy* : *Dr. fisc.* 1996, n° 28, comm. 922 et *RJF* 6/96, n° 823.

¹⁹³².- Cass. com. 12 mars 1996, n° 520 P, *Trésorier principal de Toulouse c/ M. Galitzy*, précité.

¹⁹³³.- Cass. com. 16 juin 1998, n° 96-15 998, *SARL Enlem* : *Dr. fisc.* 1998, n° 52, comm. 1188.

commandement de payer au redevable de l'impôt¹⁹³⁴ ou qu'un avis à tiers détenteur notifié à une femme mariée devait faire mention de ses nom de jeune fille et prénom¹⁹³⁵.

Cette voie d'exécution spécifiquement fiscale, régie par les articles L. 262 et L. 263 du LPF, a suscité une jurisprudence particulièrement importante en la matière. S'agissant des conditions de mise en œuvre de l'avis à tiers détenteur, la Cour de cassation tire les conséquences de l'effet d'attribution immédiate conféré à cet acte de poursuites¹⁹³⁶ en précisant notamment qu'il ne peut être valablement décerné tant que la demande de sursis de paiement accompagnant la réclamation d'assiette du redevable n'a pas été définitivement refusée¹⁹³⁷. La Cour suprême fait preuve en ce domaine d'une liberté d'appréciation relativement plus étendue, notamment lorsqu'elle se réserve le droit d'apprécier le caractère saisissable de la créance. Certaines d'entre elles pouvant faire l'objet d'un avis à tiers détenteur avant même qu'elles ne soient devenues liquides et exigibles, elle apprécie au cas par cas la saisissabilité de la dette au regard de son fait générateur. Elle considère notamment que des créances à exécution successive telles que des loyers peuvent être jugées comme saisissables dès lors que le fait générateur de ce versement réside dans le contrat de bail initial¹⁹³⁸. Elle estime ainsi qu'une cour d'appel « *n'a pas tiré les conséquences légales de ses propres constatations* » en validant un avis à tiers détenteur alors qu'elle avait relevé que la seule obligation liant le redevable au tiers détenteur était une promesse unilatérale de cession d'un contrat de crédit-bail immobilier¹⁹³⁹.

La Cour de cassation ne s'étend pas cependant au-delà des conditions d'application posées par le Livre des procédures fiscales. S'agissant ainsi d'une nullité prononcée pour absence de notification préalable d'une mise en demeure par un comptable du Trésor, elle a en ce sens considéré que « *en subordonnant l'avis à tiers détenteur à une formalité que la loi ne prévoit pas, la Cour d'appel a violé le*

¹⁹³⁴.- Cass. com. 26 novembre 1996, n° 1758 P : *RJF* 3/97, n° 268. Voir également s'agissant d'un avis à tiers détenteur, Cass. com. 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard* : *RJF* 4/98, n° 467.

¹⁹³⁵.- Cass. civ. 6 février 2001, n° 168 FS-PBR, *Lassauzet* : *RJF* 8-9/01, n° 1135.

¹⁹³⁶.- Voir notamment Cass. com. 15 novembre 1994, n° 2067 P : *RJF* 2/95, n° 266 ; 30 novembre 1999, n° 1924 PB : *RJF* 4/00, n° 565 ; 24 octobre 2000, n° 1739 F-D, *Berreville* : *RJF* 2/01, n° 251.

¹⁹³⁷.- Cass. com. 16 décembre 1997, n° 95-17 464, *Association Wagram Billard Club* : *Dr. fisc.* 1998, n° 26, comm. 608 et *RJF* 4/98, n° 465.

¹⁹³⁸.- Cass. civ. 10 juillet 1996 : *Bull. civ. II*, n° 209, p. 127. Voir également Cass. com. 1^{er} mars 1994 : *Bull. civ. IV*, n° 88, p. 67 ; 20 février 2001, n° 98-13 049, *M. Pellegrini ès qualités* : *Dr. fisc.* 2001, n° 30-35, n° 744.

¹⁹³⁹.- Cass. com. 13 mars 2001, n° 98-12700, *SELAFA Belluard et Gomis* : *Dr. fisc.* 2001, n° 29, comm. 714.

texte susvisé »¹⁹⁴⁰. Elle a également pu considérer, dans un domaine similaire, que « la décision judiciaire, exécutoire, qui déclare un dirigeant de société solidairement responsable avec celle-ci du paiement des impositions et pénalités dues par cette dernière, seule redevable au sens de l'article L. 256 du LPF, constitue un titre exécutoire suffisant pour fonder l'action du comptable public à l'égard de ce dirigeant »¹⁹⁴¹. Elle a ainsi censuré, pour violation de la loi par refus d'application du texte susvisé, la cour d'appel qui avait jugé que l'acte de poursuite n'avait pu être valablement notifié en l'absence d'avis de mise en recouvrement préalable.

La Cour veille tout particulièrement au respect des règles de répartition des compétences juridictionnelles dans le contentieux du recouvrement. Elle rappelle régulièrement à cette fin que le juge de l'exécution est seul compétent pour statuer sur la régularité en la forme d'une procédure civile d'exécution. Elle a notamment sanctionné sur ce fondement, pour violation des articles 1 et 22 de la loi du 9 juillet 1991 et fausse application de l'article L. 281 du LPF, une Cour d'appel qui avait considéré qu'une saisie-exécution ayant été mise en œuvre par le Trésor public, le juge de l'impôt était seul compétent pour apprécier son caractère abusif et pour en ordonner mainlevée¹⁹⁴².

La Cour de cassation ne manque en outre pas de rappeler que ces règles sont d'ordre public et tire au besoin toutes les conséquences utiles de ce principe. Elle considère ainsi que « *si les exceptions de procédure doivent, à peine d'irrecevabilité, être soulevées avant toute défense au fond ou fin de non-recevoir, alors même que les règles invoquées au soutien de l'exception seraient d'ordre public, il résulte de [l'article 92 alinéa 2 du Nouveau code de procédure civile] que la Cour de cassation peut relever d'office le moyen pris de l'incompétence du juge judiciaire* »¹⁹⁴³. En application de cette règle, elle casse et annule pour méconnaissance des dispositions du Livre des procédures fiscales l'arrêt d'une Cour d'appel ayant statué sur la prescription de l'action en recouvrement, alors qu'il lui appartenait de renvoyer les parties à faire trancher les questions préjudicielles dont dépendait la validité de l'inscription de la créance du Trésor au passif de la

¹⁹⁴⁰.- Cass. com. 11 février 2003, n° 00-14 461, *Sté générale Transports et Manutention* : *Dr. fisc.* 2003, n° 24, comm. 460. Rappelons qu'aux termes de l'article L. 255 du LPF, les comptables du Trésor ne sont tenus qu'à l'obligation de notification d'une lettre de rappel préalable à l'engagement des poursuites, la formalité de la mise en demeure ne s'imposant qu'aux comptables de la DGI, conformément à l'article L. 257 du même Livre. Le caractère dérogatoire de l'avis à tiers détenteur permet cependant de passer outre cette obligation préalable. La Cour de cassation avait déjà considéré dans le même sens que la validité d'un avis à tiers détenteur n'était pas subordonnée à la notification préalable d'un commandement de payer (Cass. com. 12 mars 2002, n° 99-15 575, *M. Bastet* : *Dr. fisc.* 2002, n° 25, comm. 538 ; Cass. com. 12 mars 2002, n° 99-10 423, *M. Robert* : *Dr. fisc.* 2002, n° 25, comm. 539).

¹⁹⁴¹.- Cass. com. 20 novembre 2001, n° 98-22 648, *Mme Biancucci* : *Dr. fisc.* 2002, n° 5, comm. 93.

¹⁹⁴².- Cass. com. 12 mars 1996, n° 518 P, *Pautou* : *RJF* 6/96, n° 825.

¹⁹⁴³.- Cass. com. 6 mai 2003, n° 743 F-D, *Rivière et a.* : *RJF* 8-9/03, n° 1048.

liquidation de biens du redevable par la juridiction administrative exclusivement compétente et, par conséquent, de surseoir à statuer à cette fin ¹⁹⁴⁴.

Elle sanctionne également tout dépassement de compétence, considérant notamment qu'une Cour d'appel excède ses pouvoirs en prononçant la nullité d'une saisie-vente au motif que le redevable avait droit au sursis de paiement ¹⁹⁴⁵.

Elle rappelle enfin que les conclusions dirigées contre l'acte de poursuites doivent être nécessairement interprétées au regard des moyens exposés par le redevable. Une Cour d'appel rejette ainsi à bon droit la contestation relative à la régularité en la forme d'un commandement formée par un redevable qui ne présente à l'appui de sa contestation que des moyens tirés de la prescription de l'action en recouvrement. Une telle contestation constitue un litige relatif à l'exigibilité de la dette qui ne relève pas de la compétence des juges de l'ordre judiciaire ¹⁹⁴⁶.

Le contrôle opéré par la Cour de cassation ne s'étend ainsi jamais au contrôle des faits effectué par les juges du fond ¹⁹⁴⁷ et celle-ci n'use que très rarement de la cassation sans renvoi prévue à l'article 627 alinéa 2 du Nouveau code de procédure civile lui permettant « *de mettre fin au litige par application de la règle de droit appropriée* » ¹⁹⁴⁸.

Cela ne l'empêche cependant pas d'assumer les fonctions qui lui sont traditionnellement reconnues en procédure civile, à savoir « *assurer l'unité d'interprétation des règles de droit, réprimer les écarts trop considérables dans l'application de la loi et servir de régulateur à la jurisprudence* » ¹⁹⁴⁹. Et si son interprétation de la règle de droit posée par le Livre des procédures fiscales peut être perçue comme trop stricte si l'on s'en réfère seulement à sa position adoptée concernant l'impossibilité pour le redevable de faire valoir tout moyen nouveau devant le juge, elle assume en revanche un rôle non négligeable en ce qui concerne la protection des intérêts des redevables.

¹⁹⁴⁴.- Même arrêt. Dans le même sens, Cass. com. 16 juin 1992, n° 1149 D, *Percepteur de la ville d'Albert* : *RJF* 1/93, n° 144 (question préjudicielle relative à l'exigibilité de la créance) ; 7 mars 1995, n° 492 D, *Pons* : *RJF* 6/95, n° 788 (question préjudicielle relative au bien-fondé de la créance revenant à la compétence du juge judiciaire de l'impôt) ; 14 novembre 1995, n° 1907 D, *Lobry* : *RJF* 2/96, n° 240 (question préjudicielle relative à l'exigibilité et au bien-fondé de la créance). L'obligation de surseoir à statuer ne s'impose cependant qu'à la condition que la question posée présente un caractère sérieux (Cass. com. 2 décembre 1997, n° 2384 D, *Losse* : *RJF* 4/98, n° 470).

¹⁹⁴⁵.- Cass. com. 7 mars 2000, n° 97-19 190, *M. Atlan* : *Dr. fisc.* 2000, n° 45-46, comm. 882.

¹⁹⁴⁶.- Cass. com. 13 mai 1997, n° 95-15 683, *Mme Lapidus* : *Dr. fisc.* 1997, n° 31-36, comm. 910.

¹⁹⁴⁷.- Cass. com. 16 décembre 1997, n° 2521 D, *Romain* : *RJF* 4/98, n° 469 (le redevable reprochait à la cour d'appel de ne pas avoir examiné les documents produits à l'appui de sa contestation, mais la Cour de cassation avait considéré que ce dernier n'établissait pas qu'il avait soumis ces documents à l'appréciation des juges du fond).

¹⁹⁴⁸.- Cass. com. 26 janvier 1999, n° 300 P, *Royaux* : *RJF* 4/99, n° 490 (la Cour de cassation avait dans cet arrêt considéré qu'il convenait de donner mainlevée de la saisie pratiquée sur des biens indivis entre le débiteur et un tiers). Voir également Cass. com. 25 avril 2001, n° 783 F-D, *Cantin* : *Dr. fisc.* 2001, n° 40, comm. 904, note A. LEFEUVRE ; *RJF* 8-9/2001, n° 1131. Comme le soulignent les professeurs Vincent et Guinchard, la cassation sans renvoi est longtemps restée tout à fait exceptionnelle en procédure civile (cf. J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 1053 à 1055).

¹⁹⁴⁹.- J. VINCENT et S. GUINCHARD, *Procédure civile, op. cit.*, p. 1020.

C'est ainsi dans le cadre d'un litige de recouvrement que la Cour de cassation a admis pour la première fois, contrairement à la position adoptée par le Conseil d'État, que l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'Homme était applicable en matière fiscale. Et même si, comme le déplore le commissaire du gouvernement Duchon-Dorris « elle n'en a tiré pour l'instant aucune conséquence majeure quant à la compatibilité des dispositions du Livre des procédures fiscales avec la Convention »¹⁹⁵⁰, il n'en demeure pas moins que cette solution constitue une ouverture certaine pouvant conduire à assurer au redevable les garanties essentielles qu'il est droit d'attendre d'un procès équitable. Comme nous l'évoquions précédemment, la position adoptée par la Cour de cassation dans son avis Deltour¹⁹⁵¹, puis au travers de son arrêt Le Bail¹⁹⁵², subordonnant l'obligation de réclamation administrative à l'information préalable du redevable, semble sur ce point suffire à attester de sa volonté de faire prévaloir, et cela même sans texte, le respect des exigences conditionnant le déroulement d'un procès équitable¹⁹⁵³.

¹⁹⁵⁰.- *In Procès équitable et contentieux du recouvrement, op. cit.*, p. 698. Voir également CAA Marseille 6 juin 2002, n° 98-940, *Sté Finestate* : *RJF* 5/03, n° 634.

¹⁹⁵¹.- Avis Cass. 14 mai 2001, n° 0 01-0003 P, *Deltour* : *RJF* 11/01, n° 1451.

¹⁹⁵².- Cass. com. 4 juin 2002, n° 98-19.511, *M. Le Bail* : *Dr. fisc.* 2002, n° 51, comm. 1031.

¹⁹⁵³.- *Cf.* nos développements, au premier chapitre du titre I de la première partie, consacré à la remise en cause d'une demande administrative préalable unique.

CONCLUSION DE LA DEUXIÈME PARTIE

L'étude du régime juridique gouvernant la phase juridictionnelle du contentieux du recouvrement confirme ainsi la valeur des solutions dégagées dans le cadre de l'analyse de la nature juridique de chacune des deux actions pouvant être engagées conformément aux dispositions de l'article L. 281 du LPF.

La clarification des règles de répartition des compétences juridictionnelles opérée par le législateur de 1946, de même que l'attribution de la connaissance du contentieux des poursuites au juge de l'exécution, ont ainsi conduit à accentuer la différenciation de chacune de ces contestations. La jurisprudence est à présent parvenue à résoudre les principales questions de répartition de compétences qui demeuraient encore posées et qui ne résultaient d'ailleurs, dans la plupart des cas, que d'une erreur d'appréciation portant sur l'objet de la contestation. Une fois la nature de l'action correctement établie, ces règles de répartition de compétences, de même que celles relatives à l'exercice des pouvoirs qui en découlent, ne soulèvent en effet aucune véritable difficulté. La détermination du juge de l'impôt compétent en matière de contentieux de l'obligation de payer s'effectue, comme dans le contentieux de l'assiette, conformément aux dispositions de l'article L. 199 du LPF et il dispose à ce titre de pouvoirs étendus au regard de l'obligation de payer qu'il est amené à considérer. Quant au contentieux des poursuites, il relève à présent du juge de l'exécution en vertu de sa compétence d'attribution concernant « *les contestations qui s'élèvent à l'occasion de l'exécution forcée* »¹⁹⁵⁴ et son pouvoir ne saurait à ce titre s'étendre au-delà du contrôle de la régularité des mesures de poursuites engagées.

La détermination des règles de procédure contentieuse devrait également procéder d'une même logique. Le constat, cependant, n'est pas en la matière des plus satisfaisants. Le contentieux de l'obligation de payer se voit appliquer dans la plupart des cas des règles propres à la procédure fiscale contentieuse, mais lorsque celles-ci doivent s'écarter au profit des dispositions des articles L. 281 et suivants du LPF, ce n'est que pour conduire à une aggravation de la situation du redevable dans l'instance. Les efforts fournis par la jurisprudence pour rétablir un certain équilibre sont certes louables, mais ils ne peuvent suffire à eux seuls à contourner la rigueur des dispositions applicables. Et si ces dérogations apportées au respect des droits des redevables peuvent être sinon justifiées, du moins concevables, dans le cadre d'un contentieux de nature fiscale, elles le sont encore moins dans le cadre du contentieux des poursuites, tant au regard des règles de procédures civiles gouvernant le déroulement de l'instance que vis-à-vis des principes élémentaires de garantie des droits fondamentaux des justiciables mis en avant par les juridictions judiciaires.

¹⁹⁵⁴.- Article L. 311-12-1 du Code de l'organisation judiciaire.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Si la nature juridique des deux actions que comprend le contentieux du recouvrement de l'impôt apparaît au terme de notre étude — nous l'espérons — un peu plus clairement, l'analyse adoptée nous a également permis de révéler toute la complexité et les incohérences du régime applicable au regard de chacune d'entre elles.

Or, comme l'écrit le professeur Louit, « *ce qui est obscur et complexe renforce le sentiment, facilement exploitable, de l'arbitraire ou de l'injustice* »¹⁹⁵⁵. Et lorsque cette complexité s'accompagne d'atteintes effectives portées au droit des redevables, elle conduit à traduire ce simple sentiment en véritable certitude.

Ce constat nous amène à formuler deux principales observations qui découlent, au terme de cette réflexion, de l'ensemble de nos développements.

La première tient à ce que la réponse apportée jusqu'à présent aux insuffisances du régime du contentieux du recouvrement par l'adoption de solutions jurisprudentielles alternatives a fini par atteindre ses propres limites.

Ces efforts ont certes œuvré de façon particulièrement notable dans le sens d'une clarification de la distinction des actions pouvant être engagées aux termes des dispositions de l'article L. 281 du LPF. La reconnaissance de tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt dans le contentieux de l'obligation de payer, de même que l'interprétation extensive des moyens pouvant être mis en œuvre dans le cadre du contentieux des poursuites en constituent une parfaite illustration. S'agissant des règles de procédure applicables, nous avons également souligné l'apport de la jurisprudence du Conseil d'État concernant la recevabilité des moyens de droit nouveaux ou l'inopposabilité des délais de recours en l'absence de mention portée sur la décision explicite de rejet de la réclamation administrative préalable du redevable.

Ces avancées semblent cependant avoir été moins dictées par un souci d'adopter des solutions en conformité avec la nature juridique respective de ces actions que par la volonté de combler les lacunes du régime existant. Elles s'avèrent en outre d'une portée relativement limitée : la jurisprudence du Conseil d'État liée à l'admission de moyens de droit nouveaux n'est pas partagée par celle des juridictions judiciaires et la garantie résultant de l'obligation de mentionner les délais et voies de recours se trouve tout simplement privée d'effet dès lors que l'administration statue sur la réclamation préalable du redevable par voie de décision implicite.

L'admission, par la Cour de cassation, de l'applicabilité en matière fiscale des stipulations de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme ne s'est encore traduite par aucune avancée de nature à limiter, dans le cadre du

¹⁹⁵⁵.- C. LOUIT, *Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable*, p. 182.

contentieux du recouvrement, les atteintes pourtant indéniables portées aux garanties d'un procès équitable ¹⁹⁵⁶.

La même réflexion s'impose enfin s'agissant du principe « *d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi* », récemment élevé au rang d'objectif de valeur constitutionnelle en tant que condition d'effectivité du principe de l'égalité des citoyens devant la loi ¹⁹⁵⁷. Nous ne pouvons que déplorer, face à la complexité des dispositions relatives au contentieux du recouvrement, qu'il n'existe pas dans notre droit « *de règle plus précise visant à assurer la qualité de la norme fiscale* » ¹⁹⁵⁸, même si, comme le souligne le professeur Beltrame, « *il semble qu'un projet de réorganisation et de réécriture des textes fiscaux doive se garder de la double illusion de la simplicité et de la clarté de la loi fiscale* » ¹⁹⁵⁹.

La réécriture des dispositions des articles L. 281 et suivants du Livre des procédures fiscales serait pourtant, à notre sens, la seule solution susceptible de rendre au régime du contentieux du recouvrement la cohérence qui lui fait si clairement défaut, et c'est d'ailleurs là l'objet de notre seconde constatation.

La modification législative du dispositif existant pourrait ainsi être envisagée de deux façons. Elle pourrait en premier lieu se fonder sur une séparation des deux actions que connaît le contentieux du recouvrement, dans le but de conférer à chacune d'entre elles un régime en conformité avec sa propre nature juridique. Le contentieux de l'obligation de payer, en tant qu'action de nature fiscale, pourrait s'inspirer du régime existant en matière de contentieux de l'assiette, tandis que le contentieux des poursuites aurait un régime commun à toute contestation portée devant le juge de l'exécution. La suppression de la réclamation administrative préalable qui en découlerait aurait toutefois pour conséquence de priver le redevable d'une éventuelle résolution pré-juridictionnelle du litige, ce qui, nous en convenons, serait particulièrement regrettable. Une telle solution ne résoudrait pas en outre le problème le plus délicat auquel se trouve confronté le redevable, à savoir l'identification de la nature de l'action qu'il entend mettre en œuvre au regard de l'objet et des moyens avancés.

Il conviendrait donc d'envisager la modification de ces dispositions en se fondant au contraire sur l'unification de ces actions, seule susceptible de supprimer définitivement les difficultés liées à une telle distinction. C'est d'ailleurs sur un semblable fondement que s'est orienté le Conseil des impôts pour formuler, dans son vingtième rapport, une proposition de modification du régime de l'article L. 281 du LPF. Il a ainsi considéré qu'« *une solution simple, ne soulevant pas d'obstacle juridique majeur, consisterait à poser le principe que les réclamations en matière de recouvrement sont portées devant le juge de l'impôt tel que défini à l'article L. 199*

¹⁹⁵⁶.- Voir en ce sens la thèse de L. BARONE, *L'apport de la Convention européenne des droits de l'homme au droit fiscal français*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2000.

¹⁹⁵⁷.- Déc. n° 99-421 DC, 16 décembre 1999, Codification, considérant 13.. Voir notamment M.-C. BERGERÈS, « Un principe à valeur constitutionnelle paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi », *Dr. fisc.* 2003, n° 24, p. 794 à 799.

¹⁹⁵⁸.- Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, vingtième rapport au Président de la République, précité, p. 39.

¹⁹⁵⁹.- Cf. P. BELTRAME, « La réécriture des textes fiscaux. Quelques réflexions à partir de l'expérience australienne », in *Savoir innover en droit*, Hommage à Lucien MEHL, La documentation française, 1999, p. 42.

*du même livre, à charge pour celui-ci de faire jouer le mécanisme des questions préjudicielles »*¹⁹⁶⁰.

Nous ne pouvons certes qu'approuver une proposition fondée sur la modification du dispositif existant, même si celle-ci appelle de notre part une double observation. La première tient à ce que, sauf difficulté sérieuse, le juge de l'impôt serait dans ce cas amené à statuer sur une action dépourvue de nature fiscale. Il faudrait donc accepter de considérer que le seul fait que la contestation soit née de l'activité de l'administration fiscale pourrait suffire à contourner cet obstacle et surtout à en limiter les effets.

La seconde observation tient au danger de la multiplication des questions préjudicielles qui pourraient en résulter. Il conviendrait à cet effet que le juge administratif de l'impôt, en tant que juge de pleine juridiction, puisse limiter les cas où il convient de surseoir à statuer en acceptant d'examiner de façon plus étendue la régularité des actes de poursuites décernés. Comme nous l'avons précédemment observé, celui-ci accepte déjà de statuer sur la régularité des conditions de notification d'un acte de poursuites dès lors qu'il s'agit de savoir si ce dernier a pu valablement interrompre la prescription de l'action en recouvrement. Quant au juge judiciaire de l'impôt statuant en matière de contentieux de l'obligation de payer, la Cour de cassation considère sur ce point qu'il tire de son pouvoir de pleine juridiction en matière de contributions indirectes la faculté de se prononcer sur la légalité des actes administratifs réglementaires ou individuels d'imposition¹⁹⁶¹.

Cette modification du régime applicable au contentieux du recouvrement de l'impôt ne saurait dans tous les cas suffire à assurer au redevable les garanties qu'il est en droit d'attendre d'un procès équitable. L'unification des règles de compétences auraient certes pour effet de permettre à l'administration de clairement indiquer les délais et voies de recours dont dispose le redevable pour contester son obligation de payer. Mais elle ne pourrait résoudre les difficultés liées à la rigueur des délais, dont le point de départ est par ailleurs déterminé dans certains cas de façon incertaine, aux atteintes portées au principe du contradictoire du fait de la cristallisation du litige opérée de façon particulièrement rigoureuse dès le stade de la réclamation préalable, ou à la trop grande étanchéité existant entre le contentieux de l'assiette et celui du recouvrement¹⁹⁶². Le redevable devrait enfin pouvoir bénéficier d'un droit au sursis de son obligation de payer comparable à celle dont bénéficie le contribuable dans le contentieux de l'assiette en vertu des articles L. 277 et suivants du LPF. L'extension du bénéfice de ces dispositions dans le cadre du contentieux du recouvrement serait selon nous la meilleure façon de supprimer sur ce point les différences de traitement existant entre ces deux contentieux. Ni l'impératif de recouvrement de la dette, ni la suspicion de fraude du redevable comme préexistant à toute contestation formulée dans le cadre du contentieux du recouvrement ne pourraient suffire à permettre encore de les justifier.

¹⁹⁶⁰.- Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, op. cit., p. 173.

¹⁹⁶¹.- Cass. com. 25 avril 1989, n° 627 P, *Pam.-Pam Massena* : *RJF* 7/89, n° 904.

¹⁹⁶².- Sur cet « *artefact juridique* » principalement justifié par « *la nécessité de protéger la cohérence interne de l'opération comptable de perception des impôts* », se référer à la thèse de S. RAIMBAULT-de FONTAINE, *L'opération fiscale, contribution à une théorie de l'acte en procédure fiscale*, p. 139 et suivantes, thèse dactyl., Toulouse, 1998.

Bon nombre de ces difficultés résultent en dernier lieu de problèmes liés à la structure même de l'administration fiscale, dont la réforme demeure à ce jour encore inachevée. Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables ayant conduit à la séparation organique des services d'assiette et de recouvrement a semble-t-il atteint ses limites. La mise en place d'une administration fiscale unique se heurte toutefois encore à de nombreuses réticences qui s'expliquent aisément en raison des incidences que pourrait avoir un tel du projet ¹⁹⁶³.

Les avancées opérées méritent cependant d'être soulignées, ne serait-ce que pour saluer « les nouvelles compétences » de la DGI¹⁹⁶⁴ ou encore la mise en place de la Direction des grandes entreprises ¹⁹⁶⁵, qui a notamment permis de doter ces redevables d'un interlocuteur fiscal unique et d'une centralisation des litiges en matière d'impôts directs ou de taxes sur le chiffre d'affaires au sein d'un même tribunal administratif ¹⁹⁶⁶.

Le rétablissement du dialogue entre l'administration fiscale et les redevables au stade de la mise en œuvre du recouvrement forcé pourrait enfin permettre de favoriser l'adoption de solutions non contentieuses de règlement des litiges. Le Conseil des impôts préconise à ce sujet d'améliorer les procédures de recours internes à l'administration. Il considère plus particulièrement en effet que « l'efficacité du recours hiérarchique n'est pas toujours garantie » ¹⁹⁶⁷. Ces recommandations sont, il est vrai, formulées dans le cadre des garanties devant être accordées aux contribuables contrôlés. Elles pourraient toutefois utilement servir dans le cadre de l'engagement du recouvrement forcé. Le règlement sur les poursuites en matière de contributions directes du 26 août 1824 prévoyait à cet effet en son article 114 que « indépendamment de la surveillance qui doit être exercée par l'autorité administrative sur les poursuites et les frais auxquels elles donnent lieu, le receveur général et les receveurs particuliers des finances sont tenus de prendre des informations sur la conduite des percepteurs, porteurs de contrainte et garnisaires, dans l'exercice des poursuites qui ont lieu contre les contribuables, de s'assurer que lesdites poursuites ne sont faites que dans les cas prévus, dans les formes voulues et suivant les tarifs arrêtés, et de provoquer des mesures de répression contre les abus qui parviendraient à leur connaissance » ¹⁹⁶⁸. Les articles 25 et 26 de l'arrêté du 16 thermidor an 8 prévoyaient en outre que les sous-préfets pouvaient statuer

¹⁹⁶³.- Cf. Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, op. cit., p. 136.

¹⁹⁶⁴.- P. SCHIELE et A. LIEVRE, « Les nouvelles compétences de la DGI en matière d'impôt sur les sociétés : un progrès pour les entreprises », *Dr. fisc.* 2004, n° 20, p. 852 et s.

¹⁹⁶⁵.- Article 22 de la loi de finances rectificative pour 2000 ; Décrets n° 2000-1217 et 2000-1218 du 13 décembre 2000, complétés par le décret n° 2001-1260 du 21 décembre 2001. Les dispositions relatives à la Direction des grandes entreprises, applicables depuis le 1^{er} janvier 2002, sont codifiées aux articles 344-O A et suivants de l'annexe III du Code général des impôts.

¹⁹⁶⁶.- Le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a été créé à cet effet par le décret du 27 juillet 2000.

¹⁹⁶⁷.- Cf. Conseil des impôts, *Les relations entre les contribuables et l'Administration fiscale*, op. cit., p. 245.

¹⁹⁶⁸.- E. DURIEU, « Poursuites en matière de contributions directes », *Mémorial des percepteurs*, Paris, 1838, tome 1, p. 24.

disciplinairement sur les plaintes qui leur étaient adressées contre les porteurs de contraintes ayant abusé de leur droit de poursuites ¹⁹⁶⁹. Cette faculté n'était donc pas exempte de notre droit en matière de recouvrement forcé. Il serait donc peut-être souhaitable de l'envisager de manière un peu plus effective, ne serait-ce que parce qu'elle permettrait de rétablir un certain équilibre dans les relations entre l'administration fiscale et les redevables.

¹⁹⁶⁹.- *Ibid.*, tome 1, p. 290.

BIBLIOGRAPHIE

I - OUVRAGES GÉNÉRAUX, TRAITÉS, MANUELS ET COURS

AUBY (J.-M.) et DRAGO (R.),

Traité de contentieux administratif, LGDJ, 1984.

Traité des recours en matière administrative, Litec, 1992.

BERGEL (J.-L.), *Méthodologie juridique*, Thémis, PUF, 2001.

BOUSQUET (R.), Jurisclasseur Procédures fiscales, *Contentieux du recouvrement – Procédure : juridiction administrative*, fasc. 615, (8/94).

BRURON (J.), *Droit pénal fiscal*, LGDJ, Coll. Systèmes, 1993.

CARBONNIER (J.), *Droit civil*, tome IV : *Les obligations*, PUF, Thémis, 21^o éd., 1978.

CASIMIR (J.-P.), *Contrôle fiscal, droits, garanties et procédures*, Code annoté RF, Groupe Revue Fiduciaire, 8^o éd., 2003.

CHAPUS (R.), *Droit du contentieux administratif*, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 6^o éd., 1996, p. 579, n^o 615.

CHEVALIER, *Jurisprudence administrative*, Paris, 1836, tome 1.

CORMENIN, *Questions de Droit Administratif*, Paris, 1837, tome 2.

CORNU (G.), (sous la direction de), *Vocabulaire juridique*, PUF, 1^o éd., 1987.

CORNU (G.) et FOYER (J.), *Procédure civile*, Thémis, 3^o éd., 1996.

DAVID (C.), FOUQUET (O.), LATOURNERIE (M.-A.) et PLAGNET (B.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Sirey, Coll. Droit Public, 2^o éd. 1991.

- DAVID (C.), FOUQUET (O.), PLAGNET (B.) et RACINE (P.-F.), *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, coll. Grands arrêts, 4^e éd., 2003.
- DE LAUBADÈRE (A.), VENEZIA (J.-C.) et GAUDEMET (Y.), *Droit administratif*, LGDJ, tome I, 14^e éd., 1996.
- DEMOLOMBE, *Cours de Code Napoléon*, Paris, 1855-1866, tome IX.
- DI MALTA (P.), *Droit fiscal pénal*, PUF, coll. Fiscalité, 1992.
- DONNIER (M.), *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec, 1999.
- DUVERGER (M.), *Eléments de fiscalité*, PUF, coll. Thémis Science politique, 1976.
- FAVOREU (L.) et PHILIP (L.), *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, Dalloz, 8^e éd., 1995.
- GAUDEMET (P.-M.) et MOLINIER (J.),
Finances publiques, tome 2 : *Fiscalité*, Montchrestien, coll. Domat Droit public, 5^e éd., 1992.
Précis de Finances Publiques, tome 2, Montchrestien, 1992.
- GEST (G.) et TIXIER (G.), *Manuel de droit fiscal*, LGDJ, 4^e éd., 1986.
- GOICHOT (Ph.), *Voies d'exécution*, Litec, coll. Les cours de droit, 1994.
- GOUR (C.), MOLINIER (J.) et TOURNIE (G.),
Les grandes décisions de la jurisprudence, Droit fiscal, PUF, Thémis, 1977.
Procédures fiscales, PUF, coll. Thémis Droit, 1^e éd., 1982.
- GROSCLAUDE (J.) et MARCHESSOU (P.), *Procédures fiscales*, Dalloz, coll. Cours Dalloz, série Droit public - science politique, 1998.
- GUINCHARD (S.), *Nouveau code de procédure civile*, Dalloz, 2001.
- HAURIOU (M.), *Précis de droit administratif*, Sirey, 12^e éd., 1933.
- HERON (J.), *Droit judiciaire privé*, Domat droit privé, Montchrestien, 1991.
- JAUFFRET (A.), *Droit commercial*, LGDJ, 22^e éd. par J. MESTRE, 1995.
- KELSEN (H.), *Théorie pure du droit*, Dalloz, coll. Philosophie du droit, 1962.
- LAFERRIERE (E.), *Traité de la juridiction administrative et des recours contentieux*, Berger-Levrault, tomes 1 et 2, 1887-1888.

- LAMARQUE (J.), *Droit fiscal général*, Litec, Coll. Les cours de droit, 1995.
- LATIL (G.), *Contentieux fiscal*, Francis Lefebvre, 2002.
- LE BARS (A.), (sous la direction de), *La fiscalité*, Hachette, 1975.
- LEMERCIER DE JAUVELLE, *Répertoire général des Contributions directes*, 2^e éd., Rennes, Oberthür, 1885.
- MARTINEZ (J.-C.) et DI MALTA (P.), *Droit fiscal contemporain*, Litec, tome 1, 1986.
- MEHL (L.) et BELTRAME (P.), *Science et technique fiscale*, PUF, coll. Thémis Droit, 1^{er} éd., 1982.
- MERCIER (J.-Y.) et PLAGNET (B.), *Les impôts en France 1997-1998*, Francis Lefebvre, 29^e éd., 1997.
- ODENT, *Cours de contentieux administratif*, Les cours de droit, 5^e éd., 1970-1971 ; 6^e éd., 1977-1981.
- PERROT (R.) et THERY (Ph.), *Procédures civiles d'exécution*, Dalloz, 2000.
- PHILIP (L.), (sous la direction de), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 2 tomes, 1991.
- PILLET (F.), *Guide pratique de la procédure dans le contentieux fiscal*, Litec, 2^e éd., 1992.
- ROLLAND (H.) et BOYER (L.), *Adages du droit français*, Litec, 4^e éd., 1999.
- SOLUS (H.) et PERROT (R.), *Droit judiciaire privé*, Sirey, tome I, 1961 ; Sirey, 1991, 3 tomes.
- TIXIER (G.) et DEROUIN (P.), *Droit pénal de la fiscalité*, Dalloz, 1989.
- TROTABAS (L.), *Finances publiques*, Dalloz, 4^e éd., 1970.
- TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Dalloz, coll. Précis, 7^e éd., 1992.
- VEDEL (G.) et DELVOLVE (P.), *Droit administratif*, PUF, Thémis, 12^e éd., 1992.
- VINCENT (J.) et GUINCHARD (S.), *Procédure civile*, Précis Dalloz, Droit privé, 25^e éd., 1999.

II - OUVRAGES SPÉCIAUX, THÈSES

3^o colloque de la société française de droit fiscal sur l'application du droit pénal en matière fiscale, PUF Aix-Marseille, 1981.

AGRON (L.), *Histoire du vocabulaire fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 36, 2000.

ANGELS (B.), Rapport d'information du Sénat n° 205, *La Direction Générale des Impôts à l'heure des réformes, Pour une modernisation du service public de l'impôt*, 1999-2000.

BELTRAME (P.) et MEHL (L.), *Techniques, politiques et institutions fiscales comparées*, PUF, coll. Thémis Droit public, 1997.

BERN (Ph.), *La nature juridique du contentieux de l'imposition*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 109, 1972.

BORRAS (P.) et GARAY (A.), *Le contentieux du recouvrement fiscal*, LGDJ, coll. Système, 1993.

BUISSON (J.), *Le sursis au paiement de l'impôt*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 33, 1996.

CASTAGNEDE (B.), *La répartition des compétences juridictionnelles en matière fiscale*, thèse Paris I, vol. 1 et 2, 1972.

CHARLES (H.), *Actes rattachables et actes détachables en droit administratif français*, LGDJ, Bibliothèque de Droit public, tome 80, 1968.

CHASTAGNARET (M.), *De la responsabilité fiscale, Responsabilité de l'administration fiscale et responsabilité solidaire des tiers*, PUAM, 2003.

CHAUDET (J.-P.), *Les principes généraux de la procédure administrative contentieuse*, LGDJ, Bibliothèque de Droit public, tome 74, 1967.

CHEVALIER (J.-P.), *La relativité de l'autorité de chose jugée dans le contentieux fiscal*, PUF, Publications de la Faculté de Droit et des Sciences Economiques de l'Université de Limoges, 1975.

DAGOT (M.), *Les sûretés judiciaires provisoires*, Litec, 1994.

DEBBASCH (Ch.), *Procédure administrative contentieuse et procédure civile. Contribution à l'étude de l'instance*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 38, 1961.

DEBOISSY (F.), *La simulation en droit fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de droit privé, tome 276, 1997.

- DEBOUY (C.), *Les moyens d'ordre public dans la procédure administrative contentieuse*, PUF, Poitiers, tome 9, 1980.
- DEYMES (L.), *L'évolution de la nature juridique de la contrainte par corps*, thèse dactyl., Toulouse, 1942.
- DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS, *Rapport annuel de performances 2001*, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.
- DONNIER (M.), *Voies d'exécution et procédures de distribution*, Litec, 5^e éd., 1999.
- DUBERGE (J.), *Les français face à l'impôt. Essai de psychologie fiscale*, LGDJ, 1990.
- DURIEU (E.), *Poursuites en matière de contributions directes, commentaire sur le règlement du 26 août 1824*, tomes 1 et 2, Bureau du mémorial des percepteurs, 1^{er} éd., 1838.
- EINAUDI (T.), *L'obligation d'informer dans le procès administratif*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 226, 2002.
- FABRE (J.), *De la contrainte par corps*, thèse dactyl., Toulouse, 1933.
- FOUQUET (O.), GUYOMAR (M.), MASSOT (J.) et STAHL (J.-H.), *Le Conseil d'État juge de cassation*, éd. Berger-Levrault, coll. L'administration nouvelle, 5^e éd., 2001.
- FRISON-ROCHE (M.-A.), *Généralités sur le principe de contradictoire*, thèse dactyl., Paris II, 1988.
- GENY (F.), *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, LGDJ, 2^e éd., 1954.
- GILLI (J.-P.), *La cause de la demande en Justice. Essai de définition*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 44, 1962.
- GOHIN (O.), *La contradiction dans la procédure administrative contentieuse*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, tome 151, 1988.
- HERTZOG (R.), *Le juge fiscal*, Economica, coll. Finances publiques, 1988.
- JOBARD-BACHELIER (M.-N.) et BACHELIER (X.), *La technique de cassation en matière civile*, Dalloz, Méthodes du droit, 1989.
- KORNPROBST (E.), *Procédures fiscales et patrimoine du dirigeant d'entreprise*, Litec, 2000.

- LASRY (C.), *Régler autrement les conflits : conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative*, La Documentation Française, coll. Les études du Conseil d'État, 1993.
- LE BERRE (J.-M.), *La procédure fiscale contentieuse*, thèse dactyl., Aix, 1977.
- LOSAPIO (P.), *Essai sur la difficulté d'application du droit fiscal français : la vraisemblance et l'équité*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 30, 1994.
- MARTINEZ (J.), *Le recours en excès de pouvoir en matière fiscale*, thèse dactyl., Strasbourg, 2000.
- MARTINEZ (J.-C.), *Le statut de contribuable*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 15, 1980.
- MEHL (L.) et BELTRAME (P.), *Le système fiscal français*, PUF, Que Sais-je ? n° 1840, 1980.
- MERCIER (J.-Y.), PLAGNET (B.), *Les impôts en France*, Francis Lefebvre, 29° éd., 1997-1998.
- MOURY (J.), *Le moyen de droit à travers les articles 12 et 16 du Nouveau code de procédure civile*, thèse dactyl., Paris II, 1986.
- NEGRIN (O.), *L'application dans le temps des textes fiscaux*, thèse dactyl., Aix, 1997.
- NOEL (G.), *La réclamation préalable devant le service des impôts*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 21, 1985.
- PERROT (R.) et THERY (P.), *Procédures civiles d'exécution*, Dalloz, 2000.
- PETTITI (L.E.), DECAUX (E.) et IMBERT (P.-H.), (sous la direction de), *La convention européenne, article par article*, Economica, 1995.
- PHILIP (L.), *Les fondements constitutionnels des finances publiques*, Economica, 1995.
- PHILIP (L.) (sous la direction de), *Dictionnaire encyclopédique de Finances publiques*, Economica, 2 vol., 1991.
- PHILIP (P.), *L'erreur substantielle dans la procédure d'imposition*, thèse dactyl., Aix, 1997.
- PUJOL (J.), *L'application du droit privé en matière fiscale – Recherche sur la véritable place du droit privé dans le système fiscal français*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, tome 25, 1987.

- RENAHY (M.), *Unité et Dualité du Contentieux Fiscal*, thèse dactyl., Paris, 1956.
- REZEK (S.), *La pratique du contentieux de l'avis à tiers détenteur*, Litec, 2001.
- RICCI (J.-C.), *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, thèse dactyl., Aix, 1975.
- RICHER (D.), *Les droits du contribuable dans le contentieux fiscal*, LGDJ, coll. Systèmes, 1997.
- SAINTE-AURE (Y.), *Paiement et recouvrement de l'impôt*, éd. Liaisons, 1999.
- SARDA (J.), *Le pouvoir d'exécution en droit fiscal*, thèse dactyl., Toulouse, 1955.
- SCHMELTZ (G.-W.), *La jurisprudence fiscale de la juridiction administrative*, Dalloz, 1978.
- SERMET (L.), *Convention européenne des droits de l'homme et contentieux administratif français*, PUAM, Economica, 1996.
- TROTABAS (L.) et COTTERET (J.-M.), *Droit fiscal*, Dalloz, 7^e éd., 1992.
- VINCENT (J.) et PREVAULT (J.), *Voies d'exécution et procédures de distribution*, DALLOZ, 18^e éd., 1995.
- VIZIOZ, *Études de procédure*, Bordeaux, 1956.

III – ARTICLES, ÉTUDES ET CONTRIBUTIONS

- ALLIX (P.), Recouvrement de l'impôt direct. Application de la loi du 23 décembre 1946, Circulaire 439-1.465 du 10 mars 1947, *Bulletin des services du Trésor du 12 mars 1947*.
- AMSELEK (P.), Une curiosité du droit public financier : les impositions autres que fiscales et parafiscales, *Mélanges Waline*, 1974, p. 38.
- ANCEL (P.),
 Les privilèges du Trésor, *RFFP*, n° 7, 1984, p. 5.
 Les incidences de la réforme des procédures d'exécution sur l'avis à tiers détenteur, *Petites Affiches*, 1993, n° 3, p. 36.
 Privilèges du Trésor, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 580, 2/94.
- ARRIGHI DE CASANOVA (J.),
 Le contentieux de la légalité à l'épreuve du contrôle de cassation : l'exemple du contentieux fiscal, *RFDA* 1994, n° 5, p. 916.

Le décret du 24 juin 2003 relatif aux cours administratives d'appel et ses incidences sur le contentieux fiscal, *RJF* 10/03, p. 760 à 762.

AUBERT (M.) et LOTOUX (F.), Le contentieux de la demande de sursis de paiement, *BF* 8-9/84, p. 423.

AUSTRY (S.), Pénalités pour distributions occultes (CGI article 1763 A) : motivation à l'égard du dirigeant solidaire, *RJF* 1996, n° 6, p. 395.

BACHELIER (G.),

Le contentieux fiscal, *RFFP*, 1997, n° 17.

De la cohérence du système juridictionnel français ou la dualité de compétence entre le juge administratif et le juge judiciaire, *Droits du contribuable, états des lieux et perspectives*, sous la direction de B. HATOUX, Economica, 2002, p. 125.

BAZEK (M.), Les origines et l'évolution du partage des compétences, in *H. ISALA et J. SPINDLER, Histoire du Droit des Finances publiques*, vol. II, 1987, p. 626.

BARILARI (A.), Le contentieux fiscal, *RFFP* 1987, n° 17, p. 6.

BELOT (J.-Cl.), L'exécution sur les véhicules terrestres à moteur : une nouvelle législation qui s'adapte à une société moderne, *Petites Affiches*, 6 janvier 1993, p. 89.

BELTRAME (P.),

Le consentement à l'impôt. Devenir d'un grand principe, *RFFP* 1995, n° 51, p. 81.

La réécriture des textes fiscaux. Quelques réflexions à partir de l'expérience australienne, in « *Savoir innover en droit, Hommage à Lucien Mehl* », La documentation Française, 1999, p. 33.

BERGERES (M.-C.),

Une para-réforme ? Le décret n° 80-854 du 30 octobre 1980 relatif aux taxes parafiscales, *D.* 1981, chron. p. 307.

Les aspects fiscaux du cautionnement, *Dr. fisc.* 1998, n° 22, p. 695.

Propos digestifs sur une « tarte à la crème », les prérogatives de droit privé de l'administration fiscale, *Dr. fisc.* 2000, n° 40, p. 1285.

L'utilisation du référé-suspension en matière fiscale, *Dr. fisc.* 2003, n° 20, p. 684 à 689.

Une nouvelle garantie pour le contribuable : le litige fiscal doit être jugé dans un délai raisonnable, *Petites Affiches* 2003, n° 73, p. 9 à 16.

Un principe à valeur constitutionnelle, paradoxalement ignoré du droit fiscal : l'intelligibilité de la loi, *Dr. fisc.* 2003, n° 24, p. 794 à 799.

- BERGERES (M.-C.) et DU CHERON (A.), La contrainte par corps de l'article L. 271 du Livre des procédures fiscales, *Dr. fisc.* 1983, n° 51, p. 1152.
- BESSION, Nouvelle procédure des réclamations en matière de contributions directes, *D.* 1928, p. 65.
- BIENVENU (J.-J.), Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles, *RFFP* 1987, n° 17, p. 33.
- BONNET (E.), Le recours du « tiers détenteur » contre un ATD, *Droit et patrimoine* 1997, n° 51, p. 36.
- BOURDILLAT (J.-P.),
L'avis à tiers détenteur : une procédure civile d'exécution, *Gaz. Pal.* 1^{er} février 1998, p. 2.
Les mesures d'exécution sur les véhicules terrestres à moteur, *Rev. huissiers* 1993, p. 279.
- BOUSQUET (R.), Contentieux du recouvrement, *Jurisclasseur procédures fiscales*, fasc. 610 8/94.
- BRANDEAU (J.),
Le contentieux de la contrainte par corps pour défaut de paiement d'impôt (article L. 271 du LPF), *Petites Affiches* 1998, n° 65, p. 4.
Déclaration et admission des créances du Trésor au passif des procédures collectives après la loi du 10 juin 1994 : la nécessité d'une relecture de l'article 50, alinéa 3, *Petites Affiches*, 12 janvier 1999, p. 13.
- BUISSON (J.), Avis à tiers détenteur et sursis de paiement, *Petites Affiches*, 12 juin 1991, n° 70, p. 10.
- CAMBY (J.-P.), Les impositions de toutes natures ; une catégorie sans critère ?, *AJDA* 1991, p. 339.
- CASTAGNEDE (B.), Remarques sur la nature juridique du contentieux fiscal, *RSF* 1970, p. 11.
- CHABANOL (D.), Barrages contre le contentieux, *Dr. fisc.* 1986, p. 993.
- CHEVALIER (J.), L'obligation en droit public, *Archives de philosophie du droit*, Dalloz, tome 44, 2000, p. 179.
- CHRETIEN (M.),
Le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, *JCP* 1946, I, n° 571.
Contentieux du recouvrement des impôts directs, chronique de jurisprudence fiscale, *RSLF*, 1948, p. 355.

Réflexion sur la dualité juridictionnelle en matière fiscale, *Mélanges Waline*, LGDJ, tome 1, 1974, p. 115.

CLEMENT (F.), La communication au sein de la DGI, *RFFP* 1997, n° 57, p. 31.

COZIAN (M.), Propos désobligeants sur une « tarte à la crème » : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, Litec, 4^e éd., 1999, p. 3.

CROSIO (A.), Les mesures conservatoires, *Petites Affiches*, 2 et 9 mai 1994, n° 55.

CROUZET (P.), Amendes et pénalités fiscales. Bonne foi, mauvaise foi et manœuvres frauduleuses : *RJF* 5/86, p. 263.

CROZE (H.), La loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution : les règles spécifiques aux différentes mesures d'exécution forcée et mesures conservatoires, *JCP* 1992, I, 3595, p. 377.

DADOUCHE (J.), De la contestation des créances fiscales produites au passif d'une procédure, *Petites affiches*, 21 février 1990, n° 23, p. 17.

DELORME (G.), La protection du contribuable, *RFFP* 1987, n° 17, p. 125.

DEROUIN (P.), Les contentieux de la répression, *RFFP* n° 17, p. 103.

DERUEL (F.),

De quelques modifications intervenues au cours de ces dernières années en matière de sursis de paiement, *Dr. fisc.* 1989, n° 46-47, p. 1441.

Sursis de paiement, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 540, 2/94.

Prescription de l'action en recouvrement, *Jurisclasseur procédures fiscales*, fasc. 530, 5/96.

DIBOUT (P.), La liberté d'accès aux documents administratifs, *Rev. adm.* 1979, p. 23.

DOUCET (J.-P.), Le contrôle par le juge des référés de l'exercice de la contrainte par corps, *Gaz. Pal.* 1994.1, Doctrine, p. 395.

DOUET (F.), En contentieux fiscal tout vient à point à qui sait attendre..., *Petites affiches*, 2000, n° 27, p. 4.

DRAN (M.), La responsabilité des percepteurs en matière de poursuites, *RSF*, 1971, p. 13.

DUCAMIN (B.), Le Conseil d'État, juge fiscal, *AJDA*, 1962, p. 211.

- DUCHON-DORIS (J.-C.), Procès équitable et contentieux du recouvrement, *Dr. fisc.* 2002, n° 17, p. 694.
- DUCROS (J.-C.), Le modèle du civisme fiscal, *RFFP*, 1996, n° 56, p. 129.
- Étude anonyme, Rôle nominatif, *Jurisclasseur procédures fiscales*, fasc. n° 512, 2/97.
- FAGET (J.-P.), La saisie des objets placés dans les coffres-forts, *Petites affiches*, 6 janvier 1993, p. 82.
- FOUQUET (O.),
Le sursis à exécution en matière fiscale, *Gaz. Pal.* 1987, Doctr.II.836.
Le rattachement aux exercices des commissions de caution, *Rev. adm.* 1995, p. 151.
Dation en paiement, *RFDA*, 1996, p. 399.
- GASQUET (T.),
L'intervention de la commission des chefs des services financiers en matière fiscale, *La Revue du Trésor* 12/97, p. 723.
Lettre de rappel, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 518, 5/99.
Lettre de rappel et contentieux du recouvrement : ou comment tirer profit des méandres de l'article L. 281 du LPF, *Dr. fisc.* 1999, n° 39, p. 1201.
Suspension provisoire des poursuites, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 570, 1999.
Action en recouvrement. Poursuites, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 550, 8/2000.
La notification d'un titre exécutoire au redevable de l'impôt constitue-t-elle un obstacle au recouvrement des créances fiscales ?, *Dr. fisc.* 2000, n° 25, p. 901.
- GENY (F.), Le particularisme du droit fiscal, *RTD civ.* 1931, p. 798 et s.
- GERARD (L.), Sur l'applicabilité de l'article 6, volet civil, de la Convention européenne des droits de l'Homme aux contentieux fiscaux, *Dr. fisc.* 2002, n° 10, p. 438.
- GEST (G.),
La dualité de la juridiction fiscale, in *Le juge fiscal*, Economica, coll. Finances Publiques, 1988, p. 51.
Dualité de juridiction et unité du droit fiscal, *RFDA*, 1990, p. 822.

GILTARD (D.), Taxes parafiscales, *Jurisclasseur fiscal*, Impôts directs, fasc. 1355.

GOULARD (G.),

L'étendue du contrôle de cassation du Conseil d'État, *RJF* 8-9/89, p. 623.

Recours pour excès de pouvoir, *RJF* 5/94, p. 286.

Que reste-t-il de l'autonomie du droit fiscal ?, *RJF*, 5/95, p. 322.

GROUX (J.), Recouvrement des impôts : conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun, *BF* 3/02, p. 142.

HAIM (V.),

De l'opposition à contrainte au contentieux de l'obligation de payer, Un anachronisme peut-il rester sans incidence sur la solution d'un litige ?, *Dr. fisc.* 1995, n° 52, p. 1880.

Établissement et recouvrement de la pénalité de l'article 1763 A du CGI à la charge du redevable solidaire, *Dr. fisc.* 1999, n° 15-16, p. 594.

Questions préjudicielles, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 487.

HATOUX (B.),

Le contentieux fiscal judiciaire, *RFFP*, 1987, n° 17, p. 98.

L'incidence des procédures collectives sur le recouvrement des impôts, *RJF* 2/95, p. 86.

HERITIER (A.), Création fiscale et réaction des contribuables, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, *Etudes et documents*, Presses universitaires de Tours, 1997, n° 2, p. 191.

HERTZOG (R.),

La parafiscalité : née dans le désordre, subsistant dans la confusion, *RFFP*, 1988, n° 21, p. 73.

La réforme du contentieux fiscal, in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque d'Orléans 15-16 septembre 1988, PUF, coll. Université d'Orléans, p. 252.

Le juge fiscal en crise ?, in *Le juge fiscal*, Economica, coll. Finances publiques, 1988, p. 18.

JEZE (G.), Nature et régime juridique de la créance d'impôt, *RSLF* 1936, p. 195; *RSF* 1946, p. 56.

KORNPROBST (E.),

Accès aux documents administratifs, Loi n° 78-753 du 17 juillet 1978, *Jurisclasseur Procédures Fiscales*, fasc. 160, 1994.

- Responsabilité de l'administration fiscale, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 765.
- LABIE (F.), Le contrôle des faits dans le contentieux de l'imposition, in *Mélanges Gaudemet*, Economica, 1983, p. 971.
- LAMARQUE (J.),
L'aménagement de la contrainte par corps, in *L'amélioration des rapports entre l'administration fiscale et les contribuables*, Actes du colloque de la société française de droit fiscal, Orléans, 15-16 septembre 1988, PUF, 1989, p. 201.
Intérêts créditeurs ou moratoires, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, fasc. 494, 5/1995.
L'avis à tiers détenteur, *RGDP* 1998, n° 3, p. 481.
V° Contentieux fiscal, *Répertoire Contentieux administratif*, Dalloz, vol. 2.
- LAMBERT (G.), Réflexions sur l'organisation des services de recouvrement, *RFFP* 1984, n° 7, p. 31.
- LAMBERT (T.), Les erreurs substantielles de l'Administration fiscale : l'article L. 80 CA du LPF, *Petites affiches*, 19 juillet 1991, n° 86.
- LASRY (C.),
Le Conseil d'État, juge de l'impôt, *EDCE* 1955 p. 58.
Étude sur la prévention du contentieux administratif, *EDCE* 1980-81, p. 299.
- LAUBA (R.) et RUELLAN (F.), À propos du décret du 18 décembre 1996 modifiant le décret du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution, *Gaz. Pal.* 5 et 6 mars 1997, p. 13.
- LAVIALLE (C.), Le contentieux du recouvrement des créances des personnes publiques étrangères à l'impôt et au domaine, *RSF* 1976, p. 475.
- LE BARS (A.) (sous la direction de), *V°* Les recours contentieux, in *La fiscalité*, Hachette, 1975, p. 366.
- LE BERRE (J.-M.), Contentieux fiscal et contentieux administratif général, *RFFP* 1987, n° 17, p. 17.
- LE CANNU (P.), Les saisies portant sur les droits d'associé et les valeurs mobilières, *Petites affiches*, 6 janvier 1993, p. 78.
- LE CLAINCHE (M.), Communication et impôt : l'action de la direction de la communication du ministère de l'Économie et des Finances, *RFFP* 1997, n° 57, p. 25.

- LEFEUVRE (A.), De la sécurité juridique en matière de recouvrement de l'impôt, *Dr. fisc.* 2003, n° 36, p. 1041 à 1046.
- LE GALL (J.-P.) et BLANLUET (G.), La responsabilité fiscale des dirigeants d'entreprise, *Revue des sociétés* 1992, n° 4, p. 669.
- LEGEAIS (D.), Les mesures conservatoires, *Petites affiches*, 6 janvier 1993, p. 63.
- LEROUGE (G.), Essai sur l'unification du contentieux fiscal, *RSLF* 1938, p. 205.
- LESGUILLER (J.-M.), La saisie immobilière, une procédure qui fonctionne bien, *JCP*, 1978, I, 2901.
- LIEBERT-CHAMPAGNE (M.), Portée de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales, *RJF* 10/87, p. 502.
- LOBIN (Y.), La protection des créanciers et l'aménagement des voies d'exécution, *Mélanges Jauffret*, Université Aix-Marseille, 1974, p. 469.
- LOUIT (Ch.), Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable, *Mélanges Kayser*, PUAM, tome II, 1977, p. 177.
- MAGNET (J.), La responsabilité des comptables, *RFFP* 1984, n° 7, p. 69.
- MARCHESSOU (P.), Le contribuable et ses conseils face au juge fiscal, in *Le juge fiscal*, Economica, coll. Finances publiques, 1988, p.189.
- MARKUS (J.-P.), Qualification juridique des faits et cassation administrative fiscale, *AJDA*, 1995, n° 2, p. 75.
- MARTIN-LAPRADE (B.), Aspects juridiques des taxes parafiscales, *RFFP* 1988, n° 21, p. 15.
- MARTIN-SERF (A.), L'avis à tiers détenteur du Trésor Public créancier de l'article 40, *Rev. des proc. coll.*, 2000, n° 5, p. 172.
- MEHL (L.), Le principe du consentement à l'impôt. Mythe et réalité, *RFFP*, 1995, n° 51, p. 65.
- MESTRE (J.) et TIAN (M.-E.), Obligations conjointes et solidaires, *Jurisclasseur civil*, articles 1197 à 1216, fasc. 20.
- MIGNON (E.),
Contentieux du recouvrement : Un petit pas vers l'équité, *RJF* 5/99, p. 340.
Responsabilité des services fiscaux : le dirigeant d'entreprise doit aussi être indemnisé, *RJF* 89/99, p. 606.
- MODERNE (F.), Le désordre des qualifications en droit fiscal, *RJF* 5/76, p. 157.

MOLINIER (J.),

Le premier volet de la réforme des procédures fiscales et douanières, *RFFP* 1987, n° 18, p. 147

Le second volet de la réforme des procédures fiscales et douanières, *RFFP* 1987, n° 20, p. 197.

L'évolution du régime des procédures fiscales, *RFFP* 1988, n° 22, p. 101.

L'office du juge en contentieux fiscal, in *Le juge fiscal*, Economica, coll. Finances publiques, 1988, p. 65.

MONTAGNIER (G.), *V^o État exécutoire*, in *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 1991, p. 772.

MORANGE (G.), Le fait générateur dans le mécanisme juridique de naissance de la créance d'impôt, *RDP*, 1943, p. 322.

MOTULSKY (H.),

Le droit naturel dans la pratique jurisprudentielle, le respect des droits de la défense, *Mélanges Roubier*, Sirey, 1961, tome II, p. 175.

Le droit subjectif et l'action en justice, *Archives de philosophie du droit*, 1964, p. 215.

MOULY (C.), Procédures collectives : assainir le régime des sûretés, *Mélanges Roblot*, LGDJ, 1984, p. 529.

NOEL (G.), Le règlement administratif des litiges fiscaux, in *Le juge fiscal*, Economica, coll. Finances publiques, 1988, p. 132.

NONORGUE (S.), La situation fiscale du dirigeant, caution de la société, *Dr. fisc.* 2003, n° 25, p. 827 à 833.

OLLEON (L.), Référé-suspension en matière fiscale : aux frontières du possible, *RJF* 7/02, p. 547.

PEYRE (F.), Contribuables pressés s'abstenir, *Les nouvelles fiscales*, 15 juin 2000, n° 828, p. 2.

PICARD (E.), La juridiction administrative et les exigences du procès équitable, in *Le droit français et la convention européenne des droits de l'homme*, éd. N. P. Engel, 1994, p. 217.

PIMONT (Y.), Le fisc, les contribuables et les tiers, *Mélanges Gaudemet*, Economica, 1983, p. 637.

PUTMAN (E.),

La saisie des droits d'associés et des valeurs mobilières, *JCP E*, 1993, I, 3689.

La contrainte dans le droit de l'exécution, *RRJ* 1994-2, PUAM, p. 341.

V^o Nullités, *Rep. Proc. civ.*, Dalloz, 10/94.

REZEK (S.),

Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : une cohabitation difficile, *JCP N*, 1999, n° 9-10, p. 438. ; *Dr. fisc.* 1999, n° 11, p. 466.

Saisie-vente et recouvrement fiscal, *Dr. fisc.* 2002, n° 5, p. 253.

RICHER (L.), Le sursis en matière fiscale. Autonomie et complémentarité des poursuites, *JCP*, éd. C.I., 1979, 13014.

RUELLAN (F.), Les modes alternatifs de règlement des conflits : pour une justice plurielle dans le respect du droit, *JCP*, 1999, I, 135.

SCHIELE (P.), Les nouvelles compétences de la DGI en matière d'impôt sur les sociétés : un progrès pour les entreprises, *Dr. fisc.* 2004, n° 20, p. 852.

SCHRAMMECK (O), Quelques observations sur le principe du contradictoire, *Mélanges Braibant*, Dalloz, 1996, p. 629.

SERLOOTEN (P.),

L'entreprise en difficulté, le Trésor, la sécurité sociale et les autres, *Mélanges Weill*, 1983, p. 495.

Droit fiscal et droit des affaires (remarques sur l'autonomie du droit fiscal), *RFFP* 1986, n° 15, p. 58.

SIERACZEK-ABITAN (M.), Les sanctions des irrégularités de forme en matière fiscale, pénale et civile, *Dr. fisc.* 2001, n° 10, p. 414.

SOLUS (H.), La réforme de la saisie immobilière par le décret-loi du 18 juin 1938, *D.H.*, 1938, chron. 69.

STIRN (B.), Le Conseil d'État après la réforme du contentieux, La loi du 31 décembre 1987 portant réforme du contentieux administratif, *RFDA* 1998, n° 2, p. 187.

TAGOURDEAU (J.-P.), Le recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au domaine, *RFFP* 1984, n° 7, p. 37.

TALLINEAU (L.), Le particularisme de la cause de la demande dans le contentieux de l'imposition, *RSF* 1976, p. 536 et s.

THERY (Ph.), La déjudiciarisation des procédures civiles d'exécution, *Petites affiches*, 6 janvier 1993, p. 12.

- TIXIER (G.), Les prérogatives de l'autorité administrative en matière fiscale, *RSLF* 1958, p. 127.
- TOURNIE (G.), À propos des vices de procédure en droit fiscal, *RFFP* 1992, n° 40, p. 193.
- TROTABAS (L.), La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, in *Mélanges Hauriou*, Librairie du recueil Sirey, 1929, p. 709.
- TROTTIER (T.), La responsabilité de la puissance publique en matière fiscale, *Dr. fisc.* 1994, n° 2728, p. 1091.
- TUROT (J.),
Les habits neufs du juge fiscal. Commentaire sur l'application au contentieux fiscal de la réforme du contentieux administratif, *RJF* 12/88, p. 714.
Pénalités fiscales : une "zone de transit" du droit administratif, *RJF* 4/92, p. 263.
La vraie nature de la garantie contre les changements de doctrine, *RJF* 5/92, p. 371.
- VERCLYTTTE (S.), Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : un combat inégal ?, *RJF* 11/97, p. 667.
- VERNY (J.-F.), Actes détachables de la procédure d'imposition et recours pour excès de pouvoir, *RJF* 1/79, p. 4.
- VIATTE (J), Les voies de recours en matière d'incidents de la saisie immobilière, *Gaz. Pal.* 1980, 1, doct. p. 104.
- WIEDERKEHR (G.), La notion d'action en justice selon l'art. 30 du nouveau Code de procédure civile, *Mélanges Hébraud*, Toulouse, 1981, p. 949.
- X..., L'accès des contribuables aux documents de l'Administration fiscale, bilan de l'application de la loi du 17 juillet 1978, *Dr. fisc.* 1983, n° 41, p. 1218.
- X..., La loi n° 91-650 du 11 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution et le recouvrement de l'impôt, *Dr. fisc.* 1992, n° 14, p. 609.
- X..., La réforme des procédures civiles d'exécution et le recouvrement de l'impôt, *Dr. fisc.* 1993, n° 6, p. 289.
- YDEN-ALLART (C.), La réclamation préalable vue sous l'angle de la pratique administrative, *RFFP* 1987, n° 17, p. 39.
- ZAQUIN (G.), Introduction au Livre des procédures fiscales, *Dr. fisc.* 1981, n° 43, p. 1189.

IV - CONCLUSIONS

ARRIGHI DE CASANOVA (J.),

- concl. sur CE 12 février 1992, n° 56.856, *Mme Engelhard* : Dr. fisc. 1992, n° 19-20, comm. 999.
- concl. sur CE 30 mars 1992, n° 72.620, *Mme Astruc* : Dr. fisc. 1992, n° 39, comm. 1758 ; RJF 5/92, n° 743.
- concl. sur CE Sect. 20 novembre 1992, n° 71.902, *Seigneur* : Recueil Lebon p. 416 ; Dr. fisc. 1993, n° 11, comm. 567 ; RJF 1/93, n° 143, p. 10.
- concl. sur CE 17 mars 1993, n° 78.885, *Me Dolley* : Dr. fisc. 1993, n° 26, comm. 1355 ; RJF 5/93, n° 739.
- concl. sur CE 6 mai 1996, n° 134.415, *M. Colomer* : BDCF 3/96, p. 72.
- concl. sur CE 20 mai 1998, n° 155.738, *Société d'exploitation des carburants* : Dr. fisc. 1998, n° 45, comm. 1007.
- concl. sur TC 19 octobre 1998, n° 3.166, *Cts Debaillie* : Dr. fisc. 1999, n° 11, comm. 236 ; JCP 1999.IV.1548, obs. ROUAULT.
- concl. sur CE 10 décembre 1999, n° 196.113, *Mme Legros* : Dr. fisc. 2000, n° 16, comm. 331.
- concl. sur CE 24 mai 2000, n° 196 304, *M. Thomas* et n° 196 349, *Institut des avocats conseils fiscaux* : Dr. fisc. 2000, n° 52, comm. 1081.

AUSTRY (S.)

- concl. sur CE 25 juin 2003, n° 240.817, *Mlle Correia* : Dr. fisc. 2003, n° 49, comm. 885.

BACHELIER (G.),

- concl. sur CE 6 mai 1996, n° 126.178, *Cts Le Coat de Kerveguen* : Dr. fisc. 1997, n° 7, comm. 178, RJF 6/96, n° 820.
- concl. sur CE 30 septembre 1996, n° 148.707, *Mme Legros* : Dr. fisc. 1997, n° 9, comm. 247 ; *Petites Affiches*, 5 mars 1997, n° 28, p. 26 à 28.
- concl. sur CE 10 mai 1999, n° 184.528, *M. Ournier* : Dr. fisc. 1999, n° 43, comm. 796 ; RJF 8-9/99, n° 1086.
- concl. sur CE 16 février 2000, n° 181.488, *ministre c/ Sté nouvelle des couleurs zinciques* : BDCF 4/00, n° 55, p. 72 ; Dr. fisc. 2000, n° 37, comm. 664.
- concl. sur CE Sect. 25 avril 2001, n° 230166-230345, *min. c/ SARL Janfin* : BDCF 7/01, n° 103, p. 78, comm. 1016 .
- concl. sur CE 10 avril 2002, n° 241.604, *Sté Import-Export du Velay* : BDCF 7/02, n° 100 ; RJF 7/02, n° 856.

concl. sur TC 23 février 2004, n° 3366, *Marchiani c/ Trésorier-payeur général de la Haute-Corse* : BDCF 5/04, n° 66 ; RJF 5/04, n° 518.

BEDIER (J.-L.)

concl. sur CAA Marseille 25 mars 2003, n° 98-902, *M. Ferré* : Dr. fisc. 2004, n° 15, comm. 415.

BERNAULT (F.),

concl. sur CE 21 mai 1991, n° 89-1454, *M. Mezrahi* : Dr. fisc. 1992, n° 31-32, comm. 1599.

BERTRAND (J.),

concl. sur CE Sect. 26 janvier 1968, n° 69. 765, *Sté Maison Genestal* : Recueil Lebon p. 62 ; JCP CI 1968, II, 83186 ; AJDA 1968, p. 122.

BISSARA (Ph),

concl. sur CE 29 septembre 1982, n° 29.389 : Dr. fisc. 1983, n° 23, comm. 1254.

concl. sur CE Ass. 19 juin 1984 : RJF 8-9/84, n° 1005.

BONNET (A.),

concl. sur CAA Lyon 9 avril 1997, n° 95-966, *Mlle Pellegrini* : Dr. fisc. 1998, n° 7, comm. 111.

concl. sur CAA Lyon 19 novembre 2002, n° 021503, 021505 et 021992, *Mme Mourvillier* : Dr. fisc., n° 2223, comm. 433.

BONNAUD (P.),

concl. sur CAA Lyon 15 février 1995, n° 93-979, *SARL Bar du Cours* : Dr. fisc. 1995, n° 37, comm. 1737.

BOSSUROY (F.),

concl. sur CAA Paris Plén. 12 décembre 2000, n° 97-699, *Sté Semidep*, : BDCF 6/01, n° 86, p. 51 ; RJF 5/01, n° 702.

concl. sur CAA Paris 11 octobre 2001, n° 00-1583, *Melle Correia* : Dr. fisc. 2002, n° 22-23, comm. 487, Extraits.

concl. sur CAA Paris Plén. 11 décembre 2001, n° 012068, *ministre c/ Sté Micro Leader Business* : BDCF 3/02, n° 44 ; RJF 3/02, n° 333.

BOUSQUET (R.),

concl. sur CAA Bordeaux 2 mai 1995, n° 94-889, *Carrère* : RJF 8-9/ 95, n° 1025 ; Dr. fisc. 1995, n° 45-46, comm. 2125.

BRIN (D.),

concl. sur CAA Paris 25 avril 1995, n° 93-1121, *M. Génin* : Dr. fisc. 1995, n° 8, comm. 240.

CABANES,

concl. sur CE 20 novembre 1974, n° 85.622, *dame Moussarie* : Recueil Lebon p. 573 ; Dr. fisc. 1975, n° 29-30, comm. 1045.

concl. sur CE Ass. 18 décembre 1974, n° 91.431, *Min. fin. c/ Gabut* : RJF 2/75, p. 72.

CHAHID-NOURAI (N.),

concl. sur CE 2 juillet 1990, n° 48.892, *Époux Mercier* : Dr. fisc. 1990, n° 40, comm. 1783, Recueil Lebon p. 201.

concl. sur CE Sect. 27 juillet 1990, n° 44.676, *Bourgeois* : RJF 8-9/ 90, n° 1102.

concl. sur CE 3 juin 1991, n° 56.697, 71.610-72 937, 112 540, 118 306, *SA Ets. Bernstein* : Dr. fisc. 1992, n° 16, comm. 823.

CHEDEVILLE,

concl. sur Trib. civ. de Cherbourg 10 février 1958, n° 15.256 : Dr. fisc. 1958, n° 41 et 42, doct.

COURTIAL (J.),

concl. sur CAA Lyon 9 mars 1995, n°92.833 et 92.834, *Sté Deltal et Sté Tivoly* : Dr. fisc. 1995, n° 29, comm. 1565.

concl. sur CE 28 juillet 1999, n° 175.786, *SARL « FFA Azan »* : Dr. fisc. 2000, n° 9, comm. 161.

concl. sur CE 20 octobre 2000, n° 182.011, *M. et Mme Duval* : Dr. fisc. 2001, n° 13, comm. 298.

concl. sur CE 27 novembre 2000, n° 197.915, *ministre c/ SARL Ets Viz* : Dr. fisc. 2001, n° 16, comm. 393 ; RJF 2/01, n° 252.

concl. sur CE Sect. 25 avril 2001, n° 213.460, *Sté Parfival* : BDCF 7/01, n° 102 ; Dr. fisc. 2001, n° 29, comm. 711 ; RJF 7/01, n° 1012.

concl. sur CE 29 mars 2002, n° 241.670, *min. c/ SARL Grey Diffusion* : BDCF 6/02, n° 85 ; RJF 6/02, n° 707.

concl. sur CE 29 avril 2002, n° 210.811, *ministre c/ SA Fidel* et n° 223.809, *ministre c/ SA Cotelte* : BDCF 7/02, n° 99 ; RJF 7/02, n° 855.

DELMAS-MARSELET (J.),

concl. sur CE 18 mars 1970, n° 77.618 : Dr. fisc. 1970, n° 28.

concl. sur CE 14 avril 1970, n° 69.088 : Dr. fisc. 70, n° 49, comm. 1421.

concl. sur CE 21 juillet 1970, n° 75.085 : Dr. fisc. 1971, n° 30, comm. 1070.

concl. sur CE 10 janvier 1973, n° 78.402, *Scharr* : Dr. fisc. 1974, n° 8, comm. 264.

DONNEDIEU DE VABRES (J.),

concl. sur CE Ass. 4 avril 1952, *Gerbaud* : Dalloz 1952, p. 342, note P. L. J. ; RDP 1952, p. 487 ; Recueil Lebon p. 211 ; S. 1952.3.97.

DUCAMIN (B.),

concl. sur CE 23 mai 1962, n° 55.039 : Dr. fisc. 1962, n° 52, p. 114.

concl. sur CE Sect. 25 janvier 1963, n° 45.553 : Recueil Lebon p. 51 ; Dr. fisc. 1963, n° 43, doct.

DUCHON-DORIS (J.-C.),

concl. sur CAA Marseille, 29 mars 1999, n° 96-12 359, *M. Lagrange* : Dr. fisc. 1999, n° 5051, comm. 928.

concl. sur CAA Marseille, 6 juin 2002, n° 98940, *Sté Finestate* : Dr. fisc. 2003, n° 20, comm. 390.

DUFOUR (J.),

concl. sur CE 24 novembre 1971, n° 79.565, *Sieur Ladan* : Dr. fisc. 1972, n° 9, comm. 289.

FABRE (D.),

concl. sur CE Sect. 17 décembre 1976, n° 1692 : Recueil Lebon, p. 555 ; Dr. fisc. 1975, n° 37, comm. 1274 ; RDP 1977, p. 679, note DRAGO ; RJF 2/77, n° 82, chron. M.-D. HAGELSTEEN, p. 51.

concl. sur CE 21 décembre 1977, n° 1.344 : Recueil Lebon p. 513 ; D. 1978, p. 518, note CASTAGNEDE ; Dr. fisc. 1979, n° 15, comm. 723 ; RJF 2/78, n° 66.

concl. sur CE 25 avril 1979, n° 7.253 et 7.254 : Dr. fisc. 1980, n° 12, comm. 671.

concl. sur CE Ass. 13 juin 1980, n° 10.219 et 11.497 *Mme X...* : Recueil Lebon, p. 270 ; Dr. fisc. 1981, n° 29, comm. 1495 ; RJF 9/80, n° 736.

FOMBEUR (P.),

concl. sur CE Sect. 12 octobre 2001, n° 237.376, *Société Produits Roche* : RFDA mars-avril 2002, p. 315 ; RJF 1/02, n° 104.

FOUQUET (O),

concl. sur CE 6 janvier 1984, n° 36.373 : Dr. fisc. 1984, n° 17, comm. 904.

concl. sur CE 10 février 1984, n° 46.953, *SARL Venutolo* : Dr. fisc. 1984, n° 19-20, comm. 983.

- concl. sur CE Sect. 15 juin 1984, n° 46.932, *ministre du budget c/ Masse* : Recueil Lebon, p. 209 ; Dr. fisc. 1984, n° 10, comm. 1688 ; RJF 8-9/84, n° 545, chron. GAERMYNCK, p. 463.
- concl. sur CE 18 novembre 1985, n° 28514 : Dr. fisc. 1986, n° 18, comm. 883 ; RJF 1/86, n° 68.
- concl. sur CE 3 juin 1987, n° 66.723 et 66.744 : Dr. fisc. 1989, n° 24, comm. 1181 ; Petites affiches, 22 juin 1987, n° 87, p. 5.
- concl. sur CE 28 juin 1989, n° 61.483 : Dr. fisc. 1990, n° 52, comm. 2462.
- Distinction entre les pénalités d'assiette et les pénalités de recouvrement, concl. sur CE 18 octobre 1989, n°39 347, *Thomson CSF* : Petites affiches, 1989, n° 29, p. 4-8.
- concl. sur CE 8 août 1990, n° 71.821, *Fériel* : Dr. fisc. 1991, n° 52, comm. 2565 ; RJF 11/90, n° 1386.
- concl. sur CE 17 octobre 1990, n° 56.991, *Ahner* : Dr. fisc. 1991, n° 48, comm. 2282.
- concl. sur CE 3 avril 1991, n° 80.572, *M. Coffinet* : Dr. fisc. 1992, n° 23, comm. 1176.
- concl. sur CE 10 mai 1991, n° 56.842, *SARL « Régie Cuisine Cabaret Le Lido »* : Dr. fisc. 1992, n° 10, comm. 486.

GAERMIYNCK (J.),

- concl. sur CE 18 mai 1992, n° 82.267, *Momaur* : Dr. fisc. 1994, n° 9, comm. 422 ; RJF 7/92, n° 1075.

GIPOULON (J.-F.),

- concl. sur CAA Paris 25 octobre 1994, n° 93-973, RJF 2/95, n° 263 ; Dr. fisc. 1995, n° 10, comm. 468.

GOULARD (G.),

- concl. sur CE Sect. 10 octobre 1997, n° 117.640, *Chevreux* : RJF 11/97, n° 1057, p. 676.
- concl. sur CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : RJF 5/99, n° 642 : BDCF 5/99, n° 58, p. 59.
- concl. sur CE 9 avril 1999, n°143.102, *Hadjez* : Dr. fisc. 1999, n° 52, comm. 960.
- concl. sur CE 11 avril 2001, n° 175.082, *ministre c/ Sévilla* : BDCF 7/01, n° 101.
- concl. sur CE 29 octobre 2001, n° 179.746, *Vega*, n° 220.567, *Aveline* et n° 221.713, *Trachel* : RJF 1/02, n° 113 ; BDCF 1/02, n° 14.
- concl. sur CE 29 octobre 2001, n° 237132, *Raust* : RJF 1/02, n° 79 ; BDCF 1/02, n° 13.

concl. sur CE 27 mai 2002, n° 219.888, *SARL Segeleis* : Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 668.

concl. sur CE 2 juillet 2003, n° 220.205, *M. Villa* : Dr. fisc. 2003, n° 51, comm. 931.

concl. sur CE 2 juillet 2003, n° 236.942, *M. Delabie* : Dr. fisc. 2004, n° 5, comm. 202.

CE 12 janvier 2004, n° 249.938, *Comité interprofessionnel du logement Solendi* : Dr. fisc. 2004, n° 25, comm. 576.

GUILENCHEMIDT (M. de),

concl. sur CE 9 décembre 1985, n° 54.469, *M. Szumeray* : Dr. fisc. 1986, n° 41, comm. 1728 ; RJF 2/86, n° 228.

concl. sur CE 5 février 1986, n° 34.256 : RJF 5/86, n° 562.

concl. sur CE 30 janvier 1987, n° 35.186 et 35.187 : RJF 3/87, n° 367 et 368, p. 155.

HAELVOET (L.),

concl. sur CAA Lyon 12 décembre 1991, *M. G. Michon* : Dr. fisc. 1992, n° 45, comm. 2122.

concl. sur CAA Lyon 2 avril 1992, n° 89-1388, *Lopatin* : Dr. fisc. 1993, n° 6, comm. 270.

concl. sur CAA Lyon 16 avril 1992, n° 90.599, *Melhber* : Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 189, note G. TIXIER et Th. LAMULLE et RJF 1992, n° 1055.

concl. sur CAA Nancy 23 juin 1994, n° 93-1463, *Mme Rolland* : Dr. fisc. 1995, n° 9, comm. 414.

HAGELSTEEN (M.-D.),

concl. sur CE 3 octobre 1990, n° 84.092, *M. Matijac* : RJF 11/90, n° 1380, p. 742.

concl. sur CE 26 juillet 1991, n° 94.956-94.957 : RJF 10/92 et Dr. fisc. 1992, n° 27, comm. 1278.

concl. sur CE Ass. 10 avril 1992, n° 93.311, *Gaillard* : Dr. fisc. 1993, n° 5, comm. 167 ; RJF 6/92, n° 899.

concl. sur CE 15 avril 1992, n° 96.407, *M. Smets* : Dr. fisc. 1993, n° 44, comm. 2084 ; RJF 6/92, n° 880.

HENRY,

concl. sur CE Sect. 6 avril 1962, *Staci* : AJDA 1962, n° 504.

HUBERT (P.),

concl. sur CE Sect. 29 mars 1991, n° 101.719, *SA Laboratoires L. Lafon* :
Recueil Lebon p. 113 ; AJDA 7-8/91, p. 583, obs. X. PRETOT ; RFDA
1992, p. 72.

ISAIA (H.),

concl. sur CAA Nantes 3 juillet 1996, n° 94-551 : Dr. fisc. 1996, n° 44,
comm. 1361.

LATOURNERIE (M.-A.),

concl. sur CE Plén. 4 novembre 1974, n° 91.396 : Dr. fisc. 1975, comm. 541.

concl. sur CE 13 novembre 1974, n° 90.511 : Dr. fisc. 1975, n° 5, comm. 163
et RJF 1/75, n° 35

concl. sur CE 31 octobre 1975, n° 97.234, *S.A. Coq France* : Dr. fisc. 1975,
n° 51, comm. 1656.

concl. sur CE 26 novembre 1975, n° 95.819 : RJF 1/76, n° 90 ; Dr. fisc.
1976, comm. 683.

concl. sur CE Ass. 28 mai 1976, n° 88.803 : Dr. fisc. 1976, n° 13, comm. 515.

concl. sur CE 6 juin 1979, n° 63.14 : Dr. fisc. 1980, n° 13, comm. 741.

concl. sur CE Plén., 27 juillet 1984, n° 42.701 : Dr. fisc. 1986, n° 14, comm.
745 ; RJF 8-9/84, n° 1102.

concl. sur CE 22 avril 1985, n° 41.998 : Dr. fisc. 1985, n° 47-48, comm.
2079.

concl. contraires sur CE 22 avril 1985, n° 41.998 : Dr. fisc. 1985, n° 47-48,
comm. 2079.

concl. sur CE 3 juillet 1985, n° 52.011 : Dr. fisc. 1985, n° 49, comm. 2160 ;
RJF 10/85, n° 1393.

concl. sur CE 4 novembre 1985, n° 37.412, *Barbaste* : Dr. fisc. 1986, n° 44,
comm. 1835.

concl. sur CE 21 avril 1986, n° 56.740 : Dr. fisc. 1986, n° 39, comm. 1576.

LAVONDES,

concl. sur CE Sect. 23 décembre 1966, n° 60.741 : Recueil Lebon p. 693 ;
AJDA 1967.II.125, note DRAGO ; Dr. fisc. 1967, n° 22, doctr.

LEGER (D.),

concl. sur CE 26 mai 1982, n° 24.406 : RJF 6/82, n° 542 ; Dr. fisc. 1983, n° 4,
comm. 76.

concl. sur 25 mars 1983, n° 30.567 : Dr. fisc. 1983, n° 49, comm. 2264.
concl. sur CE 15 avril 1983, n° 24.391 : Dr. fisc. 1984, n° 13, comm. 675.

LEROY (A.-M.),

concl. sur CE Sect. 30 mars 1990, n° 57.018 : Dr. fisc. 1990, n° 30, comm. 1554.

LIEBERT-CHAMPAGNE (M.),

concl. sur CE 10 juillet 1989, n° 91.890, *Sté Sakoumisha* : Dr. fisc. 1991, n° 25, comm. 1293 ; RJF 10/89, n° 1171.

LOBRY,

concl. sur CE Ass. 21 novembre 1979, n° 12.917 : Dr. fisc. 1980, n° 8, p. 244.

LOLOUM (F.),

concl. sur CAA Paris, 19 mars 1991 : Dr. fisc. 1991, n° 27, comm. 1389.

concl. sur CE 15 octobre 1997, n° 175.722 et 175.798, *SARL « ECIOM »* : RJF 11/97, n° 1060 ; Dr. fisc. 1998, n° 9, comm. 151.

MAGNARD (F.),

concl. sur TA Paris Plén. 25 février 1999, n° 94-16449, *Adrot* : BDCF 8-9/ 99, p. 39.

MANDELKERN,

concl. sur CE 17 octobre 1973, n° 86.009 : Dr. fisc. 1974, n° 21, comm. 626.

concl. sur CE Sect. 1^{er} février 1974, n° 82.229, *Dame Huber* : Dr. fisc. 1974, n° 44, comm. 1341.

concl. sur CE Sect. 1^{er} février 1974, n° 88.506 : Dupont 4/74, p. 150 et Dr. fisc. 1974, n° 29, comm. 932.

concl. sur CE 12 juin 1974, n° 90.337 : Dr. fisc. 1975, n° 7, comm. 226.

MANDRAS (M.),

concl. sur CAA Paris 14 février 1995, n° 94-173, *M. Cheraki* : Dr. fisc. 1995, n° 51, comm. 2379.

MARTEL (M.),

concl. sur CAA Paris Plén. 30 mars 1999, n° 96-1858, *SA Synetics* : Dr. fisc. 1999, n° 28, comm. 561.

MARTIN (C.),

concl. sur CAA Paris 17 mars 1992, n° 90-752, *Cohen* : Dr. fisc. 1992, n° 52, comm. 2486.

concl. sur CAA Paris 22 janvier 1998, n° 96-1214, *Mme Auger* : Dr. fisc. 1998, n° 48, comm. 1070 ; RJF 4/98, n° 472.

MARTIN (M.),

concl. sur CE 5 janvier 1962, n° 37.006 : Dr. fisc. 1962, n° 52, comm. 9.

concl. sur CE 21 novembre 1962, n° 51.262 : Dr. fisc. 1963, n° 42 *bis*, comm. 263.

concl. sur CE Sect. 13 mars 1964, n° 45.650 : Dr. fisc. 1964, n° 17, doctr.

MARTIN (Ph.),

concl. sur CE Ass. 20 décembre 1985, n° 31.927, *S.A. Etablissements Outters* : Recueil Lebon p. 382 ; Dr. fisc. 1986, n° 23, comm. 1112 ; RJF 2/86, n° 129.

concl. sur CE 17 février 1988, n° 60.842 : Dr. fisc. 1989, n° 22-23, comm. 1078 ; RJF 4/98, n° 541.

concl. contraires sur CE Ass. 22 décembre 1989, n° 45814-46114 : Dr. fisc. 1990, n° 43, comm. 2027.

concl. sur CE 20 mars 1991, n° 76.639, *M. Abiven*, et n° 76.640, *M. Trogsbetreger* : Dr. fisc. 1992, n° 14, comm. 734.

concl. sur CE 20 mars 1991, n° 76.959, *Texier* : Dr. fisc. 1991, n° 50, comm. 2449.

concl. sur CE 19 octobre 1992, n° 79.718, *SCI « Mer et Silence »* : Dr. fisc. 1993, n° 14, comm. 758.

concl. sur CE 21 juillet 1995, n° 138.455, *ministre c/ Guillet* : RJF 10/95, n° 1197.

concl. sur CE 5 juillet 1996, n° 150.398, *SCI Saint-Michel* : Dr. fisc. 1996, n° 52, comm. 1574.

MARTIN-LAPRADE (B.)

concl. sur CE 7 janvier 1977, n° 98.347, *sieur Marianne* : Dr. fisc. 1977, n° 26, comm. 1037.

concl. sur CE 19 décembre 1979, n° 381, *M. Gugenheim Pierre* : Dr. fisc. 1980, n° 25, comm. 1406 ; RJF 2/80, n° 153.

concl. sur CE 19 décembre 1979, n° 13.072, *M. Pierre Chaussat* : Dr. fisc. 1980, n° 25, comm. 1426.

concl. sur CE 13 octobre 1986, n°44.193 et 44.555 : Dr. fisc. 1987, n° 19-20, comm. 996.

concl. sur CE 24 juillet 1987, n° 49.211 et 49.208 : Dr. fisc. 1989, n° 43, comm. 1994.

concl. sur CE 9 mars 1988, n° 58822, *Sté Locatrans* : Dr. fisc. 1989, n° 1, comm. 51.

concl. sur CE 7 décembre 1988, n° 86.491, *SA Télécom* : Dr. fisc. 1989, n° 51, comm. 2437.

MATTER,

concl. sur TC 16 juin 1923, *Septfonds* : Recueil Lebon p. 498, S. 1923.3.49 et D. 1924.3.41.

MEHL (L.),

concl. sur CE 19 janvier 1966, n° 62.025 : Dr. fisc. 1966, n° 40, doct.

concl. sur CE 24 novembre 1967, n° 69.113 et 69.114 : Dr. fisc. 1969, n° 25, comm. 884.

concl. sur CE Sect. 24 mars 1972, n° 75.5104 : Recueil Lebon p. 245 ; Dr. fisc. 1973, n° 12, comm. 481.

MENDRAS (A.),

concl. sur CAA Paris Plén. 11 avril 1996, n° 94-582, *Mme Pincemaille* : Dr. fisc. 1996, n° 23, comm. 734/735.

MIGNON (E.),

concl. sur CE 30 novembre 2001, n° 234.654, *Dion* : RJF 2/02, n° 232 ; Dr. fisc. 11/02, comm. 234.

MILLET (J.-F.),

concl. sur CAA Lyon 19 janvier 2000, n° 96-654 : Dr. fisc. 2000, n° 41, comm. 770 ; RJF 910/00, n° 1167.

MONNET (Y.),

concl. sur Cass. ass. plén. 14 juin 1996, n° 402 P, *M. Kloeckner* : Dr. fisc. 1996, n° 30, comm. 986 ; RJF 8-9/96, n° 1118.

MOULIN (C.),

concl. sur TA Besançon 27 mars 1997, n° 94-880, *M. Mongeot* : Dr. fisc. 1997, n° 24, comm. 686.

MULSANT (G.),

concl. sur TA Lille 18 décembre 1997, n° 93-2540, *Mme Waxin* : Dr. fisc. 1998, n° 25, comm. 581.

concl. sur CAA Douai 23 mars 2000, n° 97-93, *Boulay* : Dr. fisc. 2000, n° 52, comm. 1082 ; RJF 1/01, n° 106.

concl. sur CAA Douai 11 mai 2001, n° 00-1255, *Mme Radeisen* : Dr. fisc. 2002, n° 8, comm. 168 ; RJF 11/01, n° 1453.

PEANO (D.),

concl. sur CAA Bordeaux 5 janvier 1999, n° 96-1809, *Clermont et Puleggi Storne* : Dr. fisc. 1999, n° 37, comm. 676 ; RJF 10/99, n° 1292.

concl. sur CAA 23 mars 1999, n° 97-804, *Mme de Laurière* : Dr. fisc. 2000, n° 37, comm. 667.

PIETRI (J.-P.),

concl. sur CAA Nancy 1^{er} avril 1993, n° 767, *Mme Legros* : BDCF 5/93, p. 98.

POUSSIÈRE (M.),

concl. sur CE 23 mai 1958, n° 36.530, *Sieur R.* : Dr. fisc. 1958, n° 28, comm. 724, doct.

concl. sur CE 1^{er} avril 1960, n° 43.829 : Dr. fisc. 1960, n° 45-46, comm. 521.

concl. sur CE 4 janvier 1962, *Finances c. Dame Calas* : Recueil Lebon p. 5 ; Dr. fisc. 1962, n° 11.

concl. sur CE 29 juin 1962, *Société des Aciéries de Pompey* : JCP 1963, II, 13026.

concl. sur CE 1^{er} juin 1964, n° 55.461 : Dr. fisc. 1964, n° 41, doct.

concl. sur CE 2 avril 1965, n° 53.714 et 53.715 : Dr. fisc. 1965, n° 45, doct.

concl. sur CE 28 avril 1965, n° 53.714 et 53.715 : Dr. fisc. 1965, n° 45, doct. ; AJDA 1965, p. 655.

RACINE (P.-F.),

concl. sur CE Ass. 20 décembre 1985, n° 28.277, *Syndicat national des industriels de l'alimentation animale* : Dr. fisc. 1986, n° 13, comm. 658.

REVERCHON,

concl. sur Cass. 19 mars 1973, *Legoubey c/ Mareille* : S. 1873, I, 381.

RIVIERE (P.),

concl. sur CE 13 novembre 1974, n° 90.511 : RJF 1/75, p. 38.

concl. sur CE 6 juillet 1979, n° 99.012, *Mme X.* : Dr. fisc. 1979, n° 42, comm. 2010 et Dr. fisc. 1980, n° 24, comm. 1322.

concl. sur CE 27 juillet 1979, n° 5146, *SA Ets Bernstein* : Dr. fisc. 1980, n° 51 comm. 2626 ; RJF 11/79, n° 670.

concl. sur CE Sect. 25 juin 1980, n° 93.760 : Dr. fisc. 1982, n° 13, comm. 698.

concl. sur CE 24 avril 1981, n° 16.130, *SARL Tranchant frères* : Dr. fisc. 1981, n° 5, comm. 149 ; RJF 7-8/81, n° 724.

concl. sur CE 17 mai 1982, n°22.972 : Dr. fisc. 1982, n° 49, comm. 2346 ; RJF 7/82, n° 738

concl. sur CE 28 janvier 1983, n° 14.444, *Billeter* : Dr. fisc. 1983, n° 25, comm. 1380 ; RJF 3/83, n° 475.

concl. sur CE 28 février 1983, n° 25.800 : Dr. fisc. 1983, n° 28, comm. 1528.

SAINT-PULGENT (M. de),

concl. sur CE 24 avril 1989, n° 71.995, *SARL Café Cave Hôtel de l'Avenue « Dar Salam » et M. Larbi Ouazari* : Dr. fisc. 1990, n° 7, comm. 293.

concl. sur 15 février 1989, n° 60.845, *Giat* : Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1841.

SCHMELTZ (G.-W.),

concl. sur CE 26 avril 1968, n° 72.298 et 72.300 : Dr. fisc. 1969, n° 8, comm. 296.

concl. sur CE 24 novembre 1971, *Dame Alexandrovitch* : Recueil Lebon p. 710; 8 mars 1972, n° 82.403, *Sieur B...* : Dr. fisc. 1972, n° 44, comm. 1598.

concl. sur 4 février 1972, n° 81.099 : Dr. fisc. 1972, n° 28, comm. 1136.

concl. sur CE 21 juillet 1972, n° 85.389 : Recueil Lebon p. 568, Dr. fisc. 1973, comm. 376.

SCHRAMECK (P.),

concl. sur 24 mai 1982, n° 26.929, *Mme Bussy* : Dr. fisc. 1983, n°1, comm. 26.

SCHRICKE (C.),

concl. sur CE 8 janvier 1982, n° 12.543 : Dr. fisc. 1982, n° 26, comm. 1400.

concl. sur CE 1^{er} décembre 1982, n° 28.082, *M. Vincent* : Dr. fisc. 1983, n°19, comm. 1011.

SCHWARTZ (R.),

concl. sur TC 23 novembre 1998, n° 3.106, *SARL Ofir c/ TPG du Val-de-Marne* : RJF 3/99, n° 350 ; BDCF 3/99, n° 31.

SEGONZAC (M. de),

concl. sur CAA Paris 4 octobre 1994, n° 93-1346, *M. Genetzkow* : Dr. fisc. 1995, n° 22, comm. 1227.

SENNERS (F.)

concl. sur CE 8 mars 2004, n° 231.199, *Bergner* : BDCF 6/04, n° 80 ; RJF 6/04, n° 634.

STAMM (B.),

concl. sur CAA Nancy Plèn. 25 janvier 2001, n° 99-2294, *Mayet* : RJF 6/01, n° 880, BDCF 6/01, n° 85.

TARDIEU,

concl. sur CE Ass. 6 mars 1908, *Dame Batut* : S. 1910.III.70.

concl. sur CE Ass. 6 mars 1908, *Dame Dieuport* : Recueil Lebon p. 228 ; S. 1900.III.70.

VALLEE (L.),

concl. sur CE 29 janvier 2003, n° 236.107, *M. Gugnion* : BDCF 4/03, n° 55 ; RJF 4/03, n° 496.

VERNY (J.-F.),

concl. sur CE 25 février 1981, n° 7.770 : Dr. fisc. 1981, n° 31, comm. 1569.

concl. sur CE Sect. 6 mai 1983, n° 28.850 et 30.971 : Dr. fisc. 1983, n° 50, comm. 2338.

concl. contraires sur CE 29 juillet 1983, n° 34.981, *SARL « Le Richelieu »* : Dr. fisc. 1984, n° 17, comm. 905.

concl. sur CE 29 juillet 1983, n° 33.553 et 33.554 : Dr. fisc. 1984, n° 23-24, comm. 1152.

V - NOTES, ÉTUDES, OBSERVATIONS ET CHRONIQUES

ALBERT (J.-L.), *Le contrôle juridictionnel des taxes parafiscales et sa portée*, note sous CE 7 juin 1989, *Fédération nationale des syndicats confituriers et conserveurs de fruits, Petites Affiches*, 1989, n° 130, p. 4.

AMSELEK (M.),

note sous Cass. com. 25 octobre 1972, *Consorts Hamalian* : chronique de jurisprudence fiscale, RSF 1973, p. 823.

note sous CE 3 janvier 1973, n° 84.668, *Ministre de l'économie et des finances c/ Société C.* : chronique de jurisprudence fiscale, RSF 1973, p. 794.

- AMSELEK (P.),
chronique de jurisprudence fiscale, RSF 1964, p. 388.
note sous Cass. com. 25 octobre 1972, *Consorts Hamalian*, chronique de jurisprudence fiscale, RSF 1973, p. 823.
- BENOIT (F.-P.), note sous TC 22 février 1960, *Bernard* : Recueil Lebon, p. 861 ; JCP 1961, II, 12093 ; AJDA 1960, II, p. 148 ; RSF 1961, p. 718.
- BERGERES (M.-C.), *Une para-réforme ? Le décret n° 80-854 du 30 octobre 1980 relatif aux taxes parafiscales*, D. 1981, chron. p. 307.
- BLANCHER (M.), note sous CE Sect. 26 janvier 1968, n° 69.765, *Sté Maison Genestal* : JCP CI 1968, II, 83.186.
- BOCCARA (D.), *Le cadre du référé-suspension s'élargit...*, note sous CE 6 novembre 2002, *SA Le Micocoulier* : D. 2003, n° 26, p. 1719 à 1723.
- BRANDEAU (J.), note sous CE 30 septembre 1996, n° 148.707, *Mme Legros* : Dr. fisc. 1997, n° 9, comm. 247 ; *Petites Affiches*, 5 mars 1997, n° 28, p. 26 à 28.
- CASTAGNEDE (B.), note sous CE 31 octobre 1975, *S.A. Coq France* : AJDA 1976, II, p. 314.
- CHRETIEN (M.),
Contentieux du recouvrement des impôts directs, chronique de jurisprudence fiscale, RSLF 1948, p. 355.
chron. sous CE 8 mars 1948, n° 90.307, *Salzes* : RSLF 1948, p. 354.
- COURTIER (J.-L.), *Prédominance d'un avis à tiers détenteur face à un jugement d'ouverture*, note sous Cass. com. 24 octobre 1995, *Petites Affiches*, 1996, n° 130, p. 8.
- CROUZET (E.), chronique sur CE Ass. 20 décembre 1985, n° 31.927, *S.A. Etablissements Outters* et n° 28.277, *Syndicat national des industriels de l'alimentation animale*: RJF 2/86, n° 129, p. 71.
- DERRIDA, obs. sous CE Plén. 21 novembre 1979, n° 12.917 : D. 1980.IR.
- DONNEDIEU DE VABRES (J.), note sous CE Ass. 4 avril 1952, *Gerbaud* : Dalloz 1952, p. 342 ; Recueil Lebon p. 211.
- DRAGO (R.),
obs. sous CE 20 juillet 1953 : Recueil Lebon p. 650.
obs. sous TA Rouen 25 janvier 1957 : AJDA 1957. II. 212. 219.
obs. sous CE 23 mai 1958, n° 36.530 : AJDA 1958, n° 335.

obs. sous CE 27 juin 1958 : AJDA 1958.II. 325.298.

obs. sous CE 1^{er} avril 1960, n° 43.829 : Dupont 1960, p. 277 ; AJDA 1960-II-217.

obs. sous 15 octobre 1965, n° 62.759 : AJDA 1966, p. 116.

FIORINA (D.), note au D. 1995, p. 465 sous CEDH 22 septembre 1994, aff. *Hentrich* : Dr. fisc. 1994, n° 50 ; AJDA 1995, p. 220.

GENEVOIS (B.), note sous Cons. const. 29 décembre 1989, n° 89-268 DC : Recueil de jurisprudence constitutionnelle, p. 382 ; RFDA 1990, p. 143.

GERARD (L.), CEDH 12 juillet 2001, n° 44759/98, *Ferrazzini c/ Italie* : Dr. fisc. 2002, n° 10, comm. 187, étude, p. 438 et s. ; RJF 2/98, n° 128.

GUYOMAR et COLLIN, chron. sous CE Sect. 19 janvier 2001, n° 228.815, *Confédération nationale des Radios Libres* : AJDA 2001, p. 150.

HAURIOU (M.), note sous TC 16 juin 1923, *Septfonds* : Recueil Lebon p. 498, S. 1923.3.49 et D. 1924.3.41.

HOCQUARD (J.-M.), note sous TGI Paris JEX 22 juillet 1998 : Gaz. Pal. 9 mars 1999

HOUIN, obs. sous Cass. com. 10 juin 1960 : JCP 1960, éd. G., IV, p. 115 ; RTD com. 1960, p. 650.

JULIEN (P.), obs. sous CA Douai 19 mai 1994 : Rev. huissiers 1994, p. 1295.

LAMARQUE (J.),

note sous CE 28 avril 1965, n° 53.714 et 53.715 : Dr. fisc. 1965, n° 45, doctr. ; AJDA 1965, p. 655.

note sous CE 22 octobre 1966, n° 66.555 : AJDA 1967.293.

LE GALL (E.) et GERARD (L.), CEDH 22 septembre 1994, aff. *Hentrich* : AJDA 1995, p. 220.

LEFEUVRE (A.), note sous Cass. com. 25 avril 2001, n° 783 F-D, *Cantin* : Dr. fisc. 2001, n° 40, comm. 904.

LEMASURIER (J.), note sous CE, Sect., 21 décembre 1962, *Dame Husson-Chiffre* : D. 1963, p. 588.

MAIA (J.), *La singularité des procédures fiscales est-elle sans limite ?*, chronique RJF 4/02, p. 288.

MARKUS (J.-P.), *Les conditions de suspension de la mise en recouvrement d'un impôt contesté*, note sous CE 6 novembre 2002, n° 246.830, *SA Le Micocoulier* : AJDA 2002, n° 3, p. 140 à 143.

MARTIN-LAPRADE (B.), chron. sous CE Sect. 3 mars 1976, n° 82.557, *Opposition à contrainte : définition et recevabilité* : Dupont 1976, p. 150, chron. p. 121.

MASSOT et DEWOST, obs. sous CE Sect. 26 janvier 1968, n° 69.765, *Sté Maison Genestal* : AJDA 1968, p. 122.

MELEDO-BRIAND (D.), note sous Cass. com. 16 juin 1988, n° 96-15525 et 96-16349, *Sté Soifilène* : Dr. fisc. 1998, n° 39, comm. 841, JCP G 1998, II, 10218.

MIGNON (E.),

Contentieux du recouvrement : un petit pas vers l'équité, chronique sur CE 17 mars 1999, n° 163.929, *Gouet* : RJF 5/99, p. 338.

Responsabilité des services fiscaux : le dirigeant d'entreprise aussi doit être indemnisé, chronique sur CE 16 juin 1999, n° 177.075, *Tripot* : RJF 8-9/99, p. 606.

MONTAGNIER (G.)

note sous sur CE 10 mai 1963, *Association syndicale de Flers-de-l'Orne* : AJDA 1964, p. 51.

note sous Cass. com. 16 février 1967, *Receveur-Percepteur des Contributions directes de la 4° division de Bordeaux c/ Société V. M.* : AJDA 1968, p. 241.

MOREAU(A.), note sous CE Sect. 5 février 1964, *Jacquemot* : Lebon p. 856 ; AJDA 1964, p. 484.

PERROT (R.),

Cass. com. 20 juin 1996 : Bull. civ. II, n° 117 ; D. 1996.IR.183 ; RTD civ. 1996.989.

Cass. avis 9 février 1998, *Comptable du Trésor de Nîmes-Sud c/ SARL Atelier Hugon* : RTD civ. 1997.1000.

PHILIP (L.), note sous décision 84-184 DC : RJC p. 32 ; RDP 1985, p. 651.

PIERRE (J.-L.),

Le contribuable peut demander au juge des référés la suspension de l'imposition contestée dès l'introduction de la demande, note sous CE 6 novembre 2002, n° 246.830, *SA Le Micocoulier* : Procédures 2003, n° 2, p. 27-28.

Conditions de régularité de la notification de l'avis de mise en recouvrement, note sous CE 29 janvier 2003, n° 236.107, *M. Gugnon* : Procédures 2003, n° 5, p. 23-24.

Appréciation de la condition d'urgence pour l'obtention de la suspension du paiement de l'imposition, note sous CE 29 janvier 2003, n° 248.788, *M. Joulain* : Procédures 2003, n° 5, p. 24-25.

Preuve de la régularité de la notification par lettre recommandée du commandement de payer, note sous CAA Paris 6 mars 2003, n° 99-2957, *Zimmermann* : Procédures 2003, n° 7, p. 27-28.

POULLAIN (B.),

Avis à tiers détenteur : un acte mettant en œuvre une voie d'exécution, non signée par son auteur est... inexistant, étude sur Cass. com. 13 janvier 1998, n° 135 P, *Debard* : RJF 4/98, p. 254.

Peut-on déduire du mode de recouvrement d'un impôt qu'il est dû solidairement par une personne non désignée par le texte qui l'institue ?, étude sur Cass. com. 26 janvier 1999, n° 300 P, *Royaux* : RJF 4/99, p. 252.

PREVAULT (J.),

note sous Cass. 1^{re} civ. 13 mai 1986, *Leloup c/ Percepteur de la ville d'Aunay-sur-Odon* : D. 1986, p. 389.

note sous CA Versailles 26 mars 1987, *T.-P.G. des Hauts-de-Seine et autres c/ Mlle Pucci* : D. 1988, J., p. 529.

note sous CA Paris 7 février 1995 : D. 1996, p. 203.

RAYNAUD (F.), obs. sous Cass. civ. 12 juillet 1955 : D. 1955.788.

REZEK (S.),

Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : une cohabitation difficile, étude, Dr. fisc. 1999, n° 11, p. 467 et s.

Saisie-vente et recouvrement fiscal, étude au Dr. fisc. 2002, n° 5, p. 253 et s.

RUELLAN (F.) et LAUBA (R.), note sous Avis Cass. 7 mars 1997, n° 96-15 – 97-20006 P, *Receveur principal des impôts de Saint-Jean-de-Maurienne c/ Voillemier* : D. 1997, n° 11, p. 667 et s.

SAUVE (J.-M.),

chron. sur CE Ass. 21 novembre 1979, n° 12.917 : RJF 11/80, p. 439.

chron. sur CE 25 février 1981, n° 7.770 : RJF 1981, n° 286.

SERLOOTEN (P.),

note sous Cass. com. 16 juin 1988, n° 96-15525 et 96-16349, *Sté Soifilène* : Dr. fisc. 1998, n° 39, comm. 841, JCP G 1998, II, 10218.

Pénalités fiscales, solidarité, droits de la défense, note sous CAA Paris 14 février 1995, n° 94-173, *Cheraki* : Bull. Joly 1995, n° 1, p. 565.

SOLUS (H.), *La réforme de la saisie immobilière par le décret-loi du 18 juin 1938*, D. H. 1938, chron. 69.

TROTABAS (L.), note sous Conseil constitutionnel n° 60-8 DC du 11 août 1960 : RSF 1961, p. 5 et s.

VERCLYTTE (S.), *Avis à tiers détenteur et sursis de paiement : un combat inégal ?*, chron. RJF 11/97, n° 1060.

TABLES DE JURISPRUDENCE

I - JURIDICTIONS ADMINISTRATIVES

1 - CONSEIL D'ÉTAT

1800-1809

- CE 17 janvier 1814 *Pons* : E. DURIEU, *Poursuites en matière de contributions directes* tome 2 p. 115.
- CE 16 juillet 1817, *sieur Dumesnil* : E. DURIEU *Poursuites en matière de contributions directes* tome 2 p.125.
- CE 25 février 1818 *Chastin Amiaud c/ Champville Desbertins* : S. 1818 IV 267.
- CE 22 février 1821 *De Villenouvette c/ Demnié* : S. 1821 V 560.
- CE 22 janvier 1824 *sieur Dutremblay* : E. DURIEU *Poursuites en matière de contributions directes* tome 2 p. 150.
- CE 30 juin 1824 *sieur Bressler*. E. DURIEU *Poursuites en matière de contributions directes* tome 2 p.153.
- CE 14 juillet 1824 *sieur Dusserech* : E. DURIEU *Poursuites en matière de contributions directes* tome 2 p. 154.
- CE 15 juin 1825 *dame veuve Baudot* : E. DURIEU *Poursuites en matière de contributions directes* tome 2 p. 160.
- CE 15 mars 1826 *sieur Petiniaud Dumesni* : E. DURIEU *Poursuites en matière de contributions directes* tome 2 p.162.
- CE 7 août 1869 *Cabissolle* : Recueil Lebon p. 751.
- CE 14 avril 1870 *de Faultrier* : Recueil Lebon p. 464.
- CE 3 décembre 1886 *Léchelle* : S. 1888 III 44.

1900-1929

- CE 10 décembre 1900 *Cazier* : S. 1907 I 307.
- CE 3 mars 1905 : Recueil Lebon p. 225.
- CE Ass. 6 mars 1908 *Dame Batut* : S. 1910 III 70 concl. TARDIEU.
- CE Ass. 6 mars 1908 *Dame Dieupart* : Recueil Lebon p. 228 ; S. 1910 III 70 concl. TARDIEU.
- CE 17 mai 1912 *Lelong* : Recueil Lebon p. 573.
- CE 21 février 1913 *Compagnie générale des tramways* : Recueil Lebon p. 317.
- CE 24 novembre 1916 *Lagarde* : Recueil Lebon p. 483.

- CE 7 avril 1922 *de Béarn* : Recueil Lebon p. 342.
CE 25 février 1928 *Chaffoin* : Recueil Lebon p. 270.
CE 25 mai 1928 *Reynaud* : Recueil Lebon p. 688.
CE Sect. 15 février 1929 *Fildier* : Recueil Lebon p. 190.

1930-1959

- CE 29 avril 1932 : Recueil Lebon 430.
CE 17 février 1934 n° 36.503 *Sieur Vervacke* : Recueil Lebon p. 238.
CE 28 janvier 1935 *Sieur X...* : Recueil Lebon p. 114.
CE 6 mai 1935 *Sieur X* : Recueil Lebon p. 531.
CE 13 décembre 1935 Compagnie des messageries fluviales de Cochinchine : Recueil Lebon p. 1186.
CE 31 janvier 1936 *Sté Lustria et Chaptal* : Recueil Lebon p. 148.
CE 4 mai 1936 : Mémorial des percepteurs : Recueil Lebon 1937 p. 146.
CE 27 juillet 1936 *Min. des finances c/ X...* : Recueil Lebon p. 871.
CE 17 juillet 1937 *Sieur X...* : Recueil Lebon p. 710.
CE 8 mars 1948 n° 90.307 *Salzes* : RSLF 1948 p. 354 chron. CHRETIEN.
CE 24 janvier 1949 n° 99.424 : Recueil Lebon p. 33.
CE 13 mai 1950 n° 1.887 : Recueil Lebon p. 164.
CE Ass. 4 avril 1952 *Gerbaud* : Recueil Lebon p. 211 ; Dalloz 1952 p. 342 note P. L. J. ; RDP 1952 p. 487 concl. J. DONNEDIEU DE VABRES ; S. 1952 III 97 note J.-M. AUBY.
CE 10 mai 1952 n° 13640 : Mémorial des percepteurs : Recueil Lebon p. 277.
CE 15 juin 1952 n° 2610 : Dr. fisc. 1952 n° 16 comm. 41.
CE 20 juillet 1953 : Recueil Lebon p. 650.
CE 2 mai 1956 *Sté Ateliers de Construction Mécanique Essieux et Ressorts* : Recueil Lebon p. 179.
CE 20 mai 1956 *Hennequin c. Ville de Paris* : Recueil Lebon p. 350.
CE 7 juillet 1956 *Ministre des finances c/ Sieur* : AJDA 1957 II n° 23.
CE 28 juin 1957 *Riou* : Recueil Lebon p. 423.
CE 30 octobre 1957 : AJDA 1958 II n° 108 p. 120.
CE 15 novembre 1957 : AJDA 1958 n° 179 p. 197.
CE 18 novembre 1957 n° 38.341 : Recueil Lebon p. 448.
CE 26 février 1958 n° 23.615 et 23.617 : Recueil Lebon p. 584.
CE 5 mars 1958 n° 42.376 : Dupont 1958 p. 215.
CE 23 mai 1958 n° 36.530 *Sieur R.* : Recueil Lebon p. 295-296 ; AJDA 1958 n° 335 Obs. R. DRAGO ; Dr. fisc. 1958 n° 52 comm. 724 doct. concl. POUSSIÈRE.
CE 27 juin 1958 : AJDA 1958 II n° 325 p. 298 obs. DRAGO.
CE 26 novembre 1958 n° 23.612 23.613 à 23.614 : Recueil Lebon p. 584 et s.
CE 28 janvier 1959 *Commune de Saint Marc à Frongier* : Recueil Lebon p. 77.

CE 3 mars 1959 n° 43.617 : Dr. fisc. 1959 n° 18 comm. 447.

CE 6 mai 1959 n° 43.792 45.003 et 45.354 : Dr. fisc. 1959 n° 24 comm. 543.

1960-1969

CE 20 janvier 1960 *Dame Nodière Blanc* : Recueil Lebon p. 34.

CE Section 24 février 1960 : Dr. fisc. 1960 n° 12 comm. 138.

CE 26 février 1960 *Sté Générale d'Installations Electriques* : Recueil Lebon p. 155.

CE 1^{er} avril 1960 n° 43.829 : AJDA 1960 II n° 217 p. 183 obs. DRAGO ; Dr. fisc. 1960 n° 45-46 comm. 521 doct. concl. POUSSIERE ; Dupont 1960 p. 277.

CE 11 mai 1960 n° 25.172 : Recueil Lebon p. 307 ; AJDA 1960 II n° 217 p. 183 Obs. DRAGO.

CE Sect. 13 janvier 1961 *Magnier* : Recueil Lebon p. 32.

CE 3 juillet 1961 n° 47.081 : Recueil Lebon p. 461.

CE 6 décembre 1961 n° 27.362 : Dr. fisc. 1962 n° 12 concl. M. MARTIN.

CE 4 janvier 1962 *Finances c. Dame Calas* : Recueil Lebon p. 5 ; Dr. fisc. 1962 n° 11 concl. POUSSIERE.

CE 5 janvier 1962 n° 37.006 : Dr. fisc. 1962 n° 52 comm. 9 Concl. M. MARTIN.

CE Sect. 6 avril 1962 n° 46.546 *Société Technique des Appareils Centrifuges Industriels (STACI)* : AJDA 1962 n° 210 concl. HENRY n° 504 ; Dr. fisc. 1962 n° 24-25 comm. 640.

CE 23 mai 1962 n° 55.039 : Dr. fisc. 1962 n° 52 concl. DUCAMIN p. 114.

CE Sect. 29 juin 1962 n° 53.090 *Sociétés des aciéries de Pompey* : Recueil Lebon p. 438 ; C. DAVID, O. FOUQUET M.-A. LATOURNERIE et B. PLAGNET *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* p. 670 et s.

CE 21 novembre 1962 n° 51.262 : Recueil Lebon p. 619 ; Dr. fisc. 1963 n° 42 bis comm. 263. concl. M. MARTIN p. 134 ; Dupont 1963 p. 54.

CE Sect. 21 décembre 1962 *Dame Husson-Chiffre* : Recueil Lebon p. 702 ; Dr. fisc. 1963 n° 16-17 comm. 432 ; D. 1963 p. 588 note LEMASURIER.

CE 18 janvier 1963 *Wierel* : Recueil Lebon p. 28.

CE Sect. 25 janvier 1963 n° 45.553 : Recueil Lebon p. 51 et Dr. fisc. 1963 n° 43 doct. concl. B. DUCAMIN.

CE 10 mai 1963 *Association syndicale de reconstruction de Flers-de-l'Orne* : Recueil Lebon p. 299.

CE 13 juillet 1963 *Dlle Wissman* : Recueil Lebon p. 445.

CE 27 novembre 1963 n° 45.235 *Dame X...* : AJDA 1964 II n° 39 p. 103.

CE 27 janvier 1964 n° 65.975 : Recueil Lebon tables p. 875 ; Dupont 1966 p. 246.

CE Sect. 5 février 1964 *Jacquemot* : Recueil Lebon p. 856 et AJDA 1964 p. 484 note MOREAU.

CE Sect. 13 mars 1964 n° 45.650 : Recueil Lebon p. 183 ; Dr. fisc. 1964 n° 17 doct. concl. M. MARTIN.

CE 13 mars 1964 n° 43.729 : Dr. fisc. 1964 n° 19 comm. 609 et Dupont 1964 p. 729.

CE 1^{er} juin 1964 n° 55.461 : Dr. fisc. 1964 n° 41 doct. concl. POUSSIERE.

CE 29 juin 1964 n° 56.834 : Dr. fisc. 1964 comm. 973.

- CE 6 janvier 1965 n° 36.433 : Recueil Lebon p. 1 ; Dupont 1965 p. 167.
- CE 11 janvier 1965 n° 61.534 *Guy Paul* : Dupont 1965 n° 6548.
- CE 13 janvier 1965 n° 59.357 : Dr. fisc. 1965 n° 8 comm. 290.
- CE 10 février 1965 n° 59.624 : Dupont 1965 p. 20.
- CE 2 avril 1965 n° 53.714 et 53.715 : Dr. fisc. 1965 n° 45 doct. concl. POUSSIÈRE.
- CE 28 avril 1965 n° 53.714 et 53.715 : Dr. fisc. 1965 n° 45 doct. concl. POUSSIÈRE et AJDA 1965 p. 655 note LAMARQUE.
- CE 31 mai 1965 n° 35.655 : Recueil Lebon p. 319 ; Dr. fisc. 1965 n° 27 comm. 776 concl. LAVONDES au Dr. fisc. 1970 n° 3 bis comm. 98.
- CE 13 juillet 1965 *dame Bouër* : Recueil Lebon p. 451.
- CE 15 octobre 1965 n° 62.759 : AJDA 1966 p. 116 obs. DRAGO.
- CE 15 octobre 1965 n° 66.058 : Dupont 1965 p. 455.
- CE 29 octobre 1965 n° 37.131 : Recueil Lebon p. 567 et Dupont 1965 p. 506.
- CE 22 novembre 1965 n° 47.042 47.043 et 47.044 *Dame Debruge* : Dupont 1966 p. 138.
- CE 22 novembre 1965 *dame Serve* : Recueil Lebon Tables p. 892.
- CE 6 décembre 1965 *Société Borione et Cie* : Recueil Lebon p. 664.
- CE 10 décembre 1965 n° 61.588 : Dupont 1966 p. 66.
- CE 14 janvier 1966 n° 60088 : Dupont 1966 p. 120.
- CE 19 janvier 1966 n° 62.025 : Dr. fisc. 1966 n° 40 doct. concl. L. MEHL.
- CE 21 février 1966 n° 65.483 : Dupont 1966 p. 166.
- CE 23 février 1966 n° 55.904 : Dr. fisc. 1966 n° 12 comm. 334.
- CE 13 juillet 1966 n° 67.018 : Recueil Lebon p. 487.
- CE 22 octobre 1966 n° 66.555 : AJDA 1967p. 293 note LAMARQUE.
- CE 24 octobre 1966 n° 41.172 : Dr. fisc. 1966 n° 48 comm. 1121.
- CE 2 novembre 1966 n° 65.145 : Recueil Lebon p. 574.
- CE 9 novembre 1966 : Dupont 1967 p. 43.
- CE Sect. 23 décembre 1966 n° 60.741 : Recueil Lebon p. 693 ; AJDA 1967 II 125 note DRAGO ; Dr. fisc. 1967 n° 22 doct. concl. LAVONDES.
- CE 10 février 1967 n° 67.308 : Recueil Lebon p. 71.
- CE 14 juin 1967 n° 66.454 *Sté Baked* : Recueil Lebon p. 754.
- CE 11 octobre 1967 n° 63.505 *Léger* : Recueil Lebon p. 754.
- CE 11 octobre 1967 n° 65.673 : Recueil Lebon p. 362 ; Dr. fisc. 1967 n° 45 comm. 1212.
- CE 24 novembre 1967 n° 69.113 et 69.114 : Dr. fisc. 1969 n° 25 comm. 884 concl. L. MEHL.
- CE 6 décembre 1967 n° 70.626 *Thomas* : Recueil Lebon p. 467.
- CE Sect. 26 janvier 1968 n° 69. 765 *Sté Maison Genestal* : Recueil Lebon p. 62 concl. BÉRTRAND.
- CE 20 février 1968 n° 69.432 : Dupont 1968 p. 174.
- CE 26 avril 1968 n° 72.298 et 72.300 : Dr. fisc. 1969 n° 8 comm. 296 concl. SCHMELTZ.
- CE 26 juin 1968 *Grenier* : Recueil Lebon p. 125.
- CE 13 décembre 1968 *Association syndicale des propriétaires de Champigny-sur-Marne* : RDP 1969 p. 512 note WALINE.
- CE 5 février 1969 n° 65.520 : Dupont 1969 n° 5 p. 159.

- CE 28 février 1969 n° 67.851 *sieur Zimmermann Paul* : Dr. fisc. 1969 n° 25 comm. 832.
 CE Ass. 27 juin 1969 n° 61.520 *Sté X.* : Recueil Lebon p. 345 ; Dupont 1969 p. 305 ; Dr. fisc. 1969 n° 41 comm. 1235.
 CE 22 décembre 1969 n° 73.549 et 73.549 bis : Dr. fisc. 1970 n° 7 comm. 218 ; Dupont 1970 p. 153.

1970-1979

- CE 16 janvier 1970 *Min. de l'équipement. c/ Blanc* : Recueil Lebon p. 29.
 CE 18 mars 1970 n° 77.618 : Dr. fisc. 1970 n° 28 comm. 802 concl. DELMAS-MARSELET.
 CE 7 avril 1970 n° 69.672 *Grenier*: Recueil Lebon p. 222 ; Dupont 1970 p. 294.
 CE 14 avril 1970 n° 69.088 : Dupont 1970 p. 293 ; Dr. fisc. 1970 n° 49 comm. 1421 concl. DELMAS-MARSELET.
 CE 25 mai 1970 n° 61.069 *Lallemand* : Recueil Lebon p. 347 ; Dupont 1970 p. 338.
 CE 25 mai 1970 n° 78.529 : Dr. fisc. 1970 n° 28 comm. 820.
 CE 19 juin 1970 n° 63.861 : Recueil Lebon p. 416 ; Dupont 1970 p. 376.
 CE 21 juillet 1970 n° 75.085 : Dr. fisc. 1971 n° 30 comm. 1070 concl. J. DELMAS-MARSELET.
 CE 21 juillet 1970 n° 76.892 : Dr. fisc. 1970 n° 39 comm. 1093.
 CE 25 novembre 1970 *Panrace* : Dupont 1971 p. 68.
 CE 9 décembre 1970 n° 75.817 *Pomerant* : Recueil Lebon p. 990 ; Dupont 1971 p. 108.
 CE 9 juin 1971 n° 75.856 *Sieur Ferrero* : Recueil Lebon p. 430.
 CE 24 novembre 1971 n° 76.617 *Dame Alexandrovitch* : Recueil Lebon p. 710 ; Dr. fisc. 1972 n° 41 comm. 1484 concl. SCHMELTZ ; Dupont 1972 p. 35.
 CE 24 novembre 1971 n° 77.372 : Dupont 1972 p. 33.
 CE Ass. 24 novembre 1971 n° 79.565 *Sieur Ladan* : Recueil Lebon p. 708 ; Dr. fisc. 1972 n° 9 comm. 289 concl. DUFOUR ; Dupont 1972 p. 51.
 CE Sect. 4 février 1972 n° 81.099 : Recueil Lebon p. 110 ; Dr. fisc. 1972 n° 28 comm. 1136 concl. G. SCHMELTZ ; Dupont 1972 p. 137.
 CE 8 mars 1972 n° 82.403 *Sieur B...* : Dr. fisc. 1972 n° 44 comm. 1598 concl. SCHMELTZ.
 CE 15 mars 1972 n° 70.004 et 73.902 : Dr. fisc. 1972 n° 19 comm. 737.
 CE Sect. 24 mars 1972 n° 75.5104 : Recueil Lebon p. 245 ; Dr. fisc. 1973 n° 12 comm. 481 concl. MEHL ; Dupont 1972 p. 206.
 CE 30 juin 1972 n° 72.229 *Cie Martig* : Dr. fisc. 1972 n° 22 comm. 905.
 CE 21 juillet 1972 n° 85.389 : Recueil Lebon p. 568 ; Dr. fisc. 1973 n° 9 comm. 376 concl. SCHMELTZ.
 CE 25 octobre 1972 *Consorts Hamalian* : RSF 1973 p. 823.
 CE 29 novembre 1972 n° 82.087 : Dupont 1973 p. 69.
 CE 13 décembre 1972 n° 81.865 : Dupont 1973 p. 87.
 CE 3 janvier 1973 n° 84.668 *Ministre de l'économie et des finances c/ Société C.* : RSF 1973 note M. AMSELEK p. 794 et s.
 CE 10 janvier 1973 n° 78.402 *Scharr* : Dr. fisc. 1974 n° 8 comm. 264 concl. DELMAS-MARSELET.

- CE 4 juillet 1973 n° 84.596 *sieur Raffali* : BODGI 13 O-6-74 ; Dr. fisc. 1974 n° 17-18 comm. 564.
- CE 18 juillet 1973 n° 90.307 : Recueil Lebon p. 508 ; Dupont 1973 p. 357.
- CE 17 octobre 1973 n° 86.009 : Dr. fisc. 1974 n° 21 comm. 626 concl. MANDELKERN.
- CE 14 novembre 1973 n° 82.071 et 82072 : Dr. fisc. 1973 n° 52 comm. 1794 ; RJF 1/87 n° 124.
- CE Sect. 4 janvier 1974 n° 87.418 : Dr. fisc. 1974 n° 8 comm. 248 ; Dupont 1974 p. 87.
- CE Sect. 1er février 1974 n° 82.229 *Dame Huber* : Dr. fisc. 1974 n° 44 comm. 1341 concl. MANDELKERN.
- CE Sect. 1er février 1974 n° 88.506 : BODGI 12-C-31-74 ; Dr. fisc. 1974 n° 29 comm. 932 concl. MANDELKERN ; Dupont 1974 p. 150.
- CE 12 juin 1974 n° 90.337 : Dr. fisc. 1975 n° 7 comm. 226 concl. MANDELKERN.
- CE 4 octobre 1974 *Dame David* : Recueil Lebon p. 464 concl. GENTOT ; AJDA 1974 p. 525 Chron. FRANCK et BOYON ; D. 1975 p. 369 note AUBY ; JCP 1975 II 19967 note DRAGO.
- CE 16 octobre 1974 n° 88.531 : Dr. fisc. 1975 n° 25 comm. 867.
- CE Ass. 4 novembre 1974 n° 91.396 : Dr. fisc. 1975 comm. 541 concl. LATOURNERIE.
- CE 6 novembre 1974 n° 89.914 : Recueil Lebon p. 536 ; RJF 1/75 n° 39.
- CE 6 novembre 1974 n° 91.422 *Gaudissart* : Dr. fisc. 1974 n° 52 comm. 1622. RJF 1/75 n° 35.
- CE 13 novembre 1974 n° 90.511 *Sté X* : Dr. fisc. 1975 n° 5 comm. 163 comm. 162 concl. M.-A. LATOURNERIE ; RJF 1/75 n° 35.
- CE 20 novembre 1974 n° 85.622 *dame Moussarie* : Recueil Lebon p. 573 ; Dr. fisc. 1975 n° 29-30 comm. 1045 concl. CABANES ; RJF 1/75 n° 36.
- CE Ass. 18 décembre 1974 n° 91.431 *Min. fin. c/ Gabut* : Recueil Lebon p. 640 ; RJF 2/75 n° 61 p. 72 concl. CABANES p. 54
- CE 7 mai 1975 n° 94.086 : RJF 7-8/75 n° 384.
- CE 28 mai 1975 n° 91.582 *Belça* : Dr. fisc. 1976 n° 3 comm. 65 ; RJF 7-8/75 comm. 385.
- CE 25 juillet 1975 n° 90.981 *Tchen* : Recueil Lebon p. 917 ; Dr. fisc. 1975 n° 46-47 comm. 1513.
- CE 29 octobre 1975 n° 98.859 : RJF 12/76 n° 555.
- CE Ass. 31 octobre 1975 n° 97.234 *Sté Coq France* : Dupont 12/75 p. 375 chron. B. MARTIN LAPRADE.
- CE 26 novembre 1975 n° 95.819 : RJF 1/76 n° 90 ; Dr. fisc. 1976 comm. 683 concl. M.-A. LATOURNERIE.
- CE 26 novembre 1975 n° 98.563 : RJF 2/76 n° 69.
- CE 26 novembre 1975 n° 95.819 : Dr. fisc. 1976 n° 19 comm. 683 ; RJF 2/76 n° 90 concl. M.-A. LATOURNERIE ;
- CE 3 décembre 1975 n° 98.460 : Dr. fisc. 1976 n° 7 comm. 262 ; RJF 2/76 n° 104.
- CE Sect. 3 mars 1976 n° 82.557 : Recueil Lebon p. 121 ; Dupont 1976 p. 150 ; RJF 4/76 n° 207 Chronique MARTIN-LAPRADE p. 121 ; C. DAVID O. FOUQUET B. PLAGNET et P.-F. RACINE *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* p. 914.
- CE Ass. 28 mai 1976 n° 88803 : Dr. fisc. 1977 n° 13 comm. 515 concl. M.-A. LATOURNERIE.

- CE 23 juillet 1976 n° 95.641 : RJF 10/76 n° 462.
- CE 1^{er} décembre 1976 n° 98.393 *dame Sudre* : Dr. fisc. 1977 n° 8 comm. 272.
- CE Sect. 17 décembre 1976 n° 1692 : Recueil Lebon p. 555 ; Dr. fisc. 1975 n° 37 comm. 1274 concl. FABRE ; RJF 2/77 n° 82 chron. M.-D. HAGELSTEEN p. 51 ; RDP 1977 p. 679 note Drago.
- CE 7 janvier 1977 n° 98.247 : Dr. fisc. 1977 n° 26 comm. 1037. Concl. MARTIN LAPRADE
- CE 7 janvier 1977 n° 98.347 *sieur Marianne* : Dr. fisc. 1977 n° 26 comm. 1037 concl. MARTIN-LAPRADE.
- CE 9 février 1977 n° 1.231 : Dupont 4/77 n° 221.
- CE 1^{er} décembre 1976 n° 98.393 : RJF 3/ 77 n° 82.
- CE 9 mars 1977 n° 4.666 *Ets Lubert* : Dr. fisc. 1977 n° 21-22 comm. 863.
- CE 20 avril 1977 n° 96.249 : Dr. fisc. 1977 n° 52 comm. 1884 concl. P. RIVIERE ; RJF 6/77 n° 373.
- CE 27 avril 1977 n° 2.063 : Recueil Lebon p. 758 ; Dr. fisc. 1977 n° 21-22 comm. 862 ; RJF 6/77 n° 367.
- CE Sect. 21 décembre 1977 n° 1.344 : Recueil Lebon p. 513 ; Dr. fisc. 1979 n° 15 comm. 723 concl. FABRE ; D. 1978 p. 518 note CASTAGNEDE ; RJF 2/78 n° 66.
- CE 21 décembre 1977 n° 99.541 *Gaudissart* : Dr. fisc. 1978 n° 13 comm. 510 ; RJF 3/78 n° 140.
- CE 22 février 1978 n° 5.923 : Dr. fisc. 1978 n° 22 comm. 923 ; RJF 4/78 n° 214.
- CE 5 juillet 1978 n° 6457 : Dr. fisc. 1978 n° 46-47 comm. 1841.
- CE 25 octobre 1978 n° 7.313 : Dr. fisc. 1979 n° 1 comm. 6 ; RJF 12/78 n° 576.
- CE 15 novembre 1978 n° 1961 *Sieur Gaudissart* : Recueil Lebon p. 441 ; Dr. fisc. 1979 n° 11 comm. 525 ; RJF 1/ 79 n° 51.
- CE 13 décembre 1978 n° 9.321 *Dame Mayran* : Dr. fisc. 1979 n° 16 comm. 836.
- CE 13 décembre 1978 n° 9.063 : Dr. fisc. 1979 n° 10 comm. 489.
- CE 14 mars 1979 n° 5.947 : Dr. fisc. 1980 n° 9 comm. 986 concl. RIVIERE ; RJF 5/79 n° 327.
- CE 25 avril 1979 n° 7.253 et 7.254 : Dr. fisc. 1980 n° 12 comm. 671 concl. FABRE ; RJF 6/79 n° 398.
- CE 6 juin 1979 n° 6314 : Dr. fisc. 1980 n° 13 comm. 741.
- CE Ass. 6 juillet 1979 n° 99.012 *Mme X* : Dr. fisc. 1980 n° 24 comm. 1323 concl. RIVIERE ; RJF 10/79 n° 558.
- CE 27 juillet 1979 n° 5146 *SA Ets Bernstein* : Dr. fisc. 1980 n° 51 comm. 2626 concl. RIVIERE ; RJF 11/79 n° 670.
- CE 3 octobre 1979 n° 12.683 : Dr. fisc. 1979 n° 48 comm. 2356 ; RJF 11/79 n° 677.
- CE 31 octobre 1979 n° 13.838 et 13.839 : Recueil Lebon p. 685 ; RJF 12/79 n° 705.
- CE Ass. 21 novembre 1979 n° 12.917 : D. 1980.IR. obs. DERRIDA ; Dr. fisc. 1980 n° 8 comm. 363 concl. LOBRY p. 244 ; RJF 1/80 n° 38 et 11/80 chron. SAUVE p. 439.
- CE 5 décembre 1979 n° 1.777 *STACI* : Dr. fisc. 1980 n° 9 comm. 484 ; RJF 2/80 n° 173.
- CE 19 décembre 1979 n° 381 *Gugenheim* : Recueil Lebon p. 476 ; Dr. fisc. 1980 n° 25 comm. 1406 concl. B. MARTIN-LAPRADE ; RJF 2/80 n° 153.
- CE 19 décembre 1979 n° 13.072 *M. Pierre Chaussat* : Dr. fisc. 1980 n° 25 comm. 1426 concl. MARTIN LAPRADE.

1980-1989

- CE 23 mai 1980 n° 16.218 : RJF 7-8/80 n° 616.
- CE Ass. 13 juin 1980 n° 10.219 et 11.497 *Mme X* : Dr. fisc. 1981 n° 29 comm. 1495 concl. FABRE p. 939. ; Recueil Lebon p. 270 ; RJF 9/80 n° 736.
- CE Sect. 25 juin 1980 n° 93.760 ; Dr. fisc. 1982 n° 13 comm. 698 concl. RIVIERE.
- CE 4 juillet 1980 n° 12581 *Sauveterre* : Dr. fisc. 1980 n° 48-49 comm. 2486 ; RJF 5/80 n° 386.
- CE 25 juillet 1980 n° 15.983 *Gaudissart* : RJF 11/80 n° 915.
- CE 24 octobre 1980 n° 17.900 *M. Tahar Ben Abbes* et n° 17.901 *Sté d'Exploitation du café-restaurant franco-marocain* : Dr. fisc. 1980 n° 5 comm. 215 ; RJF 12/80 n° 1017.
- CE 29 octobre 1980 n° 15.871 : Dr. fisc. 1981 n° 8 comm. 366 ; RJF 1/81 n° 98.
- CE 31 octobre 1980 *FNUJA et FEN* : D. 1991 p. 111 obs. DELVOLVE ; JCP 1983 II 20003 note AUBY.
- CE 25 février 1981 n° 7.700 : Dr. fisc. 1981 n° 31 comm. 1569 concl. J.-F. VERNY ; RJF 3/81 n° 426 chron. J.-M. SAUVE p. 286.
- CE 27 mars 1981 n° 27.717 : RJF 6/81 n° 626.
- CE 24 avril 1981 n° 15.128 et 14.974 *Mme Barrat* : RJF 10/81 n° 936.
- CE 24 avril 1981 n° 16.130 *SARL Tranchant frères* : Dr. fisc. 1981 n° 5 comm. 149 concl. RIVIERE.
- CE 24 avril 1981 n° 16.130 *SARL Tranchant frères* : Dr. fisc. 1981 n° 31-32 comm. 1585 ; RJF 7-8/81 n° 724.
- CE 24 juillet 1981 n° 15.128 et 14.974 : Dr. fisc. 1981 n° 47 comm. 2123 et RJF 10/81 n° 936.
- CE 9 octobre 1981 n° 25.438 : Dr. fisc. 1981 n° 51 comm. 2321 ; RJF 12/81 n° 1172.
- CE 9 octobre 1981 n° 26.590 : Dr. fisc. 1982 n° 52 comm. 2496 ; RJF 12/ 81 n° 1173
- CE 23 décembre 1981 n° 34.026 *M. Crépin Loredon* : Dr. fisc. 1982 n° 15 comm. 863 ; RJF 2/82 n° 233.
- CE Ass. 8 janvier 1982 n° 12.543 *Croulard* : Dr. fisc. 1982 n° 26 comm. 1400 concl. SCHRICKE ; Recueil Lebon p. 2 ; RJF 3/82 n° 316
- CE 15 janvier 1982 n° 19.730 : RJF 3/82 n° 307.
- CE 28 février 1983 n° 54.469 : RJF 2/86 n° 228 concl. DE GUILLENCHMIDT.
- CE 17 mars 1982 n° 38.316 : RJF 5/82 n° 517.
- CE 17 mai 1982 n° 22.972 *Guillon* : Dr. fisc. 1982 n° 49 comm. 2346 concl. P. RIVIERE ; RJF 7/82 n° 738.
- CE 24 mai 1982 n° 26.929 *Mme Bussy* : Dr. fisc. 1983 n°1 comm. 26 concl. SCHRAMECK ; RJF 7/ 82 n° 737.
- CE 26 mai 1982 n° 24.406 : Dr. fisc. 1983 n°4 comm. 78 concl. LEGER ; RJF 6/82 n° 542.
- CE 29 septembre 1982 n° 29.389 : Dr. fisc. 1983 n° 23 comm. 1254 concl. Ph. BISSARA ; RJF 11/82 p. 527.
- CE 1^{er} décembre 1982 n° 23.541 : Dr. fisc. 1983 n° 2 comm. 243.

- CE 1^{er} décembre 1982 n° 28.082 *M. Vincent* : Dr. fisc. 1983 n° 19 comm. 1011 concl. SCHRICKE .
- CE 1^{er} décembre 1982 n° 31.699 : RJF 2/83 n° 343.
- CE 15 décembre 1982 n° 34.458 : Dr. fisc. 1983 n° 14 comm. 707.
- CE 28 janvier 1983 n° 14.444 *Billeter* : Dr. fisc. 1983 n° 25 comm. 1380 concl. P. RIVIERE ; RJF 3/83 n° 475.
- CE 31 janvier 1983 n° 27.591 : RJF 3/83 n° 402.
- CE 28 février 1983 n° 25.800 : Dr. fisc. 1983 n° 28 comm. 1528 concl. RIVIÈRE ; RJF 5/ 83 n° 751.
- CE 25 mars 1983 n° 30.576 : Dr. fisc. 1983 n° 49 comm. 2264 concl. LEGER.
- CE 15 avril 1983 n° 24.391 : Dr. fisc. 1984 n° 13 comm. 675 concl. LEGER.
- CE 27 avril 1983 n° 30.308 : RJF 6/ 83 n° 837.
- CE Sect. 6 mai 1983 n° 28.850 et 30.971 : Dr. fisc. 1983 n° 50 comm. 2338 concl. VERNY.
- CE 27 mai 1983 n° 30.444 : Dr. fisc. 1984 n° 21-22 comm. 1064.
- CE 1^{er} juin 1983 n° 22.995 : Dr. fisc. 1984 n° 12 comm. 631.
- CE 8 juin 1983 n° 30.323 : Dr. fisc. 1983 n° 44 comm. 2062.
- CE 10 juin 1983 n° 26.504 : RJF 8-9/ 83 n° 1076.
- CE 6 juillet 1983 n° 30.796 : RJF 10/83 n° 1249.
- CE 29 juillet 1983 n° 33.553 et 33.554 : Dr. fisc. 1984 n° 23-24 comm. 1152 concl. VERNY ; RJF 11/83 n° 1453.
- CE 29 juillet 1983 n° 34.981 *SARL « Le Richelieu »* : Dr. fisc. 1984 n° 17 comm. 905 concl. J.-F. VERNY ; RJF 11/83 n° 1407.
- CE 28 septembre 1983 n° 30.315 : Dr. fisc. 1985 n° 25 comm. 1222 ; RJF 11/83 n° 1452.
- CE 18 novembre 1983 n° 42.480 *M. Péniguet* : Dr. fisc. 1984 n° 8 comm. 371.
- CE 21 décembre 1983 n° 37.495 : Dr. fisc. 1984 n° 17 comm. 899.
- CE 6 janvier 1984 n° 36.743 : Dr. fisc. 1984 n° 21-22 comm. 108 concl. FOUQUET ; RJF 3/84 n° 360.
- CE 16 janvier 1984 n° 60.845 *Mme Marie-Thérèse Giat* : RJF 4/89 n° 519.
- CE 10 février 1984 n° 46.953 *SARL Venutolo* : Dr. fisc. 1984 n° 19-20 comm. 983 concl. FOUQUET.
- CE 22 février 1984 n° 27.886 : RJF 4/84 n° 862.
- CE 19 avril 1984 n° 44.590 *SARL Roudez* : RJF 6/89 n° 762.
- CE 18 mai 1984 n° 39.050 : Dr. fisc. 1986 n° 13 comm. 674 et RJF 7/84 n° 910.
- CE 6 juin 1984 n° 33.957 et 34.499 : Dr. fisc. 1984 n° 47 comm. 2069 et 2086.
- CE 6 juin 1984 n° 34.943 : RJF 8-9/84 n° 1058.
- CE Sect. 13 juin 1984 n° 46.392 : Recueil Lebon p. 209 ; Dr. fisc. 1984 n° 40 comm. 1688 concl. O. FOUQUET ; RJF 8-9/84 n° 1070.
- CE Sect. 15 juin 1984 n° 46.932 *ministre du budget c/ Masse* : Dr. fisc. 1984 n° 10 comm. 1688 ; RJF 8-9/84 n° 545 chron. GAERMYNCK p. 463 ; Recueil Lebon p. 209 concl. FOUQUET.

- CE Ass. 18 juin 1984 n° 10.584 : RJF 8-9/ 84 n° 1005.
- CE Ass. 19 juin 1984 précité : RJF 8-9/84 Concl. BISSARA p. 473.
- CE 11 juillet 1984 n° 35.416 : RJF 10/ 84 n°1190.
- CE 27 juillet 1984 n° 40.721 : Dr. fisc. 1984 n° 47 comm. 2073 RJF 10/84 n° 1289. n° 644
- CE 27 juillet 1984 n° 40.521 : RJF 10/84 n° 1289.
- CE 27 juillet 1984 n° 42.701 : Dr. fisc. 1986 n° 14 comm. 745 concl. M.-A. LATOURNERIE ; RJF 8-9/84 n° 1102 chron. GAEREMYNCK.
- CE 27 juillet 1984 n° 42.701 *Mme Sender-Trouette* : Dr. fisc. 1984 n° 49 comm. 2213 ; RJF 8-9/84 n° 1102.
- CE 29 octobre 1984 n° 41.986 *Jost* : Recueil Lebon p. 558 ; Dr. fisc. 1985 n° 12 comm. 637 ; RJF 12/84 n° 1590.
- CE 9 novembre 1984 n° 37.032 : Dr. fisc. 1986 n° 6 comm. 206.
- CE 9 novembre 1984 n° 39.054 : RJF 1/85 n° 162.
- CE 19 décembre 1984 n° 42.783 : Dr. fisc. 1985 n° 19 comm. 974 ; RJF 2/85 n° 339.
- CE 7 janvier 1985 n° 31.194 : RJF 3/85 n° 516.
- CE 9 janvier 1985 n° 40.736 : RJF 3/85 n° 498.
- CE Ass. 4 février 1985 n° 30596 : RJF 4/85 n° 526.
- CE 4 mars 1985 n° 36.049 : RJF 5/85 n° 743.
- CE 20 mars 1985 n° 31.187 : Dr. fisc. 1985 n° 49 comm. 2169 ; RJF 5/85 n° 824.
- CE 22 mars 1985 n° 43.441 : RJF 6/85 n° 895.
- CE 22 avril 1985 n° 41.998 : Dr. fisc. 1985 n° 47-48 comm. 2079 concl. M.A. LATOURNERIE.
- CE 20 mai 1985 n° 45.561 : Dr. fisc. 1986 n° 24 comm. 1186 concl. Mme M.A. LATOURNERIE.
- CE 20 mai 1985 n° 45.651 : RJF 7/87 n° 1140.
- CE 3 juin 1985 n° 41.271 Dr. fisc. 1986 n° 14 comm. 709.
- CE 3 juillet 1985 n° 52.011 : Dr. fisc. 1985 n° 49 comm. 2160 concl. M.-A. LATOURNERIE ; RJF 10/85 n° 1393.
- CE 26 juillet 1985 n° 38.585 38.586 38.591 38.682 38.683 et 39.026 : Dr. fisc. 1985 n° 9 comm. 2182 ; RJF 10/ 85 n° 1394.
- CE Ass. 26 juillet 1985 n° 42.888 : RJF 10/ 85 n°1290.
- CE 7 octobre 1985 n° 42.334 : RJF 12/85 n° 1582.
- CE 4 novembre 1985 n° 37.412 *Barbaste* : Dr. fisc. 1986 n° 44 comm. 1835 concl. Mme M.-A. LATOURNERIE ; RJF 1/86 n° 57.
- CE 18 novembre 1985 n° 28514 : Dr. fisc. 1986 n° 18 comm. 883 concl. O. FOUQUET ; RJF 1/86 n° 68.
- CE 24 novembre 1985 n° 37.412 : RJF 1/86 n° 57.
- CE 9 décembre 1985 n° 54.469 *M. Szumeray* : Dr. fisc. 1986 n° 41 comm. 1728 concl. GUILLENCHMIDT ; RJF 2/86 n° 228.
- CE Ass. 20 décembre 1985 n° 28.277 *Syndicat national des industriels de l'alimentation animale* : Recueil Lebon p. 281 ; Dr. fisc. 1986 n° 13 comm. 658 concl. RACINE ; RJF 2/86 n° 71 chron. CROUZET p. 131.

- CE Ass. 20 décembre 1985 n° 31.927 *S.A. Etablissements Outters* : Recueil Lebon 382 ; Dr. fisc. 1986 n° 23 comm. 1112 concl. Ph. MARTIN ; R.J.F. 2/86 n° 129 chron. CROUZET p. 71.
- CE 20 décembre 1985 n° 44.519 *Le Stang* : Dr. fisc. 1986 n° 47-48 comm. 2112 ; RJF 3/86 n° 337.
- CE 5 février 1986 n° 34.256 : RJF 5/86 n° 562.
- CE 21 avril 1986 n° 56.740 : Dr. fisc. 1986 n° 39 comm. 1576 concl. M.-A. LATOURNERIE.
- CE 30 avril 1986 n° 49.638 et 49.639 : RJF 6/86 n° 661.
- CE 30 avril 1986 n° 48.579 : Dr. fisc. 1987 n° 9 comm. 424.
- CE 14 mai 1986 n° 48.348 : Dr. fisc. 1986 n° 42 comm. 1787.
- CE 14 mai 1986 n° 64.416 : Dr. fisc. 1986 n° 42 comm. 1767.
- CE 25 juin 1986 n° 49.748 : Dr. fisc. 1987 n° 17 comm. 884 ; RJF 8-9/86 n° 841.
- CE 25 juillet 1986 n° 42.103 *SARL Garage des Roches Noires* : Dr. fisc. 1987 n° 17 comm. 876 ; RJF 10/86 n° 953.
- CE 25 juillet 1986 n° 76.300 : Dr. fisc. 1987 n° 41 comm. 1827.
- CE 13 octobre 1986 n° 44.193 et 44.555 : Dr. fisc. 1987 n° 19-20 comm. 996 concl. MARTIN-LAPRADE.
- CE 29 octobre 1986 n° 48.740 : Dr. fisc. 1987 n° 45 comm. 2036.
- CE 17 novembre 1986 n° 27.684 : Dr. fisc. 1987 n° 17 comm. 897 concl. M. de GUILLENCHMIDT ; RJF 1/87 n° 114.
- CE 17 novembre 1986 n° 73.702 : Dr. fisc. 1987 n° 44 com. 1973 ; RJF 1/87 n° 642.
- CE 24 novembre 1986 n° 59.983 : RJF 1/87 n° 111.
- CE 3 décembre 1986 n° 50.058 : Dr. fisc. 1988 n° 29-30 comm. 1560 et RJF 2/87 n° 252.
- CE 3 décembre 1986 n° 64.429 : Dr. fisc. 1987 n° 50 comm. 2256.
- CE 8 décembre 1986 n° 51.993 : RJF 2/87 n° 188.
- CE 30 janvier 1987 n° 35.186 et 35.187 : RJF 3/87 n° 367 et 368 concl. M. de GUILLENCHMIDT p. 155.
- CE 2 février 1987 n° 58.023 : RJF 3/87 n° 369.
- CE 25 février 1987 n° 67.889 : RJF 5/87 n° 595.
- CE 1^{er} avril 1987 n° 77.393 et 77.394 : RJF 5/87 n° 592.
- CE 27 mai 1987 n° 82.887 : RJF 7/87 n° 829.
- CE Plén. 3 juin 1987 n° 66.723 et 66.744 : Dr. fisc. 1989 n° 24 comm. 1181 ; Petites affiches 22 juin 1987 n° 87 p. 5 concl. FOUQUET ; RJF 7/87 n° 843.
- CE 15 juin 1987 n° 48.866 : Dr. fisc. 1987 n° 51 comm. 2311 ; RJF 8-9/87 n° 940.
- CE 15 juin 1987 n° 66.149 : RJF 8-9/ 87 n° 936.
- CE 24 juillet 1987 : n° 49.208 et 49.211 *Candelier* : Dr. fisc. 1989 n° 43 comm. 1993 concl. MARTIN-LAPRADE ; RJF 10/87 n° 1062.
- CE 2 novembre 1987 n° 73.849 : RJF 1/88 n° 137.
- CE 25 novembre 1987 n° 48179 : Dr. fisc. 1988 n° 29-30 comm. 1560.
- CE 12 décembre 1987 n° 169.726 *Mme Hoppilliard* : Dr. fisc. 1998 n° 16 comm. 556 ; RJF 2/98 n° 194.

- CE 8 janvier 1988 n° 79.220 : RJF 3/88 n° 343.
CE 11 janvier 1988 n° 64.964 : RJF 3/88 n° 251.
CE 17 février 1988 n° 49.309 49.342 et 60.842 : Dr. fisc. 1989 n° 22-23 comm. 1078 concl. Ph. MARTIN ; RJF 4/88 n° 541.
CE 9 mars 1988 n° 58.822 *Sté Locatrans* : Dr. fisc. 1989 n° 1 comm. 51 concl. B. MARTIN-LAPRADE.
CE 9 mars 1988 n° 86.078 : RJF 5/88 n° 677.
CE 22 avril 1988 n° 73.132 : BF Lefebvre 7/88 p. 426 ; RJF 6/88 n° 801.
CE 4 mai 1988 n° 28.514 *SCI « Le Portique »* : Dr. fisc. 1990 n° 22 comm. 1101 ; RJF 6/88 n° 826.
CE 25 mai 1988 n° 64.383 *M. Gautier* : Dr. fisc. 1990 n° 8 comm. 385.
CE 25 mai 1988 n° 86.909 : RJF 7/88 n° 940.
CE 17 juin 1988 n° 90.432 : RJF 8-9/88 n° 1044.
CE 29 juin 1988 n° 47.481 : Dr. fisc. 1989 n° 1 comm. 41 concl. FOUQUET ; RJF 10/88 n° 1163.
CE 29 juin 1988 n° 58.265 et 58.400 : RJF 10/88 n° 1171.
CE 29 juin 1988 n° 61.551 : RJF 10/88 n° 1172.
CE 20 juillet 1988 n° 85.315 : RJF 10/88 n° 1173.
CE 7 décembre 1988 n° 86.491 *SA Télécom* : Dr. fisc. 1989 n° 51 comm. 2437 concl. B. MARTIN-LAPRADE.
CE 20 janvier 1989 n° 69.963-79.697 *M. Cahn* : Recueil Lebon Tables p. 579 ; Dr. fisc. 1990 n° 52 comm. 2482.
CE 3 février 1989 n° 69.284 *SARL Geniaut* : Dr. fisc. 1989 n° 51 comm. 2442 ; RJF 3/89 n° 384.
CE 10 février 1989 n° 86.839 *Gabert* : Dr. fisc. 1989 n° 50 comm. 2388.
CE 10 février 1989 n° 86.840 *Gabert* : RJF 4/89 n° 484.
CE 15 février 1989 n° 60.845 *Giat* : Dr. fisc. 1990 n° 41 comm. 1841 concl. M. de SAINT-PULGENT.
CE 15 février 1989 n° 88.215 *Sté Immobilière de la Roche Posay* : RJF 4/89 n° 515.
CE 20 février 1989 n° 55.727 *Rambier* : RJF 4/89 n° 518.
CE 1^{er} mars 1989 n° 46.286 : Dr. fisc. 1989 n° 27 comm. 1394.
CE 13 mars 1989 n° 71.571 : Recueil Lebon p. 865.
CE 19 avril 1989 n° 44.590 : RJF 6/89 n° 762.
CE 24 avril 1989 n° 71.995 *SARL Café Cave Hôtel de l'Avenue « Dar Salam » et M. Larbi Ouazari* : Dr. fisc. 1990 n° 7 comm. 293 concl. M. de SAINT-PULGENT ; RJF 6/89 n° 766.
CE 3 mai 1989 n° 69.221 : Dr. fisc. 1989 n° 30-31 comm. 1546.
CE 3 mai 1989 n° 92.975 *Cognord* : Dr. fisc. 1989 n° 50 comm. 238 ; RJF 6/89 n° 769.
CE 2 juin 1989 n° 55.514 *COMAP* : Dr. fisc. 1989 n° 43 comm. 1984 ; RJF 8-9/89 n° 1044.
CE 2 juin 1989 n° 57.975 *Mme Meunier* : Dr. fisc. 1990 n° 52 comm. 2484.
CE 2 juin 1989 n° 66.604 : RJF 8-9/89 n° 1019.

- CE 7 juin 1989 *Fédération nationale des syndicats confituriers et conserveurs de fruits* : LPA 1989 n° 130 note J.-L. ALBERT p. 4.
- CE 28 juin 1989 n° 61.483 : Dr. fisc. 1990 n° 52 comm. 2462 concl. O. FOUQUET.
- CE 10 juillet 1989 n° 67.268 : RJF 10/89 n° 1072.
- CE 10 juillet 1989 n° 91.890 *Sté Sakoumisha* : Dr. fisc. 1991 n° 25 comm. 1293 concl. M. LIEBERT-CHAMPAGNE ; RJF 10/89 n° 1171.
- CE 12 juillet 1989 n° 80.701 : RJF 10/89 n° 1151.
- CE 29 septembre 1989 n° 68.375 *SARL Venutolo* : Dr. fisc. 1990 n° 49 comm. 2302 ; RJF 11/89 n° 1274.
- CE 2 octobre 1989 n° 71.333 *Mme Aurran* : Dr. fisc. 1991 n° 30 comm. 1566 ; RJF 12/89 n° 1449.
- CE 2 octobre 1989 n° 94.806 *Essayan* : Dr. fisc. 1991 n° 27 comm. 1391 ; RJF 12/89 n° 1448.
- CE 18 octobre 1989 n°39 347 *Thomson CSF* : LPA 1989 n° 29 concl. O. FOUQUET p. 4-8.
- CE 18 octobre 1989 n° 79.451 *Robert* : RJF 12/89 n° 1445.
- CE 30 octobre 1989 n° 70.753 *Gilibert* : Dr. fisc. 1991 n° 50 comm. 2450 ; RJF 1/90 n° 96.
- CE 30 octobre 1989 n° 90.525 : *Mémorial des percepteurs* 1989 n° 12 p. 261.
- CE Ass. 22 décembre 1989 n° 45814-46114, *M. Ferrando* : Dr. fisc. 1990 n° 43 comm. 2027 concl. Ph. MARTIN.

1990-1999

- CE 12 janvier 1990 n° 67.745 : RJF 3/ 90 n° 337.
- CE 12 février 1990 n° 57.658 *Sarboni* : *Recueil Lebon* p. 673 ; RJF 4/90 n° 484.
- CE 26 février 1990 n° 59.614-60.773 *SARL Buri* : RJF 4/90 n° 398.
- CE 14 mars 1990 n° 76.854 *Bonnet* : RJF 5/90 n° 621.
- CE Sect. 30 mars 1990 n° 57018 : Dr. fisc. 1990 n° 30 comm. 1554 concl. LEROY.
- CE 25 avril 1990 n° 82.755 *Veneny* : RJF 6/90 n° 754 et 755
- CE 9 mai 1990 n° 77.416 *SCI Sainte Catherine* : Dr. fisc. 1990 n° 28 comm. 1382 ; RJF 7/90 n° 901.
- CE 1^{er} juin 1990 n° 65.822 : Dr. fisc. 1990 n° 51 comm. 2386.
- CE 2 juillet 1990 n° 48.892 *Epoux Mercier* : *Recueil Lebon* p. 201 et Dr. fisc. 1990 n° 40 comm. 1783 concl. CHAID-NOURAI.
- CE 2 juillet 1990 n° 69.367 *M. Bègue* : Dr. fisc. 1990 n° 42 comm. 1931
- CE Sect. 27 juillet 1990 n° 44.676 *Bourgeois* : RJF 1990 concl. CHAHID-NOURAI p. 548.
- CE 27 juillet 1990 n°85.963 *Begué* : RJF 10/90 n° 1258.
- CE 8 août 1990 n° 71.821 *Fériel* : Dr. fisc. 1991 n° 52 comm. 2565 concl. O. FOUQUET ; RJF 11/ 90 n° 1386.
- CE 3 octobre 1990 n° 84.092 *M. Matijaca* : Dr. fisc. 1991 n° 26 comm. 1340 concl. M.-D. HAGELSTEEN p. 744 ; RJF 11/90 n° 1380, *Concl. Mme Hagelsteen* p. 742 et s.
- CE 17 octobre 1990 n° 56.991 *Ahner* : Dr. fisc. 1991 n° 48 comm. 2282 concl. O. FOUQUET.
- CE 12 novembre 1990 n° 74.203 et 74.205 *Pompanon* : RJF 1/91 n° 111.
- CE Plén. 4 février 1991 n° 73.751 *Lechopied* : RJF 3/91 n° 313.
- CE 13 février 1991 n° 58.422 *Laurencin* : RJF 4/91 n° 525.

- CE 20 mars 1991 n° 76.639 *M. Abiven* et n° 76.640 *M. Trogsbetreger* : Dr. fisc. 1992 n° 14 comm. 734. Concl. Ph. MARTIN.
- CE 20 mars 1991 n° 76.959 *Texier* : Dr. fisc. 1991 n° 50 comm. 2449 concl. Ph. MARTIN ; RJF 5/91 n° 684.
- CE Sect. 29 mars 1991 n° 101.719 *SA Laboratoires L. Lafon* : Recueil Lebon p. 113 ; AJDA 7-8/91 p. 583 obs. X. PRETOT ; RFDA 1992 p. 72 concl. P. HUBERT.
- CE 3 avril 1991 n° 80.572 *M. Coffinet* : Dr. fisc. 1992 n° 23 comm. 1176 concl. O. FOUQUET.
- CE 10 mai 1991 n° 56.842 *SARL « Régie Cuisine Cabaret Le Lido »* : Dr. fisc. 1992 n° 10 comm. 486 concl. O. FOUQUET.
- CE 15 mai 1991 n° 79.891 *Entreprise de constructions mécano soudées* RJF 7/91 n° 1010.
- CE 3 juin 1991 n° 56.697 71.610-72 937 112 540 118 306 *SA Ets. Bernstein* : Dr. fisc. 1992 n° 16 comm. 823 concl. CHAÏD-NOURAI.
- CE 25 juin 1991 n° 2680 *SCI Saint-Jean* : RJF 10/91 n° 1305.
- CE 1^{er} juillet 1991 n° 63.915 *SARL Delviandes* : Dr. fisc. 1994 n° 43 comm. 1879.
- CE Sect. 26 juillet 1991 n° 51.086 *SCI Port-Deauville* : Petites affiches 1992 n° 115 p. 4 et s. concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA.
- CE 26 juillet 1991 n° 94.956-94.957 : Dr. fisc. 1992 n° 27 comm. 1278 concl. M.-D. HAGELSTEEN ; RJF 10/91 n° 1256.
- CE 29 novembre 1991 n° 68.591 *M. Derymacker* : Dr. fisc. 1992 n° 12 comm. 634 ; RJF 1/92 n° 153.
- CE 12 février 1992 n° 56.856 *Mme Engelhard* : Dr. fisc. 1992 n° 19-20 comm. 999 concl. ARRIGHI de CASANOVA.
- CE 12 février 1992 n° 89.844 *Mme Granjon* : RJF 4/92 n° 541.
- CE 17 février 1992 n° 71.208 *Ameur Zaimeche* : RJF 4/92 n° 557.
- CE 30 mars 1992 n° 72.620 *Mme Astruc* : Dr. fisc. 1992 n° 39 comm. 1758 concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; RJF 5/92 n° 743.
- CE Ass. 10 avril 1992 n° 93.311 *M. et Mme Gaillard* : Dr. fisc. 1993 n° 5 comm. 167 concl. M.-D. HAGELSTEEN ; RJF 6/92 n° 899.
- CE Ass. 10 avril 1992 n° 49.905 *Siégel* : Dr. fisc. 1993 n° 14 comm. 758 concl. Ph. MARTIN ; RJF 6/92 n° 885.
- CE 15 avril 1992 n° 96.407 *M. Smets* : Dr. fisc. 1993 n° 44 comm. 2084 concl. Mme M.-D. HAGELSTEEN ; RJF 6/92 n° 880.
- CE 18 mai 1992 n° 82.267 *Momaur* : Dr. fisc. 1994 n° 9 comm. 422 concl. J. GAEREMYNCK ; RJF 7/92 n° 1075.
- CE 22 mai 1992 n° 81.696 *Kachmar* : RJF 7/92 n° 1061.
- CE 12 octobre 1992 n° 86.514 *Untereiner* : RJF 12/92 n° 1731.
- CE 19 octobre 1992 n° 79.718 *SCI « Mer et Silence »* : Dr. fisc. 1993 n° 14 comm. 758 concl. Ph. MARTIN.
- CE 16 novembre 1992 n° 93.999 : Dr. fisc. 1993 n° 17-18 comm. 742.
- CE Sect. 20 novembre 1992 n° 71.902 *M. Seigneur* : Recueil Lebon p. 416 ; Dr. fisc. 1993 n° 11 comm. 576 ; RJF 1/93 n° 143 concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA, p. 10.
- CE 9 décembre 1992 n° 99.538 *Telle* : RJF 2/93 n° 287.
- CE 9 décembre 1992 n° 113.164 *Mme Cheneau* : Dr. fisc. 1993 n° 22-23 comm. 1168.

- CE Sect. 26 février 1993 n° 117.454 *Serfaty Cohen Dalbos* : RJF 4/93 n° 598.
- CE 5 mars 1993 n° 95.780 *Constructions électriques Hennequin et Cie* : RJF 5/93 n° 740.
- CE 17 mars 1993 n° 78.885 *Me Dolley* : Dr. fisc. 1993 n° 26 comm. 1355 concl. ARRIGHI DE CASANOVA ; RJF 5/93 n° 739.
- CE 5 avril 1993 n° 88.530 *M. Miquel* : Dr. fisc. 1993 n° 26 comm. 1376 ; RJF 5/93 n° 727.
- CE 2 juin 1993 n° 67.942 *SA Fidevry* : Dr. fisc. 1993 n° 45 comm. 2166 ; RJF 7/93 n° 1063.
- CE 23 juillet 1993 n° 133.136 *Galardi* : RJF 10/93 n° 1389.
- CE 5 janvier 1994 n° 82.744 *M. Bensoussan* : Dr. fisc. 1996 n° 6 comm. 249.
- CE 5 janvier 1994 n° 83.158 *Bucher* : RJF 3/94 n° 350.
- CE 5 janvier 1994 n° 99.616 *Thiant* : RJF 3/94 n° 352.
- CE 14 février 1994 n° 78.467 *Boullin* : RJF 4/94 n° 479.
- CE 23 février 1994 n° 142.568 *Marinelli* : RJF 5/94 n° 639.
- CE 2 mars 1994 n° 104.837-104838 *Roge* : RJF 5/94 n° 641.
- CE 18 mars 1994 n° 129.460 *ministre c/ Association Gepod Formation* : RJF 5/ 94 n° 645.
- CE 27 avril 1994 n° 127.215 *SA Lucas France* : RJF 6/94 n° 749.
- CE 11 mai 1994 n° 93.770 *M. Mischke* : Recueil Lebon p. 231 ; Dr. fisc. 1995 n° 13 comm. 674 ; RJF 7/94 n° 839.
- CE 18 mai 1994 n° 93.768 et 93.769 *Mischke* : RJF 8-9/94 n° 988.
- CE 12 octobre 1994 n° 78.827 *Sté Provence Balais* : RJF 12/94 n° 1380.
- CE 9 novembre 1994 n° 136.761 *Sté Saumon Pierre Chevance* : RJF 1/95 n° 79.
- CE 21 décembre 1994 n° 126.113 *Min. c/ Société Patol équipement* : RJF 2/ 95 n° 265.
- CE 21 décembre 1994 n° 132.237 *Mme Hutin* : Dr. fisc. 1995 n° 43 comm. 2048.
- CE 9 janvier 1995 n° 135.520 *Nizard* : Dr. fisc. 1995 n° 23-24 comm. 1291 ; RJF 2/95 n° 264.
- CE 21 juin 1995 n° 110.922 : Dr. fisc. 1995 n° 45-46 comm. 2141.
- CE 21 juillet 1995 n° 138.455 *ministre c/ Guillet* : Dr. fisc. 1995 n° 45-46 comm. 2139 ; RJF 10/95 n° 1197.
- CE 14 février 1996 n° 77.129 *Mélingue* : RJF 4/96 n° 510.
- CE 27 mars 1996 n° 171.801 : Dr. fisc. 1996 n° 25 comm. 767.
- CE 6 mai 1996 n° 126.178 *Consorts Le Coat de Kerveguen* : Dr. fisc. 1997 n° 7 comm. 178 concl. G. BACHELIER ; RJF 6/96 n° 820.
- CE 6 mai 1996 n° 134.415 *Colomer* : Dr. fisc. 1996 n° 38 comm. 1130 ; concl. ARRIGHI DE CASANOVA BDCF 3/96 p. 72.
- CE 28 juin 1996 n° 148.481 *M. Tetevuide* : RJF 8-9/96 n° 1008 concl. ARRIGHI de CASANOVA BDCF 1996 n° 4 p. 41 et s.
- CE 5 juillet 1996 n° 150.398 *SCI Saint-Michel* : Dr. fisc. 1996 n° 52 comm. 1574 concl. Ph. MARTIN.
- CE 9 septembre 1996 n° 65.912-66.806-112.297 *Bergue* : RJF 10/96 n° 1228.
- CE 30 septembre 1996 n° 148.707 *Mme Legros* : Dr. fisc. 1997 n° 9 comm. 247 concl. G. BACHELIER ; Petites affiches 5 mars 1997 n° 28 p. 26 à 28 note J. BRANDEAU ; RJF 11/96 n° 1350.
- CE CAPC 15 novembre 1996 n° 172.241 *Rozier* : RJF 3/97 n° 265.

- CE 12 mai 1997 n° 151.222 *Dumond* : RJF 7/97 n° 742.
- CE CAPC 16 mai 1997 n° 178.459 *Del Aguilla* : RJF 7/97 n° 743.
- CE Sect. 10 octobre 1997 n° 117.640 *Chevreux* : RJF 11/97 n° 1057 concl. GOULARD p. 676.
- CE 15 octobre 1997 n° 175.722 et 175.798 *SARL « ECIOM »* : Dr. fisc. 1998 n° 9 comm. 151 concl. F. LOLOUM ; RJF 11/97 n° 1060 chron. S. VERCLYTTE.
- CE 28 novembre 1997 n° 154.912 *ministre c/ Valle Cadorniga* : RJF 1/98 n° 122.
- CE 12 décembre 1997 n° 169.726 *ministre c/ Hoppilliard* : Dr. fisc. 1998 n° 16 com. 337 ; RJF 2/98 n° 194.
- CE 20 mai 1998 n°155.738 *Société d'exploitation des carburants* : Dr. fisc. 1998 n° 45 comm. 1007 concl. ARRIGHI de CASANOVA.
- CE 29 juillet 1998 n° 161.024 *Château* : RJF 10/98 n° 1217.
- CE 30 décembre 1998 n° 181.697 *M. et Mme Giraud* : Dr. fisc. 1999 n° 49 comm. 905.
- CE 5 mars 1999 n°132.717 *min. c/ Arnal-Malaguitti* : RJF 4/99 n° 485.
- CE 17 mars 1999 n° 163.929 *Gouet* : Mémorial des percepteurs 2000 n° 4 p. 109 ; RJF 5/99 n° 642 chronique E. MIGNON p. 341 ; Concl. G. GOULARD BDCF 5/99 n° 58 p. 5.
- CE 9 avril 1999 n°143.102 *Hadjez* : Dr. fisc. 1999 n° 52 comm. 960 concl. GOULARD.
- CE 10 mai 1999 n° 184.528 *M. Ournier* : Dr. fisc. 1999 n° 43 comm. 796 concl. G. BACHELIER ; RJF 8-9/99 n° 1086.
- CE 16 juin 1999 n° 177.075 *Tripot* : RJF 8-9/99, n° 1049, Chronique E. MIGNON p. 606.
- CE 28 juillet 1999 n° 175.786 *SARL « FFA Azan »* : Dr. fisc. 2000 n° 9 comm. 161 concl. COURTIAL.
- CE 28 juillet 1999 n°185.525 *Guillet* : RJF 10/ 99 n° 1133.
- CE 28 juillet 1999 n° 195.064 *ministre c/ SARL Pulsations Productions Sonores* : RJF 11/99 n° 1470.
- CE 8 septembre 1999 n° 184.966 *Consorts Le Coat de Kerveguen* : RJF 11/99 n° 1473.
- CE 27 octobre 1999 n° 159.970 *M. Pernot* : Dr. fisc. 2001 n° 7 comm. 119.
- CE 10 décembre 1999 n° 196.113 *Mme Legros* : Dr. fisc. 2000 n° 16 comm. 331 concl. ARRIGHI DE CASANOVA.

2000-2004

- CE 16 février 2000 n° 181 448 *ministre c/ Sté nouvelle des couleurs zinciques* : Dr. fisc. 2000 n° 37 comm. 664 concl. G. BACHELIER.
- CE 1^{er} mars 2000 n° 189.601 *M. Bucher* : Dr. fisc. 2001 n° 10 comm. 214.
- CE 11 mai 2000 n° 99-3843 *M. Mocchi* : Dr. fisc. 2001 n° 17 comm. 416.
- CE 24 mai 2000 n° 196 304 *M. Thomas* et n° 196 349 *Institut des avocats conseils fiscaux* : Dr. fisc. 2000 n° 52 comm. 1081 concl. ARRIGHI DE CASANOVA.
- CE 31 mai 2000 n° 205.291 *Clermont* : RJF 12/00 n° 1525
- CE 28 juillet 2000 n° 184.510 *M. Vanackere* : Dr. fisc. 2001 n° 19-20 comm. 444 ; RJF 11/00 n° 1396.

- CE 20 octobre 2000 n° 182.011 *M. et Mme Duval* : Dr. fisc. 2001 n° 13 comm. 298 concl. COURTIAL.
- CE 27 novembre 2000 n° 197.915 *ministre c/ SARL Ets Viz* : Dr. fisc. 2001 n° 16 comm. 393 concl. COURTIAL ; RJF 2/01 n° 252.
- CE Sect. 19 janvier 2001 n° 228.815 *Confédération nationale des Radios Libres* : AJDA 2001 chronique M. GUYOMAR et COLLIN p. 150 ; RJF 5/01 n° 692.
- CE 16 février 2001 n° 217.890 *M. Carrasco* : Dr. fisc. 2002 n° 18-19 comm. 406.
- CE 28 février 2001 n° 229.562 *Préfet des Alpes-Maritimes Société Sud-est assainissement* : RJF 5/01 n° 693.
- CE 9 mars 2001 n° 230.201 *Germain* : RJF 5/01 n° 694.
- CE 11 avril 2001 n° 175.082 *ministre c/ Sévilla* : RJF 7/01 n° 1009 ; concl. G. GOULARD BDCF 7/01 n° 101.
- CE Sect. 25 avril 2001 n° 213.460 *SARL Parfival* : Dr. fisc. 2001 n° 29 comm. 711 concl. COURTIAL ; RJF 7/01 n° 1012 ; concl. J. COURTIAL BDCF 7/01 n° 102.
- CE Sect. 25 avril 2001 n° 230166-230345 *ministre c/ SARL Janfin* : RJF 7/01 comm. 1016 ; chronique Jean MAÏA p. 611 ; concl. G. BACHELIER BDCF 7/01 n° 103.
- CE 27 avril 2001 n° 189.856 *Patillon* : RJF 7/01 n° 1019.
- CE Sect. 12 octobre 2001 n° 237.376 *Société Produits Roche* : RJF ½ n° 104 ; concl. FOMBEUR à la RFDA 2002 p. 315.
- CE 29 octobre 2001 n° 179.746 *Véga* n° 220.567 *Aveline* et n° 221.713 *Trachel* : RJF n° 113 ; concl. G. GOULARD BDCF 01/02 n° 14.
- CE 29 octobre 2001 n° 179.746 *Véga* n° 220.567 *Aveline* n° 221.713 *Trachel* : RJF n° 113 ; concl. G. GOULARD au BDCF n° 14 p. 50
- CE 29 octobre 2001 n° 237132 *Raust* : RJF n° 79 ; concl. G. GOULARD BDCF n° 13.
- CE 14 novembre 2001 n° 221.588 *Sté Orkos Diffusion* : RJF 2/02 n° 223.
- CE 30 novembre 2001 n° 234.654 *Dion* : RJF 2/02 n° 232 ; Dr. fisc. 2002 n° 2 comm. 234 concl. E. MIGNON.
- CE 29 mars 2002 n° 241.670 *min. c/ SARL Grey Diffusion* : RJF 6/02 n° 707 ; concl. J. COURTIAL BDCF 6/02 n° 85.
- CE 10 avril 2002 n° 241.604 *Sté Import-Export du Velay* : RJF 7/02 n° 856 ; concl. G. BACHELIER au BDCF 7/02 n° 100.
- CE 29 avril 2002 n° 210.811 *ministre c/ SA Fidel* et n° 223.809 *ministre c/ SA Cotelle* : RJF 7/02 n° 855 ; concl. COURTIAL au BDCF 7/02 n° 99.
- CE 27 mai 2002 n° 219.888 *SARL Segeleis* : Dr. fisc. 2002 n° 36 comm. 668 concl. G. GOULARD.
- CE 18 décembre 2002 n° 249.887 *Min. de l'intérieur c/ SARL « Le Méditerranée »* : RJF 5/03 n° 639.
- CE 30 décembre 2002 n° 229.957 *Fricou* : Dr. fisc. 2003 n° 18-19 comm. 364 ; RJF 3/03 n° 369.
- CE 30 décembre 2002 n° 231.099 *ministre c/ Sté Banque commerciale et de gestion Rivaud* : RJF 3/03 n° 368.
- CE 29 janvier 2003 n° 233.108, *M. Bergerault* : Dr. fisc. 2003 n° 18-19 comm. 365.
- CE 29 janvier 2003 n° 236.107 *Gugnon* : RJF 4/03 n° 496 concl. L. VALLEE au BDCF 4/03 n° 55.

- CE Sect. 26 février 2003 n° 249.264 *Sté Les Belles Demeures du Cap Ferrat* : RJF 5/03 n° 638.
- CE 26 mars 2003 n° 250.397 *Sté Exocat* : Dr. fisc. 2003 n° 24 comm. 454 ; RJF 6/03 n° 767.
- CE 25 avril 2003 n° 211.884 *M. Queval* : Dr. fisc. 2003 n° 28 comm. 546 ; RJF 7/03 n° 918.
- CE 30 avril 2003 n° 238.122 et 238.123 *Haxaire* : RJF 8-9/03 n° 1046.
- CE 25 juin 2003 n° 240.817 *Correia* : Dr. fisc. 2003 n° 49 concl. S. AUSTRY ; RJF 10/03 n° 1171.
- CE 2 juillet 2003 n° 220.205 *Villa* : Dr. fisc. 2003 n° 51 comm. 931 concl. G. GOULARD ; RJF 10/03 n° 1170.
- CE 2 juillet 2003 n° 236.942 *Delabie* : Dr. fisc. 2004 n° 5 comm. 202 concl. G. GOULARD ; RJF 10/03 n° 1172.
- CE 22 septembre 2003 n° 255.388 *Danglehant* : RJF 12/03 n° 1449.
- CE 10 octobre 2003 n° 244.144 *Cayrou* : RJF 01/04 n° 92.
- CE (na) 12 décembre 2003 n° 249.033 *Andrieux* : RJF 7/04 n° 790.
- CE (na) 12 décembre 2003 n° 259.531 *TPG des Pyrénées-Orientales c/ Devys* : RJF 6/04 n° 645.
- CE 17 décembre 2003 n° 232.455 *min. c/ Renard-Gosset* : RJF 03/04 n° 310 concl. L. VALLEE au BDCF03/04 n° 43.
- CE 12 janvier 2004 n° 224.076 *SA Cise et SA Erimo* : RJF 4/04 n° 423.
- CE 12 janvier 2004 n° 249.938 *Comité interprofessionnel du logement Solendi* : Dr. fisc. 2004 n° 25 comm. 576 concl. G. GOULARD ; RJF 5/04 n° 549.
- CE 18 février 2004 n° 230.257 *Semidep* : RJF 5/04 n° 551.
- CE 23 février 2004 n° 259.260 *min. c/ SA Tekelec Airtronic* : RJF 5/04 n° 541.
- CE 25 février 2004 n° 252.398 *min. c/ Legasse* : RJF 5/04 n° 517.
- CE 8 mars 2004 n° 231.199 *Bergner* : RJF 6/04 n° 634 concl. F. SENERS au BDCF 6/04 n° 80.
- CE 8 mars 2004 n° 248.132 *Pinot* : RJF 6/04 n° 637 concl. F. SENERS au BDCF 6/04 n° 81.
- CE 26 mars 2004 n° 252.128 *Sté Fauba France* : RJF 6/04 n° 643.

2 - COURS ADMINISTRATIVES D'APPEL

1989-1995

- CAA Nantes 8 mars 1989 n° 89.33 : Dr. fisc. 1990 n° 37 comm. 2455.
- CAA Paris Plén. 20 juin 1989 n° 89-133 *Mme Israël* : Dr. fisc. 1990 n° 8 comm. 389 ; RJF 8-9/89 n° 1039.
- CAA Nantes Plén. 5 juillet 1989 n° 1061 *SCI Résidence Dauphine* : RJF 10/89 n° 1174.
- CAA Bordeaux 13 juillet 1989 n° 89-948 *Gendre* : Dr. fisc. 1991 n° 14 comm. 786.
- CAA Nancy Plén. 10 octobre 1989 n° 89-183 *Mme Koch* : Dr. fisc. 1991 n° 50 comm. 2450.

- CAA Paris 27 mars 1990 n° 89-882 *Bouvier* : RJF 6/90 n° 750.
- CAA Paris 17 avril 1990 n° 562 *Didier* : RJF 8-9/90 n° 1119.
- CAA Bordeaux 6 décembre 1990 n° 1.040 *Verger-Pratoucy* : RJF 3/91 n° 372.
- CAA Paris 31 décembre 1990 n° 2404 *Batka* : RJF 4/91 n° 524.
- CAA Lyon 28 février 1991 n° 1 709 *Escallier* et n° 811 *Vollaire Production* : RJF 5/91 n° 688.
- CAA Paris 19 mars 1991 n° 90-94 *Sté Patol Equipements* : Dr. fisc. 1991 n° 27 comm. 1389 concl. F. LOLOUM ; RJF 7/91 n° 1017.
- CAA Paris 26 mars 1991 n° 1.987 *Le Coat de Kerveguen* : RJF 6/91 n° 872.
- CAA Paris 21 mai 1991 n° 89-1454 *M. Mezrahi* : Dr. fisc. 1992 n° 31-32 comm. 1599 concl. F. BERNAULT.
- CAA Lyon 4 juin 1991 n° 89-1987 : Dr. fisc. 1992 n° 23 comm. 1145 et 1162.
- CAA Paris 25 juin 1991 n° 2.680 *SCI Saint-Jean* : RJF 10/91 n° 1305.
- CAA Paris 24 septembre 1991 n° 769 *Shenouda* : RJF 12/91 n° 1604.
- CAA Paris 26 septembre 1991 n° 697 *Christie* : RJF 5/92 n° 750.
- CAA Lyon 12 décembre 1991 n° 90-232 *M. G. Michon* : Dr. fisc. 1992 n° 45 comm. 2122. Concl. HAELVOET.
- CAA Paris 24 décembre 1991 n° 90-287 : Dr. fisc. 1993 n° 9 comm. 444.
- CAA Lyon 27 décembre 1991 n° 349 *Gait* : RJF 5/92 n° 749.
- CAA Paris 21 janvier 1992 n° 90-652 : Dr. fisc. 1993 n° 16 comm. 881.
- CAA Nantes 11 mars 1992 *Mme Etrillard* : Dr. fisc. 1993 n° 6 comm. 271.
- CAA Paris 17 mars 1992 n° 90-752 *Cohen* : Dr. fisc. 1992 n° 52 comm. 2486 concl. C. MARTIN.
- CAA Lyon 24 mars 1992 n° 1681 *Taciturno* : RJF 6/92 n° 901 obs. p. 546.
- CAA Paris 31 mars 1992 n° 80 *Ismard* : RJF 7/92 n° 1079.
- CAA Lyon 2 avril 1992 n° 89-1388 *Lopatin* : Dr. fisc. 1993 n° 6 comm. 270 concl. L. HAELVOET.
- CAA Lyon 16 avril 1992 n° 90.599 *Melhber* : Dr. fisc. 1993 n° 5 comm. 189 concl. HAELVOET note G. TIXIER et Th. LAMULLE ; RJF 7/92 n° 1055.
- CAA Paris 21 avril 1992 n° 91-382 *Soulet* : Dr. fisc. 1993 n° 20 comm. 1109.
- CAA Paris 4 juin 1992 n° 105 *Lefebvre* : RJF 8-9/92 n° 1258.
- CAA Bordeaux 11 juin 1992 n° 90-94 *MM. A. et M. Morandini* : Dr. fisc. 1993 n° 29 comm. 1519.
- CAA Nancy 29 septembre 1992 n° 91-773 *Malbete* : RJF 2/93 n° 281.
- CAA Paris 1^{er} octobre 1992 n° 90-735 : Dr. fisc. 1994 n° 13 comm. 646.
- CAA Paris 29 octobre 1992 n° 91-584 *Legrand* : Dr. fisc. 1993 n° 29 comm. 1520.
- CAA Bordeaux 17 novembre 1992 n° 90-142 *Clermont* : Recueil Lebon p. 880 ; Dr. fisc. 1993 n° 5 comm. 192 ; RJF 2/93 n° 294.
- CAA Nancy 10 décembre 1992 n° 91-425 : Dr. fisc. 1994 n° 13 comm. 636.
- CAA Lyon 16 décembre 1992 n° 91-719 *Bonhoure* : Recueil Lebon p. 881 ; Dr. fisc. 1993 n° 38 comm. 1742 ; RJF 4/93 n° 601.
- CAA Paris 2 février 1993 n° 91.953 *Viossat* : RJF 5/93 n° 737.
- CAA Nancy 22 avril 1993 n° 91-435 *Reichert* : Dr. fisc. 1994 n° 30-31 comm. 1489.

- CAA Nantes 12 mai 1993 n° 91-480 *Sté Feydieu* : RJF 8-9/93 n° 1228.
- CAA Nantes 12 mai 1993 n° 91-675 *Ravilly* : RJF 8-9/93 n° 1224.
- CAA Lyon 26 mai 1993 n° 91-493 *Pontier* : RJF 8-9/93 n° 1203.
- CAA Lyon 22 juillet 1993 n° 93-296 *De Forestier* : RJF 3/94 n° 351.
- CAA Nancy 1^{er} avril 1993 n° 767 *Mme Legros* : RJF 8-9/93 n° 1225 ; Concl. J.-P. PIETRI
BDCF 5/93 p. 98.
- CAA Paris 8 octobre 1993 n° 92. 463 *Bouvier* : RJF 1/94 n° 41.
- CAA Paris 8 octobre 1993 n° 92-922 *Bellet* : Dr. fisc. 1994 n° 21-22 comm. 1077.
- CAA Lyon 28 octobre 1993 n° 92-140 *Rejany* : RJF 1/94 n° 85.
- CAA 29 mars 1994 n° 92-1233 *Job* : RJF 7/94 n° 841.
- CAA Paris 21 avril 1994 n° 92-1345 *ministre c/ Sté Lucas France* : RJF 8-9/94 n° 992.
- CAA 5 mai 1994 n° 93-313 *Thomas* : RJF 10/94 n° 1141.
- CAA Bordeaux 16 mai 1994 n° 93-717 *Durand* : RJF 7/94 n° 844.
- CAA Nancy 23 juin 1994 n° 93-1463 *Mme Rolland* : Dr. fisc. 1995 n° 9 comm. 414 concl.
M^{me} L. HAELVOET.
- CAA Bordeaux 28 juin 1994 n° 93-796 *M. Ebstein* : Dr. fisc. 1995 n° 10 comm. 466.
- CAA Bordeaux 26 juillet 1994 n° 92-1024 *Lacampagne* : RJF 11/94 n° 1254.
- CAA Paris 4 octobre 1994 n° 93-1080 *M. Machat* : Dr. fisc. 1995 n° 10 comm. 470. concl. M.
de SEGONZAC.
- CAA Paris 4 octobre 1994 n° 93-1346 *M. Genetzkow* : Dr. fisc. 1995 n° 22 comm. 1227
concl. M. de SEGONZAC.
- CAA Lyon 11 octobre 1994 n° 94-576 *M. Aragon* : Dr. fisc. 1995 n° 20 comm. 1111.
- CAA Paris 25 octobre 1994 n° 93-283 *Mme Sahraoui-Brahim* : Dr. fisc. 1995 n° 28 comm.
1526.
- CAA Paris 25 octobre 1994 n° 93-973 *Gouet* : Dr. fisc. 1995 n° 10 comm. 468 concl.
J.F. GIPOULON ; RJF 2/95 n° 263 .
- CAA Paris 23 décembre 1994 n° 93-658 *Min. c/ Maille* : Dr. fisc. 1995 n° 29 comm. 1554.
- CAA Paris 14 février 1995 n° 94-173 *Cheraki* : Bull. Joly 1995 n° 1 note P. SERLOOTEN p.
565 et s. ; Dr. fisc. 1995 n° 51 comm. 2379 concl. MENDRAS.
- CAA Lyon 15 février 1995 n° 93-979 *SARL Bar du Cours* : Dr. fisc. 1995 n° 37 comm. 1737
concl. P. BONNAUD.
- CAA Lyon 9 mars 1995 n° 92.833 et 92.834 *Sté Deltal et Sté Tivoly* : Dr. fisc. 1995 n° 29
comm. 1565 concl. COURTIAL.
- CAA Bordeaux 23 mars 1995 n° 93-21 *M. Montaignac* : Dr. fisc. 1995 n° 31-36 comm. 1633.
- CAA Paris 23 mars 1995 n° 94-391 *M. Véga* : Dr. fisc. 1995 n° 48 comm. 2254 ; RJF 7/95
n° 887.
- CAA Paris 28 mars 1995 n° 93-457 *M. Cohen* : Dr. fisc. 1995 n° 49 comm. 2299.
- CAA Lyon 6 avril 1995 n° 93-63 *Garnier* : RJF 7/95 n° 870.
- CAA Paris 25 avril 1995 n° 93-1121 *M. Génin* : Dr. fisc. 1995 n° 8 comm. 240 concl. D.
BRIN.
- CAA Bordeaux 2 mai 1995 n° 93-950 *Mme Julien* : Dr. fisc. 1995 n° 49 comm. 2301.

- CAA Bordeaux 2 mai 1995 n° 94-889 *Carrère* : Dr. fisc. 1995 n° 45-46 comm. 2125 concl. R. BOUSQUET ; RJF 8-9/95 n° 1025.
- CAA Paris 23 mai 1995 n° 93-1373 *Min. du budget c/ Rolland* : Dr. fisc. 1995 n° 39 comm. 1845.
- CAA Bordeaux 30 mai 1995 n° 93-1356 *M. Chapuzet* : Dr. fisc. 1995 n° 31-36 comm. 1683 ; RJF 10/95 n° 1187.
- CAA Bordeaux 1^{er} juin 1995 n° 94-1928 *Société France Sud Diffusion* : Dr. fisc. 1995 n° 50 comm. 2346.
- CAA Bordeaux 27 juin 1995 n° 94-1269 *Arquey* : RJF 10/95 n° 1188.
- CAA Lyon 17 octobre 1995 n° 94-192 *M. Marietti* : Dr. fisc. 1996 n° 12 comm. 383.
- CAA Bordeaux 7 novembre 1995 n° 94-597 *Quinty* : RJF 3/96 n° 376.
- CAA Paris 21 novembre 1995 n° 94-985-94-989 *SA Rallye Opéra* : Dr. fisc. 1996 n° 18-19 comm. 603.
- CAA Paris 7 décembre 1995 n° 94-934 *M. Martinez* : Dr. fisc. 1996 n° 15 comm. 516.

1996-1999

- CAA Bordeaux 5 mars 1996 n° 94-589 *Mme Jouan* : Dr. fisc. 1996 n° 20 comm. 649 ; RJF 5/96 n° 663.
- CAA Paris Plén. 11 avril 1996 n° 94-582 *Mme Pincemaille* : Dr. fisc. 1996 n° 23 comm. 734/735 concl. A. MENDRAS ; RJF 7/96 n° 940.
- CAA Lyon 17 avril 1996 n° 94.1599 : Dr. fisc. 1996 n° 21-22 comm. 688.
- CAA Paris 30 avril 1996 n° 93-757 *M. Drodun* : Dr. fisc. 1996 n° 44 comm. 1362.
- CAA Nancy Plén. 6 juin 1996 n° 93-1024 *Sté Nouvelle des Couleurs Zinciques* : Dr. fisc. 1997 n° 6 comm. 141 concl. B. de COMMENVILLE ; RJF 10/96 n° 1235 ; Petites affiches 13 juin 1997 n° 71 p. 23 note Th. GASQUET ; concl. B. de COMMENVILLE BDCF 5/96 p. 55.
- CAA Paris 18 juin 1996 n° 95-3046 *M. Estupina* : Dr. fisc. 1996 n° 51 comm. 1542.
- CAA Lyon 20 juin 1996 n° 93 985 *M. Frezet* : Dr. fisc. 1996 n° 51 comm. 1529.
- CAA Nantes 3 juillet 1996 n° 94-551 : Dr. fisc. 1996 n° 44 comm. 1361 concl. H. ISAIA.
- CAA Paris 25 juillet 1996 n° 95-163 *M. Cerejo* : Dr. fisc. 1997 n° 3 comm. 35.
- CAA Lyon 23 octobre 1996 n° 95-307 *Ournier* : Dr. fisc. 1996 n° 49 comm. 1480.
- CAA Lyon 22 janvier 1997 n° 95-186 *Sté Régie Chapot et Cie* : Dr. fisc. 1997 n° 19 comm. 556.
- CAA Paris 21 février 1997 n° 94-1065 *Sté Padel* : RJF 1/98 n° 121.
- CAA Nantes 25 mars 1997 n° 94-1159 *M. et Mme Morin* : Dr. fisc. 1997 n° 46-47 comm. 1217.
- CAA Paris 25 mars 1997 n° 95-4081 *min. c/ Pajic* : Dr. fisc. 1998 n° 6 comm. 89 ; RJF 10/97 n° 987.
- CAA 4 avril 1997 n° 95-2255 *M. Rouillon* : Dr. fisc. 1997 n° 49 comm. 1292.
- CAA Lyon 9 avril 1997 n° 95-966 *Mlle Pellegrini* : Dr. fisc. 1998 n° 7 comm. 111 concl. BONNET.
- CAA 7 mai 1997 n° 96-2117 *M. Feld* : Dr. fisc. 1998 n° 9 comm. 152.

- CAA Paris 9 décembre 1997 n° 96-1598 *SARL Fabienne David Confection les Fadas* : Dr. fisc. 1998 n° 42 comm. 921.
- CAA Paris 22 janvier 1998 n° 96-1214 *Mme Auger* : Dr. fisc. 1998 n° 48 comm. 1070 concl. C. MARTIN ; RJF 4/98 n° 472.
- CAA Lyon Plén. 4 février 1998 n° 95-1335 *Cruz* : BDCF 3/98 n° 65. Concl. P. BONNAUD ; Dr. fisc. 1998 n° 42 comm. 922 ; Mémorial des percepteurs 1998 n° 5 p. 100 ; RJF 5/98 n° 620.
- CAA Paris 16 avril 1998 n° 96-836 *Sté Athanor- Restauration de la Cornue* : Dr. fisc. 1999 n° 6 comm. 119 ; RJF 7/98 n° 862.
- CAA Paris 5 mai 1998 n° 96-850 *SARL Novamark International* : Dr. fisc. 1999 n° 12 c. 256.
- CAA Bordeaux 9 juin 1998 n° 96-1204 *M. Marcel* : Dr. fisc. 1999 n° 14 comm. 306.
- CAA Paris 9 juillet 1998 n° 96-1378 *Saadoun* : RJF 11/98 n° 1361.
- CAA Paris 9 juillet 1998 n° 95-3977 *Clavrie* : RJF 11/98 n° 1358.
- CAA Paris 13 octobre 1998 n° 96-380 *Guillet* : Dr. fisc. 1999 n° 40 comm. 736 ; RJF 2/99 n° 219.
- CAA Marseille 9 novembre 1998 n° 96-1801 *ministre c/ Mathieu* : Dr. fisc. 1999 n° 19 comm. 401 ; RJF 4/99 n° 491.
- CAA Bordeaux 5 janvier 1999 n° 96-1809 *Clermont et Puleggi Storne* : Dr. fisc. 1999 n° 37 comm. 676 concl. PEANO ; RJF 10/99 n° 1292.
- CAA Bordeaux 2 février 1999 n° 95 BX 01167 : Mémorial des percepteurs 1999 n° 11 p. 252.
- CAA Bordeaux 23 mars 1999 n° 97-804 *Mme de Laurière* : Dr. fisc. 2000 n° 37 comm. 667 concl. PEANO.
- CAA Marseille 29 mars 1999 n° 96-12 359 *M. Lagrange* : Dr. fisc. 2000 n° 7 comm. 112.
- CAA Marseille 29 mars 1999 n° 96-12 359 *M. Lagrange* : Dr. fisc. 1999 n° 50-51 comm. 928 concl. J.-C. DUCHON-DORIS.
- CAA Paris Plén. 30 mars 1999 n° 96-1858 *SA Synetics* : Dr. fisc. 1999 n° 28 comm. 561 concl. Mme M. MARTEL.
- CAA Bordeaux 13 avril 1999 n° 97BX00862 *Bosch* : Les nouvelles fiscales n° 805 p. 21.
- CAA Bordeaux 27 avril 1999 n° 96-2049 *M. Maine* : RJF 11/99 n° 1431.
- CAA Marseille Plén. 1^{er} juillet 1999 n° 96-1848 *M. Colombeau* : Dr. fisc. 2000 n° 20 comm. 396 ; RJF 4/00 n° 564.
- CAA Paris 4 novembre 1999 n° 97-767 : RJF 2/00 n° 292.
- CAA Paris 2 décembre 1999 n° 97-98 *Nguyen* : RJF 2/00 n° 293.

2000-2004

- CAA Lyon 19 janvier 2000 n° 96-654 : Dr. fisc. 2000 n° 41 comm. 770 concl. MILLET ; RJF 9-10/00 n° 1167.
- CAA Paris 8 février 2000 n° 98-115 *M. Villa* : Dr. fisc. 2000 n° 49 comm. 987 ; RJF 6/00 n° 853.
- CAA Douai 23 mars 2000 n° 97-93 *Boulay* : Dr. fisc. 2000 n° 52 comm. 1082 concl. G. MULSANT ; RJF 1/01 n° 106.
- CAA Paris 30 mars 2000 n° 98-324 *M. Moulai* : Dr. fisc. 2001 n° 9 comm. 197

- CAA Marseille 5 avril 2000 n° 97-880 *Mme Trachel* : Dr. fisc. 2001 n° 10 comm. 215 ; RJF 4/01 n° 552.
- CAA Marseille 23 octobre 2000 n° 97-462 *Weitmann* : RJF ½ n° 114.
- CAA Paris 9 novembre 2000 n° 99-799 *Brossois* : RJF 5/01 n° 701.
- CAA Paris Plén. 12 décembre 2000 n° 97-699 *Sté Semidep* : RJF 5/01 n° 702 ; concl. BOSSUROY BDCF 6/01 n° 86.
- CAA Nancy Plén. 25 janvier 2001 n° 99-2294 *Mayet* : RJF 6/01 n° 880 ; BDCF 6/01 n° 85 concl. B. STAMM.
- CAA Paris 8 mars 2001 n° 99-2134 *Ezvan* : RJF 8-9/01 n° 1116.
- CAA Douai 11 mai 2001 n° 00-1255 *Mme Radeisen* : Dr. fisc. 2002 n° 8 comm. 168 concl. MULSANT ; RJF 11/01 n° 1453.
- CAA Paris 12 juin 2001 n° 00-1302 *Verchery* : RJF 1/2 n° 115.
- CAA Paris 20 septembre 2001 n° 98-763 *M. Cazettes de Saint-Léger* : Dr. fisc. 2002 n° 21 comm. 435.
- CAA Paris 11 octobre 2001 n° 00-1583 *Melle Correia* : Dr. fisc. 2002 n° 22-23 comm. 487 concl. F. BOSSUROY.
- CAA Douai 7 novembre 2001 n° 97-2468 *Ministre c/ Polycarpe* : RJF 3/02 n° 338.
- CAA Paris Plén. 11 décembre 2001 n° 01-2068 *Ministre c/ Sté Micro Leader Business* : RJF 3/02 n° 333, concl. F. BOSSUROY au BDCF 3/02 n° 44.
- CAA Paris 14 février 2002 n° 97-2007 *Véra* : RJF 6/03 n° 776.
- CAA Lyon 16 mai 2002 n° 97-1096 *Assayag* : RJF 1/03 n° 103.
- CAA Marseille 6 juin 2002 n° 98-940 *Sté Finestat* : RJF 5/03 n° 634.
- CAA Bordeaux 31 octobre 2002 n° 01-1171 *M. et Mme Ciette-Jocolas* : Dr. fisc. 2003 n° 25 comm. 485.
- CAA Bordeaux 5 novembre 2002 n° 01-1783 *Girdary* : RJF 6/03 n° 775.
- CAA Marseille 6 février 2003 n° 98-2091 *Unia* : RJF 6/04 n° 655.
- CAA Marseille 25 mars 2003 n° 98-902 *M. Ferré* : Dr. fisc. 2004 n° 15 comm. 415 concl. J.-L. BEDIER
- CAA Marseille 30 avril 2003 n° 99-1122, *min. c/ Dossetto* : RJF 6/04 n° 658.
- CAA Paris 5 juin 2003 n° 02-634, *Sté Exocat* : RJF 03/04 n° 315.
- CAA Lyon 24 juin 2003 n° 01-2119 plèn. *min. c/ Sarteur* : RJF 12/03 n° 1448.
- CAA Paris 15 octobre 2003 n° 99-3682 *Géron* : Dr. fisc. 2004 n° 37 comm. 687 ; RJF 03/04 n° 317.
- CAA Paris 21 novembre 2003 n° 99-3801, *Kerangueven* : RJF 4/04 n° 412.
- CAA Nantes 26 décembre 2003 n° 01-109 *min. c/ SARL MPS* : RJF 5/04 n° 537.
- CAA Paris 31 décembre 2003 n° 99-2669 *Loetscher* : RJF 8-9/04 n° 942.
- CAA Paris 31 mars 2004, n° 99-2065, *Lambourdière* : RJF 8-9/04, n° 941.

3 - TRIBUNAL ADMINISTRATIF**1950 - 1989**

- TA Paris 22 octobre 1954 : AJDA 1955 II p. 130 n° 146.
 TA Rouen 25 janvier 1957 *Mecchia* : AJDA 1957 II n° 212 p. 219 obs. DRAGO.
 TA Versailles 23 novembre 1984 n° 8.313/81 : Dr. fisc. 1985 n° 49 comm. 2151.
 TA Strasbourg 20 février 1986 n° 1.742/83 : Dr. fisc. 1987 n° 46 comm. 2123.
 TA Paris 28 novembre 1986 n° 67.149/3 : RJF 6/87 n° 713.
 TA Paris 5 janvier 1987 n° 41.465/83 : Dr. fisc. 1987 n° 28 comm. 1296.
 TA Bordeaux 12 février 1987 n° 157/86 F : RJF 11/87 n° 1182.
 TA Nice 28 décembre 1989 n° 479/87/III *Reck Anstalt* : RJF 10/90 n° 1263.

1990 - 2004

- TA Lyon 31 janvier 1990 n° 87-11386 *Dejos* : RJF 10/90 n° 1280.
 TA Grenoble 21 mars 1991 n° 87-32 *SCI Pré Didier* : RJF 10/91 n° 1253.
 TA Paris 17 mars 1994 n° 92-17371/2 92-17436/2 93-2037/2 93-5940/2 et 93-16962/2 *Lebaz* :
 RJF 7/94 n° 840.
 TA Versailles 24 mai 1994 n° 93-4988 et 93-6582 *SA Midland Bank* : RJF 3/95 n° 409.
 TA Dijon 31 octobre 1995 n° 93-5020 *Recchia* : RJF 3/96 n° 349.
 TA Grenoble 20 février 1996 n° 93-2795 *M. Thevenod* : Dr. fisc. 1996 n° 25 comm. 800.
 TA Lille 30 janvier 1997 n° 96-314 *SARL La Péniche* : RJF 10/97 n° 991.
 TA Besançon 27 mars 1997 n° 94-880 *M. Mongeot* : Dr. fisc. 1997 n° 24 comm. 686 concl. C.
 MOULIN ; RJF 8-9/97 n° 854.
 TA Paris 19 juin 1997 n° 97-7842 *Raffa* : RJF 10/97 n° 1003.
 TA Toulouse 15 juillet 1997 n° 93-2481 *Vayssettes* : RJF 12/97 n° 1183.
 TA Paris 26 novembre 1997 n° 94-10082 *Deltour* : RJF 5/98 n° 618.
 TA Lille 18 décembre 1997 n° 93-2540 *Mme Waxin* : Dr. fisc. 1998 n° 25 comm. 581 concl.
 G. MULSANT.
 TA Versailles 7 avril 1998 n° 98-1234 *M. kanoui* : Dr. fisc. 1999 n° 7 comm. 144.
 TA Versailles 28 avril 1998 n° 944.166 : Mémorial des percepteurs 1998 p. 150.
 TA Paris 10 décembre 1998 n° 96-177 *Cohen* : RJF 7/99 n° 926.
 TA Paris Plén. 25 février 1999 n° 94-16449 *Adrot* : RJF 8-9/ 99 n° 1087 ; concl.
 MAGNARD BDCF 8-9/ 99 p. 39.
 TA Lyon 2 mars 1999 n° 98-1168 *Bornat* : RJF 6/99 n° 787.
 TA Paris 7 mars 1999 n° 58.146/1 et n° 66.503/1 *Pauzerat* : RJF 5/90 n° 622.
 TA Strasbourg 26 mars 1999 n° 95-614 *Lévy* : RJF 10/99 n° 1291.
 TA Versailles 25 janvier 2001 n° 99-6514 *Régnier* : RJF 7/01 n° 1013.
 TA Toulouse 16 juillet 2002 n° 99-3661 *SA Cousin Pradere* : Dr. fisc. 2003 n° 8 comm. 158 ;
 RJF 1/03 n° 109.
 TA Toulouse 23 juillet 2002 n° 00-3986 et n° 01-645 *Mme Bayles Loretti* : Dr. fisc. 2003 n° 8
 comm. 159.

- TA Toulouse 3 octobre 2002 n° 99-161 *Attali* : RJF 2/03 n° 231.
- TA Nantes 15 octobre 2002 n° 01-1806 *Lesage* : RJF 4/03 n° 504.
- TA Toulouse 28 janvier 2003 n° 00-614 *Minguet* : RJF 8-9/03, n° 1045.
- TA Toulouse 15 juillet 2003 n° 99-2948, *Schwartz* : RJF 01/04 n° 94.
- TA Paris 1^{re} section 2 décembre 2003 n° 98-11 498/1 *Mme Bidefeld* : Dr. fisc. 2004 n° 11
comm. 340.
- TA Paris 1^{re} section 8 mars 2004 n° 98-22 940/1 *M. Chiche* : Dr. fisc. 2004 n° 14 comm. 398.

II – JURIDICTIONS JUDICIAIRES

1 - COUR DE CASSATION

1.1 - Arrêts de la Cour de cassation

1793 - 1899

Cass. 20 janvier 1793 : Journal du Palais tome 1 p. 36 ; S. chronologique tome 1 1^{ère} partie p. 14.

Cass. 24 vendémiaire an VII : S. chronologique tome 1 1^{ère} partie p. 114.

Cass. 17 frimaire an VIII : Journal du Palais tome 1 p. 522 ; Sirey chronologique tome 1 1^{ère} partie p. 281.

Cass. 12 vendémiaire an VIII : Journal du Palais tome 1 p. 492 ; S. chronologique tome 1 1^{ère} partie p. 252.

Cass. 24 mars 1846 Administration de l'enregistrement c/ de Verdière : DP 1846 1 321.

Cass. civ. 1^o décembre 1885 : DP 1886 1 p. 251.

1900 - 1959

Cass. civ. 19 février 1900 : D. 1900 1 506.

Cass. civ. 10 décembre 1900 *Cazier* : S. 1907 I 307.

Cass. civ. 20 juillet 1903 *de Fontaines des Logères c/ Michelin* : S. 1907 I 307.

Cass. civ. 28 juillet 1925 : Dupont 1926 p. 382.

Cass. 4 janvier 1932 *Deschizeaux c/ ville de Roubaix* : Gaz. Pal. 1932 1 458.

Cass. civ. 6 juin 1950 : JCP 1950 II 5659.

Cass. com. 7 mars 1951 : Mémorial des percepteurs 1951 p. 280.

Cass. com. 17 avril 1953 : Bull. civ. 1953 III n^o 134 p. 94 et Gaz. Pal. 1953 II 62.

Cass. com. 7 décembre 1953 et 29 décembre 1953 : Sirey 1954 I 173.

Cass. civ. 12 juillet 1955 : Dalloz 1955 788 ; RTD civ. 1956 199 obs. RAYNAUD.

Cass. com. 23 novembre 1955 : Bull. civ. III n^o 336 p. 285.

Cass. com. 11 juin 1956 : Bull. civ. III n^o 172 p. 144 ; JCP 1957 éd. CI 59870.

1960 - 1979

Cass. com. 10 juin 1960 : JCP 1960 éd. G. IV p. 115 ; RTD com. 1960 p. 650 obs. HOUIN.

Cass. civ. 9 décembre 1960 : Bull. civ. II n^o 786.

Cass. civ. 19 mars 1962 *Dame Breuils* : B.O.C.I. n^o 26 du 16 juillet 1962 II^o partie p. 109.

Cass. civ. 22 mai 1963 : Bull. civ. I n^o 271.

Cass. civ. 17 juin 1964 : Bull. civ. I n^o 486.

Cass. com. 14 mars 1966 : Dupont 1966 p. 252.

Cass. com. 16 février 1967 *Receveur principal de Bordeaux* : AJDA 1968 p. 241 note MONTAGNIER ; Bull. civ. III n^o 77.

Cass. civ. 21 février 1968 : Bull. civ. I p. 60 n^o 76.

- Cass. com. 26 mars 1968 : Mémorial des percepteurs 1968 p. 188.
- Cass. com. 17 décembre 1968 Percepteur des Contributions directes de Saint-Nazaire banlieue : Bull. Cass. 1968 IV p. 324.
- Cass. com. 9 juin 1969 : D. 1970 somm. p. 12.
- Cass. civ. 25 janvier 1972 : Bull. civ. IV p. 32 n° 33.
- Cass. crim. 23 février 1972 : Bull. crim. p. 170 n° 72.
- Cass. com. 2 mai 1972 : Bull. civ. IV p. 126 n° 124.
- Cass. com. 25 octobre 1972 : Bull. civ. IV p. 250 n° 265.
- Cass. com. 22 janvier 1973 *Scharr* : Dr. fisc. 1973 n° 18-19 comm. 730.
- Cass. com. 19 mars 1973 *Legoubey c/ Mareille* : S. 1873 I 381 concl. REVERCHON.
- Cass. civ. 3 mai 1973 *Receveur-percepteur de Calais c/ Bollart* : Bull. Civ. IV p. 140.
- Cass. civ. 15 juin 1973 : Bull. civ. II p. 156 n° 197.
- Cass. com. 13 novembre 1973 *Receveur-percepteur de Basse-Terre c/ Bernard* : Bull. civ. IV n° 236 ; Dr. fisc. 1974 n° 11 ID et CA 4417.
- Cass. com. 25 novembre 1974 *Bertrand* : BODGI 12 C-4-75 du 6 mars 1975 ; Dr. fisc. 1975 n° 13 ID et CA n° 4750.
- Cass. com. 8 décembre 1975 n° 767 : BODGI 12 C-8-76 ; Dr. fisc. 1977 n° 6 comm. 194.
- Cass. civ. 12 mai 1976 : Bull. civ. II n° 154.
- Cass. com. 24 mai 1976 n° 177 : BODGI 12 C-15-76 ; Dr. fisc. 1976 I.D. et C.A. 5183.
- Cass. com. 24 mai 1976 n° 398 : Dr. fisc. 1977 n° 6 comm. 194.
- Cass. com. 4 novembre 1976 : Bull. civ. IV p. 233 n° 277.
- Cass. com. 27 novembre 1978 n° 77-12503 : Bull. civ. IV n° 280.
- Cass. com. 18 décembre 1979 : Bull. civ. IV n° 343.

1980 - 1989

- Cass. com. 5 mai 1981 n° 79-11.292 : Bull. cass. 1981 IV n° 209.
- Cass. com. 5 mai 1981 n° 80-10344 *SA Lecoq et autres* : Bull. civ. IV n° 207 ; JCP CI n° 2-1982 p. 29.
- Cass. com. 5 mai 1981 n° 457 : Dr. fisc. 1981 n° 31-32 comm. 1581.
- Cass. com. 1^{er} juin 1981 n° 572 : Dr. fisc. 1982 n° 42 comm. 1894.
- Cass. com. 11 juin 1981 : Bull. civ. IV n° 266.
- Cass. civ. 15 juillet 1981 : Bull. civ. I n° 255 p. 211.
- Cass. com. 17 juillet 1981 n° 750 : Dr. fisc. 1981 n° 41 comm. 2129.
- Cass. com. 20 juillet 1981 : RJC 1982 p. 59 note MESTRE.
- Cass. com. 13 octobre 1981 : Bull. civ. IV p. 281 n° 354.
- Cass. com. 10 novembre 1981 : Bull. civ. IV n° 389.
- Cass. com. 10 mai 1982 *Receveur-percepteur de l'OPAC de Montpellier c/ Nabet* : RJF 5/83 n° 750.
- Cass. civ. 21 octobre 1982 : Bull. civ. II, n° 219.
- Cass. civ. 19 janvier 1983 : Bull. civ. II, n° 14.

- Cass. civ. 20 janvier 1983 : Bull. civ. II, n° 18.
- Cass. com. 11 octobre 1983, n° 743, *SCI Le Colombier* : Dr. fisc. 1984, n° 6, comm. 237.
- Cass. civ. 24 janvier 1984 : Bull. civ. I n° 35.
- Cass. com. 7 février 1984 : Gaz. Pal. 1984 2 pan. jurisp. p. 163 obs. A. P.
- Cass. com. 14 mars 1984 : Bull. civ. IV n° 104.
- Cass. crim. 21 mai 1984 : Bull. crim. p. 475 n° 184.
- Cass. com. 5 juin 1984 : Bull. civ. IV n° 218.
- Cass. com. 27 novembre 1984 : Bull. civ. IV n° 321.
- Cass. civ. 30 janvier 1985 : JCP 1985 IV 158.
- Cass. com. 2 mai 1985, n° 83-15019 : Dr. fisc. 1987 n° 9 comm. 425.
- Cass. com. 22 mai 1985 : Bull. civ. IV n° 130.
- Cass. com. 4 mars 1986 n° 84-12 696 : Dr. fisc. 1987 n° 1 comm. 33.
- Cass. civ. 13 mai 1986 *Leloup c/ Percepteur de la ville d'Aunay-sur-Odon* : D. 1986 p. 389 note J. PREVAULT.
- Cass. com. 22 juillet 1986 : Bull. civ. IV n° 178.
- Cass. com. 12 novembre 1986 n° 85-14031 G : Dr. fisc. 1988 n° 15 comm. 784.
- Cass. com. 23 novembre 1986 n° 86-14091 G : Dr. fisc. 1988 n° 15 comm. 784.
- Cass. com. 2 décembre 1986 n° 84-16.275 A : Bull. civ. IV n° 231 ; Dr. fisc. 1988 n° 15 comm. 785.
- Cass. com. 24 mars 1987 n° 83-12878 : Dr. fisc. 1988 n° 40 comm. 1841.
- Cass. crim. 6 avril 1987 : Bull. crim. n° 157.
- Cass. com. 12 mai 1987 n° 85-18.874 : Bull. civ. IV n° 115 p. 88 ; Dr. fisc. 1988 n° 43 comm. 1989.
- Cass. com. 4 novembre 1987, n° 85-15137 : Dr. fisc. 1988, n° 23-24, comm. 1104.
- Cass. com. 1^{er} décembre 1987 n° 85-18645 X : Bull. cass. IV n° 255.
- Cass. com. 1^{er} décembre 1987 n° 86-12729 N : Dr. fisc. 1988 n° 9 comm. 464.
- Cass. com. 1^{er} décembre 1987, n° 86-16/770/E : Mémorial des percepteurs 1987 p. 248.
- Cass. civ. 6 janvier 1988 n° 86-17.684 *Touboul c/ Percepteur de Chailly-en-Bière* : RJF 12/88 n° 1395.
- Cass. com. 19 janvier 1988 n° 144 D : Mémorial des percepteurs 1988 p. 49.
- Cass. com. 19 janvier 1988 n° 86-17175 *Brossard* : Dr. fisc. 1988 n° 43 comm. 1988.
- Cass. com. 22 mars 1988 n° 86-17.638 *Receveur des impôts de Lanion c/ Racinet* : RJF 11/88 n° 1278.
- Cass. com. 16 juin 1988 n° 96-15525 et 96-16349 *Sté Soïfilène* : Dr. fisc. 1998 n° 39 comm. 841 note SERLOOTEN ; JCP G 1998 II 10218 note D. MELEDOBRIAND.
- Cass. com. 28 juin 1988 n° 87-10591 J *SNC Manera* : Bull. cass. 1988 IV n° 224 ; Dr. fisc. 1988 n° 40 comm. 1841 ; Mémorial des percepteurs 1989 p. 13.
- Cass. com. 28 juin 1988 n° 739 P : Dr. fisc. 1990 n° 11 comm. 564.
- Cass. com. 28 juin 1988 n° 86-17.359 *SNC Manera SA Passy BV et Cie* : Bull. civ. IV p. 148 n° 215 ; Dr. fisc. 1990 n° 11 com. 564.

- Cass. com. 3 novembre 1988 n° 87-13.598 *M. Tixier et Consorts Richet* : Dr. fisc. 1990 n° 31 comm. 1597.
- Cass. com. 17 janvier 1989 n° 112 P *Benhamou* : RJF 4/89 n° 520.
- Cass. com. 31 janvier 1989 n° 201 P *TPG des Hauts-de-Seine* : RJF 4/89 n° 517.
- Cass. civ. 31 janvier 1989 : Bull. civ. I n° 45 p. 29.
- Cass. com. 31 janvier 1989 n° 201 P *TPG des Hauts-de-Seine* : RJF 4/89 n° 517.
- Cass. civ. 29 mars 1989 : D. 1990 p. 45 note ROBINE.
- Cass. com. 2 mai 1989 n° 660 P *FNAIM* : RJF 7/89 n° 900.
- Cass. com. 6 juin 1989 n° 850 P *Mialhe* : RJF 8-9/89 n° 1047.
- Cass. com. 20 juin 1989 n° 919 P : RJF 8-9/89, n° 1046.
- Cass. crim. 26 juin 1989 : Bull. crim. p. 672 n° 271.
- Cass. com. 27 juin 1989 n° 960 P *Tournier* : RJF 10/89 n° 1176.
- Cass. com. 10 octobre 1989 n° 1138 D *Penaud* : RJF 12/89 n° 1447.

1990 - 1994

- Cass. civ. 10 janvier 1990 : Bull. civ. I n° 13.
- Cass. com. 24 avril 1990 n° 527 D : RJF 6/90 n° 761 p. 451.
- Cass. crim. 11 juin 1990 n° 89-84234 D *Rumeau* : RJF 1991 n° 406.
- Cass. civ. 12 juin 1990 : Bull. I n° 166.
- Cass. com. 19 juin 1990 n° 875 P : RJF 10/90 n° 1281.
- Cass. crim. 11 juillet 1990 n° 89-84234 D : RJF 5/91 n° 693.
- Cass. com. 17 juillet 1990 n° 1000 D *Visentin* : RJF 11/90 n° 1399.
- Cass. com. 2 octobre 1990 n° 1070 P *Receveur de Melun* : RJF 11/90 n° 1402.
- Cass. com. 6 novembre 1990 n° 88-18662 : Dr. fisc. 1991 n° 8 comm. 466.
- Cass. soc. 15 novembre 1990 : Bull. civ. V n° 560.
- Cass. com. 20 novembre 1990 n° 1.342 P *Donsimoni* : Bull. civ. IV p. 200 n° 288 ; RJF 1/91 n° 123.
- Cass. com. 26 novembre 1990 : JCP 1991 II 21701.
- Cass. Ord. 1^{er} Prés. 27 novembre 1990 : RJF 5/91 n° 702.
- Cass. com. 11 décembre 1990 n° 1463 P : RJF 3/91 n° 371.
- Cass. com. 19 février 1991 n° 89-10.885 *Lamarque* : Bull. civ. IV n° 80 ; Dr. fisc. 1991 n° 25 comm. 1294 ; RJF 5/91 n° 690.
- Cass. com. 25 mars 1991 n° 568 P *Brodoux* : RJF 6/91 n° 877.
- Cass. com. 16 juillet 1991 n° 17756 : Dr. fisc. 1991 n° 52 comm. 2562.
- Cass. com. 22 octobre 1991 n° 1276 D : RJF 2/92 n° 220.
- Cass. com. 17 décembre 1991 n° 1633 P *Le Dall* : RJF 3/92 n° 407.
- Cass. com. 28 janvier 1992 n° 90-14803 : Dr. fisc. 1993 n° 20 comm. 1047.
- Cass. com. 28 janvier 1992 n° 143 P *Procobat* : Bull. civ. IV n° 45 ; RJF 4/92 n° 563.
- Cass. civ. 12 février 1992 : Bull. civ. II n° 51.

- Cass. com. 16 juin 1992 n° 1149 D *Percepteur de la Ville d'Albert* : RJF 1/93 n° 144 ;
Mémorial des percepteurs 1990 p. 193.
- Cass. com. 13 octobre 1992, n° 1494 P *Trésorier principal de Longjumeau c/ Sté Moras
Affichage* : RJF 12/92 n° 1743.
- Cass. com. 12 janvier 1993, n° 90-20758, *M. Robert Begue* : Dr. fisc. 1993, n° 31, comm.
1616.
- Cass. com. 26 janvier 1993 n° 126 D *Mauclet* : RJF 4/93 n° 600.
- Cass. com. 23 février 1993 n° 337 P *Thevenot* : RJF 5/93 n° 732.
- Cass. com. 23 février 1993 n° 338 P *Debarle* : RJF 5/93 n° 733.
- Cass. com. 2 mars 1993 n° 387 P *Euchin* : RJF 6/93 n° 941.
- Cass. com. 9 mars 1993 n° 454 D : RJF 6/93 n° 937.
- Cass. com. 23 mars 1993 n° 526 D *Burg Industries* : RJF 6/93 n° 795.
- Cass. com. 15 juin 1993 n° 1110 P *Receveur-percepteur de Castries* : RJF 8-9/93 n° 1229.
- Cass. com. 12 juillet 1993 n° 1365 D *Borcelle* : RJF 10/93 n° 1398.
- Cass. com. 12 juillet 1993, n° 1368 D, *Barban* : RJF 10/93 n° 1397.
- Cass. com. 12 juillet 1993 n° 1370 D *Bodson* : RJF 10/93 n° 1396.
- Cass. com. 12 juillet 1993 n° 1385 P *Trabach* : RJF 10/93 n° 1395.
- Cass. com. 12 octobre 1993 n° 1475 D *Paulin* : Mémorial des percepteurs 1994 p. 8 ;
RJF 12/93 n° 1587.
- Cass. com. 12 octobre 1993 n° 1489 D : RJF 12/93 n° 1588.
- Cass. com. 26 octobre 1993 n° 1600 P *Receveur principal des impôts de Fontenay-le-Comte
c/ Dutour es qualités* : RJF 1/94 n° 104.
- Cass. com. 23 novembre 1993 n° 183 P *Maier* : RJF 2/94 n° 206.
- Cass. com. 23 novembre 1993 n° 92-10120 A *Mme Maier* : JCP 1994 éd. E pan. 201.
- Cass. com. 23 novembre 1993 n° 1831 P *Allorge* : Bull. civ. IV n° 426 p. 309 ; RJF 2/94
n° 208.
- Cass. com. 23 novembre 1993 n° 1847 P *Kinoo* : Dr. fisc. 1994 n° 14 comm. 689 ; RJF 3/94
n° 347.
- Cass. com. 4 janvier 1994 *Bruyelle* : Bull. civ. IV p. 6 n° 8.
- Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 268 D : RJF 5/94, n° 637.
- Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 270 P *Trabach* : RJF 5/94, n° 648.
- Cass. com. 1^{er} février 1994 n° 296 D *Receveur des impôts de Montrouge c/ Loez* : RJF 5/ 94
n° 636.
- Cass. com. 1^{er} février 1994, n° 357 D, *Trésorier de Bordeaux c/ Craveia* : RJF 5/94, n° 647.
- Cass. crim. 14 février 1994 n° Z 93-82826 D *Administration des impôts* : RJF 5/94 n° 649.
- Cass. com. 1^{er} mars 1994 : Bull. civ. IV, n° 88, p. 67.
- Cass. com. 8 mars 1994 n° 91-17 383 *M. Florent* : Dr. fisc. 1994 n° 42 comm. 1829 ; JCP G
1994 IV 124 ; RJF 1/95 n° 107.
- Cass. com. 29 mars 1994 n° 877 D *Royer* : RJF 7/94 n° 847.
- Cass. com. 26 avril 1994 n° 998 D : RJF 8-9/94 n° 926.
- Cass. com. 24 mai 1994 n° 1266 D *Mollon* : RJF 10/ 94 n° 1143.

- Cass. com. 7 juin 1994 n° 1330 D : RJF 11/94 n° 1282.
 Cass. com. 7 juin 1994 n° 1331 D *Société Adia France* : BOI 12 C-10-94 22 novembre 1994 ;
 Dr. fisc. 1994 n° 51 comm. 2249; RJF 11/94 n° 1279.
 Cass. com. 21 juin 1994 n°1491 D *Morelle* : RJF 11/94 n° 1280.
 Cass. com. 1^{er} mars 1994 n° 524 P *Zerrouki* : RJF 7/94 n° 846.
 Cass. com. 5 juillet 1994 n° 1565 D *Guilmard* : RJF 11/94 n° 1281.
 Cass. crim. 3 octobre 1994 n° 94-81305 PF *Magère* : RJF 7/95 n° 913.
 Cass. com. 15 novembre 1994 n° 2067 P *Rey* : RJF 2/95 n° 266.
 Cass. com. 15 novembre 1994, n° 92-21753 : Bull. civ. IV n° 337 p. 276.
 Cass. com. 21 décembre 1994 n° 126.113 *ministre c/ Sté Patol Equipements* : RJF 2/95
 n° 265.

1995 - 1999

- Cass. com. 24 janvier 1995 n° 149 D *Trésorier principal de Saint-Martin d'Herès c/ Tixier* :
 RJF 4/95 n° 545.
 Cass. com. 24 janvier 1995 n° 189 P : RJF 4/95 n° 546.
 Cass. com. 7 mars 1995 n° 463 D *Girard* : RJF 6/95 n° 785.
 Cass. com. 7 mars 1995 n° 490 P *Durand* : Dr. fisc. 1995 n° 20 comm. 1093 ; RJF 6/95
 n° 789.
 Cass. com. 7 mars 1995 n° 492 D *Pons* : RJF 6/95 n° 788.
 Cass. com. 21 mars 1995 n° 585 D *Jacquin* : RJF 7/95 n° 889.
 Cass. com. 21 mars 1995 n° 604 P *TPG des Bouches-du-Rhône* : RJF 7/95 n° 897.
 Cass. com. 4 avril 1995 n° 767 P *Di Silvestro* : RJF 7/95 n° 891.
 Cass. com. 3 mai 1995 n° 813 *Ribaut* : RJF 7/95 n° 892.
 Cass. civ. 22 mai 1995 : Bull. civ. II n° 156.
 Cass. com. 27 juin 1995 n° 1358 D *Trésorier principal de Troyes* : RJF 10/95 n° 1189.
 Cass. com. 24 octobre 1995 : Petites affiches 1996 n° 130 note J.-L. COURTIER p. 8.
 Cass. com. 14 novembre 1995 n° 1875 D *Trésorier principal de Créteil c/ Soc. Moras
 affichage* : RJF 2/96 n° 241.
 Cass. com. 14 novembre 1995 n° 1907 D *Lobry* : RJF 2/96 n° 240.
 Cass. com. 28 novembre 1995 n° 1973 D *Tureo* : RJF 3/96 n° 372.
 Cass. com. 16 janvier 1996 n° 94-10 137 *consorts Brenac* : Bull. civ. IV p. 14 n° 19 ; Dr. fisc.
 1996 n° 18-19 comm. 601; RJF 4/96 n° 513.
 Cass. com. 13 février 1996 n° 316 D *Abadie* : RJF 5/96 n° 665.
 Cass. crim. 29 février 1996 n° V 93-84.616 PF *Zinck* et n° D 93-84.692 PF *Fernandez
 Neuser* : Bull. crim. n° 100 ; Dr. fisc. 1996 n° 27 comm. 881 ; RJF 6/96 n° 827.
 Cass. com. 12 mars 1996 n° 518 P *M. Pautou* : Dr. fisc. 1996 n° 27 comm. 879 ; RJF 6/96
 n° 825.
 Cass. com. 12 mars 1996 n° 520 P *Trésorier principal de Toulouse c/ Galitzky* : Dr. fisc. 1996
 n° 28 comm. 922 ; RJF 6/96 n° 823.
 Cass. crim. 21 mars 1996 n° 94-85 492 : Bull. crim. n° 399 note de P. SERLOOTEN ; Bull.
 Joly 1996 n° 8-9 p. 724.
 Cass. civ. 27 mars 1996 : Droit des sociétés 6/96 n° 122.

- Cass. ass. plén. 5 avril 1996 n° 400 P *Botey c/ TPG Paris* : RJF 8-9/96 n° 1082.
- Cass. ass. plén. 14 juin 1996 n° 402 P M. *Kloeckner* : Dr. fisc. 1996 n° 30 comm. 986 concl. Y. MONNET ; RJF 8-9/96 n° 1118.
- Cass. com. 18 juin 1996 n° 94-17 246 *Sté TMC* : Dr. fisc. 1996 n° 38 comm. 1127.
- Cass. Ord. 1^{er} Prés. 20 juin 1996 n° 95-15729 : RJF 11/96 n° 1365.
- Cass. com. 20 juin 1996 : Bull. civ. II n° 117 ; D. 1996 IR 183 ; RTD civ. 1996 989 obs. PERROT.
- Cass. com. 25 juin 1996 n° 1209 D : RJF 1/97 n° 88.
- Cass. civ. 10 juillet 1996 : Bull. civ. II n° 209 p. 127.
- Cass. crim. 3 octobre 1996 n° 95-84.203 *DGIC / Koca* : Bull. crim. n° 399 ; Dr. fisc. 1997 n° 5 comm. 109 ; RJF 7/97 n° 750.
- Cass. com. 15 octobre 1996 n° 1538 D *Meltz* : RJF 2/97 n° 173.
- Cass. crim. 7 novembre 1996 n° 96-80 411 : Dr. fisc. 1997 n° 17 comm. 482.
- Cass. com. 26 novembre 1996 n° 1758 P *Montaignac* : Dr. fisc. 1997 n° 10 comm. 286 ; RJF 3/97 n° 268.
- Cass. com. 26 novembre 1996 n° 1869 D *TPG c/ Fau* : RJF 3/97 n° 269.
- Cass. com. 18 décembre 1996 : Bull. civ. II n° 305 ; JCP 1997 IV n° 337 ; RTD civ. 1997 749 obs. PERROT.
- Cass. com. 7 janvier 1997 n° 36 D *Fricou* : RJF 4/97 n° 385.
- Cass. com. 21 janvier 1997 n° 95-10 180 M. de *Maupéou d'Albeiges* : Dr. fisc. 1997 n° 15-16 n° 445.
- Cass. com. 4 février 1997 n° 278 D *Receveur principal de Paris 5* : RJF 5/97 n° 490.
- Cass. com. 4 février 1997 n° 95-12 179 M. *Cohen et Mme Iemetti* : Dr. fisc. 1997 n° 30 comm. 884.
- Cass. com. 11 février 1997 n° 652 PB *Brenac ès qualités* : RJF 6/97 n° 627.
- Cass. com. 13 mai 1997 n° 95-15 683 *Mme Lapidus* : Dr. fisc. 1997 n° 31-36 comm. 910 et RJF 8-9/97 n° 855.
- Cass. com. 8 juillet 1997 n° 1845 D *Receveur des impôts de Moutiers c/ Sté La Bartavelle* : RJF 12/97 n° 1184.
- Cass. com. 18 novembre 1997 n° 2.271 D *Receveur des impôts de Tours-Ouest c/ SCI Ferhi* : RJF 3/98 n° 324.
- Cass. com. 2 décembre 1997 n° 2384 D *Loste* : RJF 4/98 n° 470.
- Cass. com. 16 décembre 1997 n° 2521 D *Romain* : RJF 4/98 n° 469.
- Cass. com. 16 décembre 1997 n° 2545 P *Receveur de Paris 17^e c/ Association Wagram Billard Club* : Dr. fisc. 1998 n° 26 comm. 608 ; RJF 4/98 n° 465.
- Cass. com. 16 décembre 1997, n° 95-17 464, *Association Wagram Billard Club* : Dr. fisc. 1998 n° 26 comm. 608 et RJF 4/98 n° 465.
- Cass. com. 13 janvier 1998 n° 135 P *Debard* : Dr. fisc. 1998 n° 28 comm. 655 ; Mémorial des percepteurs 1998 n° 4 p. 76 ; RJF 4/98 n° 467 étude B. POULLAIN p. 254.
- Cass. com. 10 mars 1998 n° 649 D *Receveur des impôts des Abymes c/ Komla* : RJF 6/98 n° 726.
- Cass. com. 24 mars 1998 n° 730 D *Receveur des impôts de Nancy Sud-Est c/ Guerra* : RJF 6/98 n° 724.

- Cass. com. 24 mars 1998 n° 731 D *Receveur-Percepteur de Saint-Benoît* : RJF 7/98 n° 861.
- Cass. civ. 28 avril 1998 n° 733 PBR *Receveur des impôts de la Tour du Pin c/ AGF-Vie* : Dr. fisc. 1998 n° 29 comm. 693 ; RJF 6/98 n° 725.
- Cass. com. 5 mai 1998 n° 1002 P *SCP Filiol - Goic ès qual.* : RJF 7/98 n° 860.
- Cass. com. 19 mai 1998 n° 1092 *Trésorier principal de Nice c/ Calza* : RJF 8-9/98 n° 1025.
- Cass. com. 16 juin 1998 n° 95-16 864 MM. *Brunet - Beaumel et Bodiguel* : Dr. fisc. 1998 n° 50 comm. 1136.
- Cass. com. 16 juin 1998 n° 96-15 998 *SARL Enlem* : Dr. fisc. 1998 n° 52 comm. 1188.
- Cass. com. 16 juin 1998 n° 96-17 050 *SARL FTA* : Dr. fisc. 1998 n° 49 comm. 1105.
- Cass. com. 16 juin 1998 n° 1303 P *Receveur principal des impôts du Havre Bassins* : D. 1998 IR 216 ; RJF 8-9/98 n° 1023.
- Cass. com. 6 octobre 1998 n° 1456 D *Houzel* : RJF 12/98 n° 1497.
- Cass. com. 27 octobre 1998 n° 1628 P *Madonna es qualités* : Dr. fisc. 1999 n° 47-48 comm. 48 ; RJF 3/99 n° 353.
- Cass. com. 27 octobre 1998 n° 96-12.188 : Mémorial des percepteurs 1999 n° 6-7 p. 137.
- Cass. com. 17 novembre 1998 n° 1804 D *Jeanne ès qual.* : RJF 2/99 n° 248.
- Cass. com. 12 janvier 1999 n° 82 D *Trésorier-payeur général du Val d'Oise e.a. c/ Boulay* : Mémorial des percepteurs 6-7/99 p. 135 ; RJF 4/99 n° 492.
- Cass. com. 12 janvier 1999 n° 96-20644 *Mme Berger* : Dr. fisc. 1999, n° 25, comm. 51.
- Cass. com. 19 janvier 1999 n° 232 P *Du Buit es qualités* : RJF 4/99 n° 494.
- Cass. com. 26 janvier 1999 n° 300 P *Royaux* : RJF 4/99 n° 490 étude B. POULLAIN p. 252 ; Mémorial des percepteurs 1999 n° 6-7 p. 133
- Cass. com. 9 février 1999 n° 395 D *Purrat* : Mémorial des percepteurs 1999 n° 8 p. 169.
- Cass. com. 4 mai 1999 n° 863 D *DGDDI c/ X...* : RJF 8-9/99 n° 1088.
- Cass. com. 30 novembre 1999 n° 1924 PB *Trésorier principal de Strasbourg c/ Bengio* : RJF 4/00 n° 565.

2000 - 2004

- Cass. com. 7 mars 2000 n° 97-19 190 *Atlan* : Dr. fisc. 2000 n° 45-46 comm. 882 ; RJF 6/00 n° 852.
- Cass. com. 18 avril 2000 n° 857 D *Sté Vetter* : Dr. fisc. 2000 n° 49 comm. 882 ; RJF 7-8/00 n° 1015.
- Cass. com. 27 juin 2000 n° 1377 F-D *Bergeron* : RJF 12/00 n° 1524.
- Cass. com. 24 octobre 2000 n° 1739 F-D *Berreville* : RJF 2/01 n° 251.
- Cass. civ. 23 novembre 2000 n° 1224 FS-PB *SCI Plelo Cadiou* : RJF 5/01 n° 700.
- Cass. com. 16 janvier 2001 n° 108 FS-D *Trésorier principal de Fontaine c/ Sté Smiri e.a.* : RJF 5/01 n° 707.
- Cass. civ. 1^{er} février 2001, n° 122 FS-PB : RJF 8-9/01 n° 1137.
- Cass. civ. 6 février 2001 n° 98-22 895 *Mme Lassauzet épouse Guillot* : Dr. fisc. 2001 n° 16 p. 662 ; RJF 8-9/01 n° 1135.
- Cass. com. 20 février 2001 n° 98-13 049 M. *Pellegrini ès qualités* : Dr. fisc. 2001 n° 30-35 n° 744.

- Cass. com. 13 mars 2001 n° 98-12700 *SELAFA Belluard et Gomis* : Dr. fisc. 2001 n° 29 comm. 714.
- Cass. com. 25 avril 2001 n° 98-15 471 *M. Cantin* : Dr. fisc. 2001 n° 40 comm. 904 note A. LEFEUVRE p. 1431 ; RJF 8-9/01 n° 1131.
- Cass. com. 13 mai 2001 n° 506 F-D : RJF 7/01 n° 1018.
- Cass. com. 14 mai 2001 : RJF 11/01 n° 1451.
- Cass. com. 20 novembre 2001 n° 98-22 648 *Mme Biancucci* : Dr. fisc. 2002 n° 5 comm. 93.
- Cass. com. 20 novembre 2001 n° 1876 F-D *Ferrand* : RJF 3/02 n° 336.
- Cass. com. 4 décembre 2001 n° 98-17 323 *M. Coliac* : Dr. fisc. 2003 n° 6 comm. 108.
- Cass. com. 12 mars 2002 n° 99-10 423 *M. Robert* : Dr. fisc. 2002 n° 25 comm. 539.
- Cass. com. 12 mars 2002 n° 99-11895 *Société AXA Conseil-Vie c/ Comptable du Trésor de Valence* : RJF 10/02 n° 1188.
- Cass. com. 12 mars 2002 n° 99-15 575 *M. Bastet* : Dr. fisc. 2002 n° 25 comm. 538.
- Cass. com. 6 mai 2002 n° 00-14.655 *Epoux Hébert et ass.* : Dr. fisc. 2003 n° 6 comm. 107.
- Cass. com. 4 juin 2002 n° 98-19.511 *M. Le Bail* : Dr. fisc. 2002 n° 51 comm. 1031.
- Cass. civ. 2 juillet 2002 n° 99-14.819 *SA CardifSté Vie* : Dr. fisc. 2003 n° 14 comm. 287.
- Cass. com. 22 octobre 2002 n° 00-11.545 *M. Mouchot* : Dr. fisc. 2003 n° 5 comm. 77.
- Cass. com. 22 octobre 2002 n° 1678 F-D *Trésorier principal de Nantes-II-Crébillon c/ Sté Castel frères et Friedrich* : RJF 2/03 n° 233.
- Cass. com. 22 octobre 2002 n° 1679 F-D *Garcia* : RJF 2/03 n° 235 (décision non reproduite).
- Cass. com. 22 octobre 2002 n° 1699 FS-P *Trésorerie de Nègrepelisse* : RJF 3/03 n° 375.
- Cass. com. 5 novembre 2002 n° 1814 FS-P *Arnault* : RJF 2/03 n° 229.
- Cass. com. 5 novembre 2002 n° 99-19262 *Epoux Fabbro et Selafo Belluard et Gomis ès qualités* : Dr. fisc. 2003 n° 5 comm. 76 ; RJF 2/03 n° 234.
- Cass. com. 13 novembre 2002 n° 1854 FS-P *Trésorier principal de Metz-République c/ Penet-Weiller es qualités et a.* : Dr. fisc. 2003 n° 5 comm. 78 ; RJF 3/03 n° 376.
- Cass. civ. 19 novembre 2002 n° 1667 F-D *Trésorier de Marennes c/ Crts Guay* : RJF 7/03 n° 922.
- Cass. com. 3 décembre 2002 n° 2049 FS-PB *Trésorier principal de Bordeaux-Sud c/ Ezquerria* : RJF 4/03 n° 509.
- Cass. com. 3 décembre 2002 n° 2053 FS-P *Trésorier principal de Nancy-II c/ Guérin-Petrement* : RJF 4/03 n° 507.
- Cass. com. 17 décembre 2002 n° 2145 FS-P *Receveur principal des impôts de Saint-Malo Sud et Caisse primaire d'assurance maladie d'Ille-et-Vilaine c/ Laurent* : Dr. fisc. 2003 n° 24 comm. 459 ; RJF 4/03 n° 506.
- Cass. com. 17 décembre 2002 n° 2146 FS-P *Monfort* : RJF 4/03 n° 502.
- Cass. com. 14 janvier 2003 n° 104 F-D *Sté Becker Bau* : RJF 4/03 n° 494.
- Cass. com. 28 janvier 2003 n° 180 F-D *Trésorier principal du 18^e arrondissement de Paris c/ Huynh* : RJF 5/03 n° 642.
- Cass. com. 28 janvier 2003 n° 189 F-D *Trésorier général du Finistère* : RJF 5/03 n° 632.
- Cass. com. 28 janvier 2003 n°00-18 911 *M. et Mme Attie et a.* : Dr. fisc. 2004 n° 24 comm. 553.

- Cass. com. 11 février 2003 n° 00-14 461 *Sté générale Transports et Manutention* : Dr. fisc. 2003 n° 24 comm. 460 ; RJF 5/03 n° 643.
- Cass. com. 11 février 2003 n° 271 F-D *Receveur principal des impôts de Reims-Nord c/ Wagner* : RJF 5/03 n° 641.
- Cass. com. 11 février 2003 n° 273 F-D *Bries Vve Montier* : RJF 6/03 n° 773.
- Cass. com. 18 février 2003 n° 00-12 974 *M. Bourignon* : Dr. fisc. 2004 n° 24 comm. 555.
- Cass. com. 25 février 2003 n° 353 F-D *Trésorier public de Loir-et-Cher c/ Devin* : RJF 6/03 n° 772.
- Cass. com. 11 mars 2003 n° 472 F-D *Leomy* : RJF 6/03 n° 770.
- Cass. com. 11 mars 2003 n° 480 FS-P *Sté Leuchtturm Albenverlag GMBH und Co* : Dr. fisc. 2003 n° 20 comm. 391 ; RJF 6/03 n° 774.
- Cass. com. 23 avril 2003 n° 641 F-D *Trésorier de Valenciennes c/ Peres es q. et a.* : RJF 8-9/03 n° 1049.
- Cass. com. 29 avril 2003 n° 683 FS-PB *Trésorier de Grignan* : RJF 8-9/03 n° 1050.
- Cass. com. 6 mai 2003 n° 743 F-D *Rivière et a.* : RJF 8-9/03 n° 1048.
- Cass. com. 13 mai 2003 n° 98-22 741 *Mme Katz Sulzer* : Dr. fisc. 2004 n° 24 comm. 554.
- Cass. com. 20 mai 2003 n° 845 F-D *Stettler* : RJF 10/03 n° 1165.
- Cass. com. 27 mai 2003 n° 870 F-D *Bidoux* : RJF 10/03 n° 1167.
- Cass. com. 11 juin 2003 n° 975 FS-PBI *Winter* : RJF 10/03 n° 1166.
- Cass. com. 8 juillet 2003 n° 1146 FS-PB *Savenier es q.* : Dr. fisc. 2004 n° 8 comm. 276 ; RJF 12/03 n° 1450.
- Cass. com. 8 juillet 2004 n° 1234 FS-D *Prunaret* : RJF 12/03 n° 1451.
- Cass. com. 24 septembre 2003 n° 1306 FS-P *Morel* : RJF 6/04 n° 657.
- Cass. com. 7 janvier 2004 n° 43 FS-D *Chessa* : RJF 4/04 n° 426.
- Cass. com. 14 janvier 2004 n° 82 FS-PB *Sté Holfinac et a.* : RJF 7/04 n° 796.
- Cass. com. 21 janvier 2004 n° 167 F-D *Trésorier-payeur général du Vaucluse c/ Cristol* : RJF 5/04 n° 548.
- Cass. com. 4 février 2004 n° 275 F-D *Daras-Martinez* : RJF 6/04 n° 654.
- Cass. com. 4 février 2004 n° 01-02 160 *Mme Melle* : Dr. fisc. 2004 n° 28 comm. 624 ; RJF 6/04 n° 652.
- Cass. com. 11 février 2004 n° 312 F-D *Guyon es q.* : RJF 6/04 n° 656.
- Cass. com. 18 février 2004 n° 348 F-D *Receveur percepteur de Layrac c/ Marrigues* : RJF 6/04 n° 653.
- Cass. com. 18 février 2004 n° 365 F-D *Trésor public Marseille Amendes c/ Raimondi* : RJF 6/04 n° 651.
- Cass. com. 18 février 2004 n° 366 F-D *Carlill* : RJF 6/04 n° 650.
- Cass. com. 3 mars 2004 n° 446 F-D *Trésorier de Grenoble c/ Didier* : RJF 7/04 n° 795.
- Cass. com. 3 mars 2004 n° 451 F-D *Saber* : RJF 7/04 n° 794.
- Cass. com. 10 mars 2004 n° 02-14 737 *Sté Europe Auto* : Dr. fisc. 2004 n° 25 comm. 574.

Cass. com. 31 mars 2004 n° 617 F-D *Montaignac* : RJF 8-9/04 n° 939.

Cass. com. 31 mars 2004 n° 618 F-D, *Sté Desseaux location* : RJF 8-9/04, n° 940.

1.2 – Avis de la Cour de cassation

Cass. avis 24 mai 1996 : Bull. civ. mai 1996 n° 5 p. 3.

Cass. avis 7 mars 1997, n° 96-15 et 97-20006, *Receveur principal des impôts de Saint-Jean de Maurienne c/ Voillemier* : D. 1997 J p. 454 note F. RUELLAN et R. LAUBA ; RJF 6/97 n° 626.

Cass. avis 9 février 1998 *Comptable du Trésor de Nîmes-Sud c/ SARL Atelier Hugon* : Dr. fisc. 1998 n° 19 p. 618 ; RTD Civ. 1997 1000 chron. PERROT.

Cass. avis 23 novembre 2000 n° 1224 FS-PB *SCI Pielo Cadiou* : RJF 5/01 n° 700.

Cass. avis 14 mai 2001 n° 0010003 P *Deltour* : Dr. fisc. 2002 n° 24 comm. 511.

Cass. avis 22 mai 2002 n° 98-21625 *SCI Les Alizés* : Dr. fisc. 2002 n° 39 comm. 743.

Cass. avis 4 juin 2002 n° 98-19511 *M. Le Bail* : Dr. fisc. 2002 n° 51 comm. 1031.

2 - COURS D'APPEL

CA Douai 19 mars 1937 : Mémorial des percepteurs 1937 p. 385.

CA Paris 22 octobre 1954 *Sieur Pouli* : AJDA 1955 II 146 130.

CA Montpellier 27 mai 1958 : Mémorial des percepteurs 1959 p. 159.

CA Amiens 4 mars 1959 n° 16.011 : Dr. fisc. 1959 n° 18 comm. 447.

CA Colmar 25 juin 1963 : Dupont 1964 p. 494.

CA Montpellier 17 janvier 1966 : Dr. fisc. 1966 n° 17 comm. 417 ; Dupont 1966 p. 252.

CA Paris 28 janvier 1966 : Dr. fisc. 1966 n° 19 comm. 486.

CA Montpellier 29 janvier 1968 *Sté Bartissol* : Dr. fisc. 1968 n° 15-16-17 comm. 640.

CA Amiens 9 avril 1970 *Scharr* : Dr. fisc. 1970 n° 45 comm. 1334.

CA Rouen 24 mars 1971 : Mémorial des percepteurs 1971 p. 94.

CA Reims 16 mars 1972 : Mémorial des percepteurs 1972 p. 86.

CA Versailles 24 mars 1980 : Gaz. Pal. 1981 2 p. 245.

CA Paris 4 décembre 1980 *N...* : BODGI 12 C-18-81 du 21 mai 1981 ; Mémorial des percepteurs 1981 p. 15.

CA Orléans 21 octobre 1981 : BODGI 12 C-5-84.

CA Reims 18 mai 1983 : Mémorial des percepteurs 1983 p. 151.

CA Bordeaux 23 décembre 1983 : BODGI 12 C-6-84.

CA Versailles 26 mars 1987 *T.-P.G. des Hauts-de-Seine et autres c/ Mlle Pucci* : D. 1988 p. 529 note PREVAULT.

CA Paris 12 juin 1987 *Bonal* : D. 1987.Inf. rap. 174.

CA Reims 13 mars 1990 n° 207 : Mémorial des percepteurs 1990 p. 179.

- CA Bordeaux 25 février 1991 n° 3760/89 RG : *Mémorial des percepteurs* 1991 p. 178.
- CA Douai 19 mai 1994 : *Rev. huissiers* 1994 p. 1295.
- CA Grenoble 30 novembre 1994 n° 2433-93 *Trésorier principal de Saint Martin d'Hères c/ Tixier* : RJF 4/95 n° 544.
- CA Paris 7 février 1995 : *Dalloz* 1996 p. 203 note PREVAULT.
- CA Nancy 26 octobre 1998, n° 3.198, *Groupement forestier Alain Boulard et ses enfants* : *Dr. fisc.* 1999 n° 38 comm. 701.

3 - TRIBUNAL DE GRANDE INSTANCE

- TGI Cambrai 3 décembre 1964 : *Dr. fisc.* 1966 n° 1 comm. 29.
- TGI Toulon 26 septembre 1973 *Djaou* : BODGI 12 C-1-74.
- TGI Quimper 21 décembre 1976 *L...* : BODGI 12 C-20-77 du 13 mai 1977 ; *Dr. fisc.* 1977 n° 24 ID et CA comm. 5411.
- TGI Chambéry 14 novembre 1977 : B.O.D.G.I. 12 C-9-78 ; *Dr. fisc.* 1978 n° 17 I.D. et C.A. 5714.
- TGI Rouen 11 juillet 1978 : B.O.D.G.I. 12 C-42-78 ; *Dr. fisc.* 1978 n° 48 I.D. et C.A. 5903.
- TGI Paris 12 juin 1987 : *D.* 1987 IR 174.
- TGI Versailles 17 septembre 1987 n° 1880-26 : *Mémorial des percepteurs* 1988 p. 202.
- TGI Riom 30 mars 1993 : *D.* 1994 somm. 336 obs. JULIEN.
- TGI Créteil 4 novembre 1993 : *Gaz. Pal.* 14 juin 1994 somm. 354.
- TGI Arras 16 décembre 1993 : *Rev. huissiers* 1994 p. 642.
- TGI Quimper juge de l'exécution 20 janvier 1994 : *Revue des huissiers* 1994 p. 645.
- TGI Lyon 7 juin 1994 : *Gaz. Pal.* 1994 somm. 816.
- TGI Albertville 23 mai 1995 *Moreau* : *Gaz. Pal.* 1996.1.136 note VERON.
- TGI Bonneville 2 avril 1998 n° 98-3 *SCI Le Chalet* : *Dr. fisc.* 1999 n° 26 comm. 536.
- TGI Paris JEX 22 juillet 1998 : *Gaz. Pal.* 9 mars 1999 note J.-M. HOCQUARD.

4 - TRIBUNAL CIVIL

- T. civ. Lunéville 28 mai 1947 : *Mémorial des percepteurs* 1947 p. 151.
- T. civ. Castelsarrasin 10 décembre 1957 : *Mémorial des percepteurs* 1958 p. 74.
- T. civ. 25 février 1958 : *Mémorial des percepteurs* 1958 p. 315.

III - TRIBUNAL DES CONFLITS

- TC 30 avril 1898 *Préfet du Vaucluse c/ Courtet* : Recueil Lebon p. 344 ; S. 1900 III 46.
- TC 16 juin 1923 *Septfonds* : Recueil Lebon p. 498 ; S. 1923 3 49 note HAURIOU et D. 1924 3 41 concl. MATTER.
- TC 13 janvier 1936 *Rempler* : Recueil Lebon p. 571.
- TC 1^{er} février 1951 : S. 1951 III 84.
- TC 22 février 1960 *Bernard* : Recueil Lebon p. 861 ou 619 ; AJDA 1960 II p. 148 ; JCP 1961 II 12 093 note F. P. BENOIT ; RSF 1961 p. 718 obs. CHRETIEN.
- TC 17 décembre 1962 n° 1.778 *Sté Domaine de Courteville* : Recueil Lebon p. 830 ; Dr. fisc. 1963 comm. 149.
- TC 23 janvier 1989 : JCP 1989 IV 122.
- TC 17 juin 1991 n° 2.640 *Matijaca* : Dr. fisc. 1992 n° 14 comm. 749 ; RJF 11/91 n° 1438. Concl STIRN
- TC 27 février 1995 n° 2935 *Mme Prodan* : Dr. fisc. 1995 n° 29 comm. 1573 ; RJF 5/95 n° 672.
- TC 4 novembre 1996 *Berthiaud* : RJF 5/97 n° 473.
- TC 19 octobre 1998 n° 3.166 *Cts Debaille* : Dr. fisc. 1999 n° 11 comm. 236 concl. J. ARRIGHI DE CASANOVA ; JCP 1999 IV 1548 obs. ROUAULT ; Petites affiches 7 juillet 1999 n° 134.
- TC 23 novembre 1998 n° 3.106 *SARL Ofir c/ TPG du Val-de-Marne* : RJF 3/99 n° 350 ; concl. R. SCHWARTZ BDCF 3/99 n° 31.
- TC 26 mai 2003 n° 3354 *M. et Mme Chorro* : Dr. fisc. 2003 n° 51 comm. 930.
- TC 23 février 2004 n° 3366 *Marchiani c/ Trésorier-payeur général de la Haute-Corse* : RJF 5/04 n° 518.

IV - CONSEIL CONSTITUTIONNEL

- Cons. const. 29 décembre 1989 n° 89-268 DC : Recueil de jurisprudence constitutionnelle p. 382 ; RFDA 1990 p. 143 note GENEVOIS.
- Cons. const. 28 décembre 1990 n° 90-286 DC : RJF 2/91 n° 213.
- Cons. const. 30 décembre 1997 n°97-395 DC : RJF 2/98 n° 182.

V - COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

- CEDH 22 septembre 1994 *Hentrich* : AJDA 1995 p. 220 chron. J.-F. FLAUSS ; Dr. fisc. 1994 n° 50 chron. LE GALL et L. GERARD p. 1789 à 1792 ; D. 1995 p. 465 note D. FIORINA .
- CEDH 9 décembre 1994 *Schouten et Meldrum* série A n° 304 §50 : RJF 10/95 n° 1223.
- CEDH 12 juillet 2001 n° 44759/98 *Ferrazzini c/ Italie* : Dr. fisc. 2002 n° 10 comm. 187 étude L. GERARD p. 438 et s. ; RJF 2/98 n° 128 chronique J. MAIA p. 3.

INDEX ALPHABÉTIQUE

- A -

Actes de poursuites : p. 36 et s.

- Adoption d'une conception extensive de la notion : p. 43 et s ; p. 162 et s.
- Actes de poursuites de droit commun : p. 149 et s.
- Actes de poursuites de nature fiscale : p. 153 et s.
- Actes de poursuites en tant qu'objet de la contestation : p.148 et s.
- Bien-fondé des poursuites : p. 230 et s.
- Conditions de notification : p. 221 et s.
- Défaut de signature : p. 227 et s.
- Mentions portées sur l'acte de poursuites : p. 228 et s.

Actes détachables de la procédure de recouvrement forcé : p. 47 et s.

Actes interruptifs de prescription : p. 199 et s. ; p. 379 et s.

Actes non détachables :

- de la procédure de recouvrement amiable : p. 27.
- de la procédure de recouvrement forcé : p. 47 et s.

Actes préparatoires : p. 48.

Action contentieuse : p. 127 et s.

Action en restitution : p. 62-63.

Action en revendication d'objets saisis : voir demande en revendication d'objets saisis.

Action en simulation : p. 56.

Action oblique : p. 56-57.

Action paulienne : p. 56.

Amende pour recours abusif : p. 437 ; p. 468.

Appel :

- Contentieux de l'obligation de payer : p. 445 et s.
- Contentieux des poursuites : p. 469 et s.

Autorisation hiérarchique préalable aux poursuites : p. 41.

Autorisation préfectorale de vente de meubles saisis : p. 165.

Autorité de chose jugée :

- Contentieux de l'obligation de payer : p. 441 et s.
- Contentieux des poursuites : p.468 et s.

Avertissement :

- Notion : p. 23.
- Contestation de la régularité de l'avertissement : p. 28.

Avis à tiers détenteur :

- Notion : p. 154 à 156 ; p. 215.
- Conditions de notification : p. 223 et s.
- Possibilité légale d'y recourir : p. 239 et s.
- Utilisation en tant que mesure conservatoire : p. 237 et s.

Avis de mise en recouvrement :

- Notion : p. 25 et s.

- Contestation de la régularité de l'avis : p. 26 et s.

Avis d'imposition :

- Notion : p. 23 et s.
- Contestation de la régularité de l'avis : p. 26 et s.

Avis d'imputation d'un acompte provisionnel : p. 163.

Ayants-cause : p. 100 et s.

- C -**Cassation :**

- Contentieux de l'obligation de payer : p. 447 et s.
- Contentieux des poursuites : p. 472 et s.

Cause juridique : p. 128.

Cautionnement : p. 106 et s.

Commandement de payer : p. 150 et s.

Compensation : p. 163 ; p. 205.

Compétences juridictionnelles :

- Dualité de compétences juridictionnelles en matière fiscale : p. 363 et s.
- Règles de répartition de compétences juridictionnelles dans le contentieux du recouvrement : p. 273 et s. ; p. 363 et s.

Comptables en charge du recouvrement :

- Compétence du comptable pour décerner les poursuites : p. 216 et s.
- Compétence du comptable pour recevoir la demande préalable : p. 258 et s.
- Obligation de transmission au service compétent : p. 260 et s.

- Qualité de défendeur : p. 415 et s.
- Qualité de demandeur : p. 57.

Contentieux de l'assiette de l'impôt :

- Autonomie du contentieux de l'assiette face au contentieux du recouvrement : p. 388 et s.
- Contestation de la qualité de redevable légal: p. 185.
- Contestation de la régularité des actes de recouvrement amiables : p. 28 et s.
- Contestation de l'obligation de payer dans le cadre d'un contentieux d'assiette : p. 35 et s.
- Distinction contentieux de l'assiette et contentieux du recouvrement : p. 145 et s.
- Réclamation administrative préalable : p. 302 et s.

Contentieux « offensif » du recouvrement : p. 58.**Contrainte :**

- Notion de contrainte administrative : p. 32 et s. ; p. 43 ; p. 134 ; p. 140 et s.
- Suppression de la contrainte administrative : p. 33 ; p. 138 et s.

Contrainte judiciaire : p. 161.

Contrainte par corps : p. 40 ; p. 56 ; p. 158 à 161.

Contribuable : p. 79 et s.

Créances :

- Créances domaniales : p. 73 et s.
- Créances étrangères à l'impôt et au domaine : p. 65 ; p. 72 et s.
 - Notion : p. 64.
 - Régime contentieux : p. 72 et s.
 - Effet suspensif des recours : p. 324 et s.

- Créances fiscales : p. 64 et s.
- Créances fiscales étrangères : p. 367 et s.
- Créances recouvrées comme en matière de contributions directes : p. 65 et s.

- D -

Délais de paiement : p. 192 et s. ; p. 378 ; p. 385.

Délai de saisine de l'Administration : p. 258 et s.

- Détermination du point de départ du délai : p. 262 et s.
- Opposabilité : p. 267 et s.

Délai de saisine du juge :

- Détermination du délai : p. 272 et s.
- Opposabilité : p. 277 et s.

Délit de fraude fiscale : p. 105 et s.

Demande administrative préalable : p. 253 et s.

- Aménagements nécessaires : p. 306 et s.
- Crystallisation du litige : p. 290 et s.
- Délais : p. 258 et s.
- Exigences de forme et de fond : p. 282 et s. ; p. 424 et s.
- Justification en matière fiscale : p. 300 et s.
- Réclamation prématurée : p. 287 et s.
- Réclamation tardive : p. 289 et s.
- Remise en cause dans le contentieux de poursuites : p. 308 et s.
- Renonciation : p. 284.

Demande en revendication d'objets saisis : p. 60 ; p. 62 et s.

-

Dépositaires publics de fonds : p. 55 ; 96 et s.

Dernier avis avant ouverture des portes : p. 163.

Dernier avis avant poursuites : p. 49 et s.

Dernier avis avant saisie : p. 49.

Dirigeant : p. 55 ; p. 146.

Droit de communication du redevable : p. 295 et s.

Droit commun des voies d'exécution : p. 459 et s.

Droit fiscal : p. 409 et s. (unité, autonomie et particularisme).

- E -

Engagement des poursuites : p. 215 et s.

Époux : p. 101 et s. ; p. 180.

État exécutoire : p. 71 ; p. 73 et s.

Exigibilité :

- Condition préalable à l'engagement des poursuites : p. 42-43.
- De la créance : p. 83 et s.
- Contestation : p. 187 et s.
 - Défaut d'exigibilité : p. 189 et s.
 - Extinction de l'exigibilité : p. 197 et s.
 - Inopposabilité de l'exigibilité : p. 190 et s.
 - Suspension de l'exigibilité : p. 192 et s.

Existence de l'obligation de payer : p. 178 et s.

- F -

Fait générateur de la créance : p. 82 et s. ; p. 188.

Frais de poursuites : p. 438 et s.

Frais irrépétibles : p. 468.

- H -

Héritiers : p. 101 ; p. 205.

Historique :

- Contentieux de l'obligation de payer : p. 130 et s. ; p. 177 et s.
- Contentieux des poursuites : p. 147 et s.
- Compétence du juge judiciaire : p. 371 et s.
- Notion d'acte de poursuites : p. 43 et s.
- Réclamation préalable : p. 253 et s.
- Répartition des compétences juridictionnelles : p. 358 et s. ; p. 363 et s.

Huissier habilités à exercer les poursuites : p. 218.

Hypothèque légale du Trésor : p. 168 ; p. 170 et s.

- I -

Impôts : p. 63 et s.

Impositions de toutes natures : p. 67 et s.

Injonction de payer : p. 49 ; p. 162.

Instance fiscale : p. 412 et s.

Intérêt à agir : p. 77.

Intérêts créditeurs ou moratoires : p. 438 et s.

- J -**Juge de l'exécution :**

- Compétence : p. 373 et s.
- Pouvoir : p. 382 et s.

Juge de l'impôt :

- Compétence : p. 363 et s.
- Pouvoir : p. 377 et s.
- Saisine : p. 419 et s.

Juge des référés :

- Administratif : p. 342 et s.
- Judiciaire : p. 350 et s.

Juge judiciaire de droit commun :

p. 371 et s.

- L -**Lettre de rappel :** p. 24 et s.

- Contestation de la régularité : p. 24 et s.
- Rattachement de la contestation : p. 206 et s. ; p. 211.

Liquidateur : p. 55 ; p. 96 et s.

- M -

Mandataire : p. 86-87 ; p. 413 et s.

Mention des délais et voies de recours :

- Dans l'acte de poursuites : p. 267 et s.
- Dans la décision administrative préalable : p. 277 et s.

Mise en demeure : p. 25.

Moyens : p. 175 et s.

- Moyens d'assiette et de recouvrement : p. 390 et s.

- Moyens ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt : p. 202 et s. ; p. 209 et s.
- Moyens nouveaux : p. 429 et s.
- Moyens relatifs à la régularité des poursuites : p. 213 et s.
- Moyens relatifs à la validité de l'obligation de payer : p. 176 et s.

- N -

Non-lieu à statuer : p. 393 ; p. 395.

Notification :

- Du titre exécutoire : p. 219 et s.
- De la mesure de poursuite : p. 221 et s. ; p. 265 et s.

- O -

Objet de la demande : p. 129 et s.

Obligation de payer : p. 82 et s.

- Critères de classification des recours : p. 145 et s.
- Objet de la contestation : p. 140 et s.
- Opposabilité : p. 83.
- Suspension : p. 332 et s.
- Transfert sur la personne du redevable solidaire : p. 110 et s.

Obligation juridique : p. 144 et s.

Opportunité des poursuites : p. 384 et s.

Opposition à état exécutoire : p. 73.

Opposition à contrainte : p. 32 ; p. 134 et s. ; p. 319 et s. (voir *Contentieux de l'obligation de payer*)

Opposition à partage : p. 163 et s.

Opposition à poursuites : p. 147 et s. (voir *Contentieux des poursuites*).

Opposition au paiement du prix de vente d'un fonds de commerce : p. 225 et s.

Ordre des recettes : p. 74 et s.

- P -

Poursuites administratives et judiciaires : p. 30 et s. ; p. 37 ; p. 132.

Pouvoir des juges : voir *Juges*.

Prérogatives de puissance publique : p. 30 et s.

Prescription :

- Actes interruptifs : p. 379.
- Rattachement des contestations : p. 197 et s. ; p. 204.

Principe d'intelligibilité de la loi : p. 482.

Principe du contradictoire : p. 295 et s. ; p. 429 et s.

Privilège d'action d'office : p. 31.

Privilège du préalable : p. 31 ; p. 58.

Privilège du Trésor : p. 166 et s.

- Privilège immobilier : p. 168 et s.
- Privilège mobilier : p. 166 et s.
- Rattachement des contestations : p. 170 et s. ; p. 235 et s.

Procédure civile : p. 466 et s. ; p. 474 et s.

Procédures collectives :

- Contestation de la possibilité d'engager le recouvrement forcé : p. 232 et s.
- Extinction de l'exigibilité de la créance : p. 200 et s.
- Production des créances : p. 162 et s. ; p. 365 et s.

Procédure fiscale contentieuse :
p. 425 et s. ; p. 456 et s.

Procès équitable :

- Contrôle opéré par le juge de cassation : p. 478.
- Droits du redevable dans l'instance : p. 428 et s.
- Mention des délais et voies de recours : p. 269 et s.

- Q -

Qualité à agir :

- Du redevable principal : p. 77 ; p. 84 et s.
- Du redevable solidaire : p. 110 et s.

Quotité de l'obligation de payer :
p. 177 et s.

Questions préjudicielles : p. 396 et s.

- Entre le juge administratif et le juge judiciaire de l'impôt : p. 397 et s.
- Entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution : p. 402 et s.

- R -

Recours gracieux présentés en matière de recouvrement : p. 51 et s.

Recours abusif :

- Contentieux de l'obligation de payer : p. 437.
- Contentieux des poursuites : p. 468.

Recours hiérarchique : p. 484.

Recours pour excès de pouvoir :

- A l'encontre des actes de recouvrement amiable : p. 26 et s.
- A l'encontre des décisions gracieuses : p. 53.

Recouvrement amiable : p. 20 et s.

- Contestation des actes de recouvrement amiable : p. 26 et s.
- Impôts recouvrés par les comptables de la DGI : p. 25.
- Impôts recouvrés par voie de rôle par les comptables du Trésor : p. 23.

Recouvrement forcé : p. 30 et s.

- Bien-fondé : p. 230 et s.
- Condition préalable au déclenchement du contentieux du recouvrement : p. 25 et s.
- Intervention du recouvrement forcé : p. 30 et s.

Redevables : p. 77 et s.

- Contestation de la qualité de redevable légal: p. 185.
- Demandeur : p. 84 et s. ; p. 412 et s.
- Qualité : p. 78 et s.
- Situation juridique : p. 87 et s.
- Statut : p. 88 et s.

Redevables solidaires : p. 92 et s.

- Contestation de l'obligation de payer dans un contentieux d'assiette : p. 35 et s.
- Protection des droits du redevable solidaire : p. 123 et s.
- Qualité : p. 110 et s.
 - Acquisition de la qualité : p. 110.
 - Assujettissement à l'obligation de payer : p. 113 et s.
 - Qualité à agir : p. 117 et s.

Redevances : p. 67 ; p. 72 et s.

Référé en matière judiciaire :

p. 348 et s. ; p. 461 et s.

Référé-suspension : p. 341 et s.

- Application au contentieux du recouvrement : p. 342 et s.
- Application dès le stade de la réclamation préalable : p. 343 et s.
- Insuffisance de la procédure : p. 348 et s.

Régime de nullité des actes de procédures : p. 462 et s.

Relations administration contribuable : p. 1 ; p. 8-9 ; p. 485 et s.

Représentants et ayants-cause du redevable : p. 100.

Requête collective : p. 413.

Responsabilité de l'administration fiscale :

- Compétence juridictionnelle : p. 384.
- Fautes commises par les services de recouvrement : p. 58 et s.

Rôle : p. 23 et s. ; p. 89.

- S -

Saisie immobilière : p. 153 et s.

- Cahier des charges : p. 165.
- Contestation de la régularité de la saisie : p. 244 et s.

Saisie mobilière : p. 151 et s.

- Contestation de la régularité de la saisie : p. 211 et s.
- Contestation relative à la saisissabilité : p. 242 et s.
- Mise en demeure tenant lieu de commandement : p. 25.

Signification de vente : p. 165.

Solidarité :

- Contestation du principe et de l'étendue : p. 182 et s.
- Principe et forme de la solidarité : p. 99 et s.

Solution de l'instance :

- Contentieux de l'obligation de payer : p. 436 et s.
- Contentieux des poursuites : p. 466 et s.

Sûretés :

- Personnelles : p. 99 et s.
- Rattachement des contestations : p. 170 et s ; p. 235 et s.
- Réelle : p. 166 et s.

Sursis à exécution : p. 334 et s.

- Application au contentieux du recouvrement : p. 338.
- Suppression : p. 342 et s.

Sursis à statuer :

- Contentieux de l'assiette et contentieux du recouvrement : p. 388 et s.
- Contentieux de l'obligation de payer et contentieux des poursuites : p. 392 et s.

Sursis de paiement : p. 318 et s.

- Historique : p. 320 et s.
- Inapplicabilité au contentieux du recouvrement : p. 326 et s.
- Suspension de l'exigibilité : p. 194 et s. ; p. 330 et s.

Suspension provisoire des poursuites : p. 336 et s.

- T -

Taxes parafiscales : p. 70 et s. ; p. 73.

Théorie de la connaissance acquise : p. 266.

Tiers : p. 94 et s.

- Assujettis à la qualité de redevable solidaire : p. 99 et s.
 - Par détermination conventionnelle : p. 106 et s.
 - Par détermination de la loi : p. 100 et s.
 - Par détermination pénale : p. 104 et s.
- Non assujettis à l'obligation fiscale : p. 94 et s.
 - Tiers détenteurs : p. 96 et s.
 - Mis en demeure d'acquitter l'imposition : p. 94 et s.

- Qualité à agir : p. 99 et s.

Titre exécutoire :

- Avis de mise en recouvrement : p. 25.
- Condition préalable à l'exécution forcée : p. 41 et s.
- Contestation des conditions de notification : p. 219 et s.
- Contrainte administrative : p. 32.
- Décerné à l'encontre d'un tiers : p. 383.
- Notification à l'encontre du redevable solidaire : p. 113 et s.
- Rôle nominatif : p. 23.

Titre de perception : p. 25 ; p. 75.

- V -

Vente globale de fonds de commerce : p. 55 ; p. 157 à 158.

Voies de recours :

- Contentieux de l'obligation de payer : p. 444 et s.
- Contentieux des poursuites : p. 469.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
-----------------------------	---

Première partie

LA REMISE EN CAUSE EFFECTIVE DE L'UNITÉ DE NATURE JURIDIQUE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT

TITRE I : LES ÉLÉMENTS GÉNÉRATEURS D'UNE APPARENTE UNITÉ DE NATURE JURIDIQUE	17
CHAPITRE I : L'IDENTITÉ DES CARACTÈRES DE LA CONTESTATION JURIDICTIONNELLE	19
Section 1 : La contestation du recouvrement forcé de la créance	19
§ 1 : <i>Le recouvrement forcé de la créance comme fait générateur de la contestation</i>	<i>20</i>
A. <i>L'exclusion des contestations préalables au recouvrement forcé de la créance</i>	<i>20</i>
a. La place du recouvrement amiable dans le déroulement du processus fiscal	21
1. La distinction traditionnelle entre l'établissement et le recouvrement de la créance au sein du processus fiscal	21
2. La place du recouvrement amiable au sein de la phase de recouvrement de la créance	23
b. Le rattachement des contestations fondées sur les actes de recouvrement amiable	26
1. Des actes insusceptibles de recours direct	27

2. Des actes susceptibles d'être contestés dans le cadre d'un contentieux d'assiette	28
<i>B. L'intervention du recouvrement forcé de la créance comme condition préalable à la mise en œuvre du contentieux du recouvrement</i>	
a. L'intervention du recouvrement forcé de la créance	30
1. L'exercice d'une prérogative de puissance publique.....	30
2. Une prérogative d'exécution forcée dématérialisée	32
b. Le recouvrement forcé comme condition préalable de mise en œuvre du contentieux du recouvrement	33
1. Le principe général établi par les textes	33
2. La dérogation accordée par la jurisprudence aux redevables solidaires.....	34
§ 2 : <i>Les actes de poursuites comme éléments révélateurs du recouvrement forcé de la créance</i>	36
<i>A. L'absence de définition formelle de la notion d'acte de poursuites</i>	
a. Les mesures qualifiées d'actes de poursuites	37
b. Les éléments constitutifs de la notion d'acte de poursuites	39
1. L'acte de poursuite constitue une voie d'exécution du recouvrement forcé de l'impôt destinée à contraindre le redevable à exécuter son obligation de payer.....	39
2. L'acte de poursuite constitue une voie d'exécution engagée par l'administration fiscale en vertu d'un titre exécutoire émis à l'égard d'un redevable défaillant.....	41
<i>B. L'adoption jurisprudentielle d'une conception extensive de la notion d'acte de poursuites</i>	
a. L'évolution des solutions jurisprudentielles relatives à la notion d'acte de poursuites comme condition de recevabilité du contentieux du recouvrement.....	43
1. L'exigence d'un acte de poursuite procédant d'une contrainte administrative comme condition de recevabilité de l'opposition aux actes de poursuites	44
2. L'existence d'un acte constitutif d'une mesure de recouvrement forcé comme condition de recevabilité de l'opposition à poursuites	45
b. L'adoption de solutions conformes aux règles de recevabilité des recours contre les actes administratifs.....	46
1. Une mesure s'analysant comme une véritable décision détachable de l'ensemble de la procédure des poursuites	47
2. Une mesure n'ayant pas le caractère d'un acte préparatoire au déclenchement des poursuites	48
Section 2 : La contestation juridictionnelle du recouvrement d'une créance fiscale.....	50
§ 1 : <i>La nature juridictionnelle spécifique de la contestation</i>	50

<i>A. Une contestation juridictionnelle distincte des recours gracieux en matière de recouvrement</i>	51
a. Le domaine des recours gracieux recevables en matière de recouvrement.....	51
b. Des recours distincts des contestations relevant du contentieux du recouvrement...	52
<i>B. Une contestation juridictionnelle distincte des actions contentieuses accessoires au recouvrement de l'impôt</i>	55
a. Un contentieux distinct des actions juridictionnelles formées à l'initiative des services du recouvrement.....	55
1. Les actions liées au recouvrement contentieux des créances fiscales.....	55
2. Des actions préalables au contentieux du recouvrement des créances fiscales.....	57
b. Un contentieux distinct des actions juridictionnelles formées à l'encontre des services de recouvrement.....	58
1. Les actions liées au recouvrement forcé des créances fiscales.....	58
2. Des actions indépendantes du contentieux du recouvrement des créances fiscales.....	61
<i>§ 2 : Le caractère déterminant de la nature fiscale de la créance</i>	63
<i>A. Le caractère fiscal de la créance comme critère d'identification du contentieux du recouvrement fiscal</i>	64
a. Le principe tiré de la nature fiscale de la créance en matière de contentieux du recouvrement.....	64
1. La mise en place progressive du principe tiré de la nature fiscale de la créance.....	65
2. Les difficultés liées à la détermination de la nature fiscale de la créance.....	66
b. Les exceptions résultant de l'application contradictoire d'un régime de droit fiscal.....	68
1. La détermination du critère tiré de l'application d'un régime de droit fiscal.....	68
2. L'application d'un régime de droit fiscal à certaines taxes parafiscales.....	70
<i>B. Le caractère fiscal de la créance comme critère de distinction face au contentieux non fiscal du recouvrement</i>	72
a. Des dispositions analogues au contentieux fiscal du recouvrement.....	72
b. Le caractère fiscal de la créance comme fondement de la distinction.....	74
CONCLUSION DU CHAPITRE I	76

CHAPITRE II : L'IDENTITE DE L'AUTEUR DE LA PRETENTION JURIDIQUE	77
Section 1 : Une prétention ne pouvant être formée que par le redevable de la créance	78
§ 1 : <i>Une prérogative fondée sur la qualité de redevable de la créance fiscale</i>	78
<i>A. La détermination du redevable de la créance</i>	79
a. De la notion de contribuable à la notion de redevable de la créance.....	79
b. L'acquisition de la qualité de redevable de la créance	82
<i>B. Le redevable en tant qu'auteur de la prétention juridique</i>	84
a. L'auteur de la prétention juridique, du contentieux de l'assiette au contentieux du recouvrement	85
b. Le redevable de la créance, seul titulaire du pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement	86
§ 2 : <i>Une prérogative résultant de la situation juridique du redevable de la créance fiscale</i>	87
<i>A. Une situation juridique générale et impersonnelle</i>	88
a. La détermination du statut de redevable.....	88
b. L'application du statut de redevable	89
<i>B. Une situation juridique de légalité objective</i>	90
a. L'obligation fiscale individualisée fonde le caractère objectif de la situation du contribuable	90
b. L'obligation de payer accentue le caractère objectif de la situation du redevable	91
Section 2 : Une prétention émise par le redevable principal ou solidaire de la créance	92
§ 1 : <i>Une prérogative ouverte aux redevables solidaires</i>	93
<i>A. L'exclusion de principe des tiers non assujettis à l'obligation fiscale</i>	94
a. Les tiers n'ayant pas été mis en demeure d'acquitter l'imposition	94
b. Les tiers tenus au versement des deniers appartenant au redevable	96
<i>B. Les tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire</i>	99
a. Les tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire par détermination de la loi fiscale	100
1. Les tiers solidaires à raison de leurs liens avec la personne ou les biens du redevable principal	100

2. Les tiers solidaires en tant que partie à un acte ou à une situation avec le redevable principal	102
b. Les tiers titulaires de la qualité de redevable solidaire par détermination pénale ou conventionnelle	104
1. Les tiers solidaires en vertu de l'application d'un jugement pénal	105
2. Les tiers solidaires en vertu d'un accord de nature conventionnelle	107
§ 2 : Une prérogative fondée sur la qualité de redevable solidaire.....	109
<i>A. Un pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement issu de l'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer</i>	<i>110</i>
a. L'acquisition de la qualité de redevable solidaire.....	110
1. Les conditions relatives à l'acquisition de la qualité de redevable solidaire.....	110
2. Le moment de l'acquisition de la qualité de redevable solidaire	112
b. L'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer	113
1. L'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer suppose l'existence d'un titre exécutoire.....	113
2. L'assujettissement du redevable solidaire à l'obligation de payer est subordonné à la notification régulière du titre exécutoire	116
<i>B. Un pouvoir d'agir en matière de contentieux du recouvrement résultant de la nature des droits conférés au redevable solidaire</i>	<i>117</i>
a. Des droits attachés à l'obligation de payer transférée	118
1. Le transfert des droits attachés à l'obligation de payer	118
2. L'exercice des droits conférés au redevable solidaire	119
b. Des droits exercés dans la limite de l'obligation de payer transférée	121
1. Les limites tenant à l'étendue de la contestation du redevable solidaire.....	122
2. Les limites tenant à la protection des droits du redevable solidaire	123
CONCLUSION DU TITRE I	125

TITRE II : L'IDENTIFICATION DE DEUX ACTIONS CONTENTIEUSES DE NATURE JURIDIQUE DISTINCTE ...127

CHAPITRE I : LA DÉTERMINATION DE L'OBJET DE LA CONTESTATION, FONDEMENT DE LA DISTINCTION DES ACTIONS CONTENTIEUSES

Section 1 : La contestation de l'obligation de payer,

objet du contentieux fiscal du recouvrement.....	130
<i>§ 1 : L'évolution de l'objet de la contestation dans le cadre de l'opposition à contrainte</i>	
<i>A. Les solutions progressivement dégagées par la jurisprudence</i>	131
a. L'élaboration d'une analyse fondée sur l'objet de la contestation.....	132
b. L'apparition du concept d'opposition à contrainte en tant qu'objet de la contestatation.....	134
<i>B. L'inadéquation actuelle des solutions consacrées par le législateur</i>	135
a. La consécration législative de l'opposition à contrainte	136
b. L'obsolescence du régime mis en place suite à la disparition de la contrainte ...	138
 <i>§ 2 : La redéfinition de l'objet de la contestation dans le contentieux de l'obligation de payer.....</i>	
<i>A. La nécessité de la prise en compte de l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation au regard des dispositions applicables</i>	140
a. L'obligation de payer, objet de la contestation préexistant à la suppression de la contrainte	140
b. L'obligation de payer, objet de la contestation découlant du régime mis en place par les articles L. 281 et s. du LPF	142
<i>B. La nécessité de la prise en compte de l'obligation de payer en tant qu'objet de la contestation au regard de la résolution des litiges</i>	143
a. L'obligation de payer en tant que critère d'appartenance au contentieux fiscal..	143
b. L'obligation de payer en tant que critère de classification des recours contentieux en matière fiscale	145
 Section 2 : La contestation des mesures d'exécution de l'obligation de payer, objet du contentieux des poursuites en recouvrement.....	
	147
 <i>§ 1 : Les actes de poursuites en tant qu'objet premier de la contestation...148</i>	
<i>A. Les actes de poursuites de droit commun</i>	149
a. Le commandement de payer.....	150
b. Les saisies mobilières.....	151
c. La saisie immobilière.....	153
<i>B. Les actes de poursuites de nature fiscale.....</i>	153

a. L'avis à tiers détenteur.....	154
b. La vente globale de fonds de commerce	157
c. La contrainte par corps	158
§ 2 : <i>L'extension jurisprudentielle de l'objet de la contestation aux mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer</i>	162
<i>A. Le dépassement de la notion d'acte de poursuites en tant qu'objet de la contestation</i>	162
a. L'élargissement de la notion d'acte de poursuites issu des règles applicables en matière de recevabilité de la contestation.....	162
b. L'élargissement de l'objet de la contestation par la connaissance de mesures de recouvrement non détachables de la procédure de poursuites.....	164
<i>B. L'exemple tiré du rattachement des contestations relatives aux sûretés et privilèges du Trésor</i>	166
a. Le caractère de mesures mises en œuvre par l'administration pour assurer le recouvrement de la créance	166
b. Les conditions de rattachement de ces mesures à l'objet de la contestation	169
CONCLUSION DU CHAPITRE I	172
CHAPITRE II : LA QUALIFICATION DES MOYENS INVOCABLES, REVELATEUR DE LA MISE EN ŒUVRE D' ACTIONS CONTENTIEUSES DISTINCTES	175
Section 1 : Les moyens relatifs à la validité de l'obligation de payer	176
§ 1 : <i>L'admission initiale des seuls moyens relatifs à l'existence, l'exigibilité et la quotité de l'obligation de payer</i>	177
<i>A. L'identification des moyens relatifs à l'existence de l'obligation de payer et au montant de la dette compte tenu des paiements effectués</i>	178
a. La contestation de l'existence et de la quotité de la dette par le redevable principal de la créance	179
1. Les contestations fondées sur le fait que l'obligation de payer n'a jamais existé	179
2. Les contestations fondées sur le fait que l'obligation de payer s'est éteinte	179
b. La contestation de l'existence et de la quotité de l'obligation de payer par le redevable solidaire de la créance.....	182
1. Le rattachement des contestations mettant en cause le principe ou l'étendue de la solidarité au moyen tiré de l'existence ou de la quotité de l'obligation de payer	182

2. Un rattachement au moyen tiré de l'existence ou de la quotité de l'obligation de payer subordonné à la qualité de redevable solidaire de la créance du requérant.....	185
<i>B. L'identification du moyen relatif à l'exigibilité de la somme réclamée ..</i>	187
a. Les contestations fondées sur l'absence d'exigibilité de la créance.....	188
1. Les contestations fondées sur le fait que l'imposition n'est pas encore exigible	189
2. Les contestations fondées sur le fait que l'exigibilité n'est pas opposable	190
b. Les contestations fondées sur la suspension de l'exigibilité de la créance	192
1. L'exigibilité différée à raison de l'obtention de délais de paiement	192
2. La suspension de l'exigibilité résultant de l'obtention d'un sursis de paiement	194
c. Les contestations fondées sur l'extinction de l'exigibilité de la créance.....	197
1. L'extinction de l'exigibilité résultant de la prescription de l'action en recouvrement	197
2. L'extinction de l'exigibilité résultant de l'ouverture d'une procédure collective	200
 <i>§ 2 : L'évolution actuelle vers la reconnaissance de tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt</i>	 202
 <i>A. L'absence de cohérence dans la classification des moyens relatifs à l'existence de l'obligation, au montant de la dette ou à l'exigibilité de la somme réclamée.....</i>	 203
a. Le rattachement aléatoire des contestations aux moyens relatifs à l'existence de l'obligation, au montant de la dette ou à l'exigibilité de la somme réclamée.....	203
b. L'exemple symptomatique du rattachement des contestations fondées sur l'absence de lettre de rappel préalable au déclenchement des poursuites	206
 <i>B. La nécessité d'une interprétation extensive des moyens recevables résultant de la prise en compte des dispositions de l'article L. 281-2° in fine du LPF.....</i>	 208
a. L'interprétation doctrinale contradictoire de l'article L. 281-2° in fine relatif à « tout autre moyen ne remettant pas en cause l'assiette et le calcul de l'impôt »	209
b. La clarification nécessaire du régime applicable par l'adoption d'une interprétation extensive des moyens recevables.....	210
 Section 2 : Les moyens relatifs à la régularité des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer	 213

<i>§ 1 : L'admission initiale des moyens relatifs à la régularité en la forme des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer</i>	214
<i>A. La contestation de la régularité de l'engagement des poursuites</i>	215
a. L'incompétence du comptable poursuivant	216
1. L'incompétence du comptable <i>ratione materiae</i>	216
2. L'incompétence du comptable <i>ratione loci</i>	217
b. L'incompétence de l'huissier habilité à exercer les poursuites	218
<i>B. La contestation des conditions de notification de la mesure de poursuite</i>	219
a. L'irrégularité des conditions générales de notification des mesures de poursuites ...	219
1. Les conditions de notification préalable du titre exécutoire	220
2. Les conditions de notification de la mesure de poursuite	221
b. L'irrégularité des conditions de notification propres à l'avis à tiers détenteur ...	223
1. La condition de notification de l'avis à tiers détenteur au redevable de la créance	224
2. La notification d'un avis à tiers détenteur émis pour faire opposition au paiement du prix de vente d'un fonds de commerce	225
<i>C. La contestation du contenu de la mesure de poursuites</i>	227
a. Le défaut de signature de l'acte de poursuites	227
b. L'absence de mentions nécessaires à la validité de la mesure de poursuite	228
<i>§ 2 : L'extension du domaine de la contestation aux moyens relatifs au bien-fondé des mesures d'exécution forcée de l'obligation de payer</i>	230
<i>A. L'admission actuelle des moyens relatifs au choix de la mesure de poursuite</i>	231
a. La contestation de la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuite ...	232
1. La contestation de la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuites dans le cadre d'une procédure collective	232
2. La contestation de la possibilité légale de recourir à une mesure de poursuite au regard de l'existence et de la portée des sûretés et privilèges du Trésor	235
b. La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur	236
1. La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur en tant que mesure conservatoire	237
2. La contestation de la possibilité légale de recourir à l'avis à tiers détenteur au motif que le tiers n'est pas détenteur	239
<i>B. Les limites apportées à l'admission des moyens relatifs à l'exécution des poursuites</i>	241

a. Les contestations relatives à la saisissabilité des biens et sommes appréhendées	
242	
1. Une exclusion fondée sur la nature de la contestation	242
2. Une source de disparités quant au traitement contentieux des poursuites exercées en matière fiscale	243
b. Les contestations relatives à la régularité de l'exécution des saisies immobilières	244
1. Une exclusion quasi absolue du domaine du contentieux du recouvrement	244
2. Le caractère obsolète des dispositions applicables comme seule justification	245
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE	247

Deuxième partie

LA PRISE EN COMPTE NÉCESSAIRE DE LA DUALITÉ DE RÉGIME JURIDIQUE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

TITRE I : L'INTRODUCTION D'UNE DUALITE DE REGIME JURIDIQUE DANS LA PHASE PRÉ-JURIDICTIONNELLE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT

251

CHAPITRE I : LA REMISE EN CAUSE D'UNE DEMANDE ADMINISTRATIVE PREALABLE UNIQUE, COMME SEULE PROCEDURE INTRODUCTIVE D'INSTANCE.....

253

Section 1 : Une procédure unique aboutissant à limiter le droit d'accès au juge

255

§ 1 : La rigueur excessive des délais imposés.....

256

A. Le délai de saisine de l'autorité administrative compétente.....

258

a. Les difficultés liées à la détermination de l'autorité administrative compétente

258

1. Les difficultés relatives à l'identification de l'autorité administrative compétente.....

258

2. Des difficultés atténuées par l'obligation de transmission à l'autorité compétente	260
b. Les complications résultant de la détermination du point de départ du délai de saisine de l'administration	262
1. Les disparités résultant de l'absence d'harmonisation des dispositions relatives au point de départ du délai de réclamation	262
2. Les incertitudes résultant de la prise en compte de la notification comme point de départ du délai de réclamation	265
c. Les solutions contradictoires concernant l'absence de mention des délais et voies de recours dans l'acte notifié	267
1. L'ineffectivité de l'application de l'article 9 du décret du 28 novembre 1983 dans le cadre de la réclamation administrative préalable	268
2. La recherche d'une solution fondée sur l'exigence d'un procès équitable	269
 <i>B. Le délai de saisine du juge</i>	272
a. Les difficultés liées à l'identification du juge compétent	273
b. Un délai de deux mois opposable même en l'absence de décision explicite de rejet	274
c. Un délai pouvant être opposable en l'absence de mention des délais et voies de recours	277
 <i>§ 2 : La rigueur excessive des conséquences liées à la présentation de la demande</i>	281
 <i>A. L'absence de réclamation préalable prive le redevable de toute contestation</i>	281
a. Une obligation à caractère général et absolu	281
1. La nécessité d'une véritable réclamation	282
2. La nécessité d'une réclamation à laquelle le redevable n'a pas renoncé	284
b. Une obligation non susceptible de régularisation	286
1. L'impossibilité de régulariser les requêtes prématurées, malgré l'expiration du délai de saisine	287
2. L'impossibilité de régulariser les requêtes tardives, nonobstant l'intervention d'une décision expresse de rejet	289
 <i>B. La présentation de la réclamation préalable entraîne la cristallisation de l'entier litige</i>	290
a. La réclamation préalable entraîne la détermination de l'intégralité des éléments de l'instance	291
1. Le fondement de la cristallisation de l'instance	291
2. La portée de la cristallisation au regard des éléments de l'instance	292

b. La détermination préalable des éléments de l'instance prive le redevable d'un débat juridictionnel équitable	295
1. L'atteinte au principe du contradictoire résultant des limites apportées au droit de communication du redevable	295
2. L'atteinte au principe du contradictoire engendrée par l'impossibilité pour le redevable de répondre aux arguments développés par l'administration	298

Section 2 : Une procédure ne s'imposant qu'en matière de contentieux fiscal
299

§ 1 : La justification de l'existence de la demande administrative préalable dans le contentieux de l'obligation de payer.....300

<i>A. Une procédure spécifique au contentieux fiscal</i>	300
a. Le caractère spécifique de la réclamation préalable en contentieux fiscal	300
b. L'assimilation de la demande administrative préalable du contentieux de l'obligation de payer avec la réclamation administrative préalable du contentieux de l'assiette	302

<i>B. Une procédure se justifiant dans le contentieux fiscal de l'obligation de payer</i>	303
a. Une procédure justifiée par la nature fiscale du contentieux de l'obligation de payer	304
b. Une procédure susceptible d'aménagements au bénéfice des droits des redevables	306

§ 2 : La remise en cause du maintien de la réclamation préalable en matière de contentieux des poursuites
 308 |

<i>A. Une procédure préalable obligatoire ayant disparu en matière civile</i>	308
a. La disparition du préliminaire obligatoire de conciliation	309
b. La survivance de modes de conciliation facultatifs	310

<i>B. Une procédure ne s'imposant pas dans le contentieux des poursuites</i>	312
a. L'absence de justification théorique du maintien de la demande administrative préalable	312
b. Les avantages pratiques liés à la suppression de la demande administrative préalable	313

CONCLUSION DU CHAPITRE I
 314 |

**CHAPITRE II : LE PERFECTIONNEMENT DES PROCEDURES
PERMETTANT AU REDEVABLE DE SURSEoir
AU RECOUVREMENT DE L'IMPÔT**317

Section 1 : Le sursis au paiement de l'impôt : une procédure propre au
contentieux fiscal aujourd'hui inapplicable au contentieux du recouvrement .
318

*§ 1 : Une procédure initiée dans le cadre du contentieux du recouvrement ne
s'appliquant plus qu'en matière de contentieux d'assiette*319

*A. L'antériorité de l'effet suspensif des réclamations présentées en matière
de contentieux du recouvrement*319

a. L'effet suspensif des oppositions à contraintes en matière
de contributions indirectes.....319

b. La création tardive d'un sursis de paiement effectif dans le contentieux de
l'assiette.....320

*B. La suppression du bénéfice du sursis de paiement dans le contentieux du
recouvrement fiscal*.....322

a. La disparition progressive de l'effet suspensif des oppositions à contrainte.....323

b. La survivance du sursis de paiement dans le contentieux du recouvrement des
créances publiques autres que fiscales et domaniales324

*§ 2 : Une procédure ne pouvant plus désormais être à nouveau étendue au
contentieux du recouvrement*326

*A. La levée des incertitudes jurisprudentielles relatives à l'inapplicabilité du
sursis de paiement au contentieux du recouvrement*326

a. Les incertitudes ayant résulté de l'interprétation jurisprudentielle des dispositions
du Code général des Impôts relatives au sursis de paiement326

b. L'inapplicabilité du sursis de paiement au contentieux du recouvrement résultant
de la lecture des dispositions du Livre des procédures fiscales328

*B. L'affirmation de l'incompatibilité actuelle du sursis de paiement avec les
dispositions relatives au contentieux du recouvrement*329

a. La demande de sursis a pour effet de suspendre l'exigibilité
des impositions contestées.....330

b. La demande de sursis rend sans objet toute demande en décharge de l'obligation
de payer332

Section 2 : Le sursis à exécution de l'obligation de payer :
une procédure propre au contentieux administratif
encore partiellement inadaptée au contentieux du recouvrement334

§ 1 : L'introduction tardive du sursis à exécution

<i>dans le contentieux du recouvrement</i>	335
<i>A. L'insuffisance des seules procédures de suspension provisoire des poursuites existantes</i>	336
<i>B. L'admission jurisprudentielle attendue du sursis à exécution de l'obligation de payer</i>	338
<i>§ 2 : L'instauration d'une procédure de référé-suspension plus adaptée face à la mise en œuvre du recouvrement forcé</i>	341
<i>A. La suppression jurisprudentielle partielle des lacunes de la procédure de référé-suspension</i>	342
a. Une procédure reconnue par la jurisprudence comme applicable au contentieux du recouvrement	342
b. Une procédure reconnue comme applicable dès le stade de la réclamation préalable.....	343
<i>B. Une procédure encore insuffisante au regard des solutions retenues par les juridictions judiciaires</i>	348
a. L'affirmation de la compétence des juridictions judiciaires en matière de suspension des poursuites.....	348
b. L'interprétation pragmatique de l'urgence retenue par la jurisprudence judiciaire ..	349
CONCLUSION DU TITRE I	353
TITRE II : LE RESPECT DE LA DUALITE DE REGIME JURIDIQUE DANS LA PHASE JURIDICTIONNELLE DU CONTENTIEUX DU RECOUVREMENT	355
CHAPITRE I : L'AMENAGEMENT DE LA DUALITE DE REGIME JURIDIQUE AU REGARD DES REGLES DE COMPETENCES JURIDICTIONNELLES	357
Section 1 : La clarification des règles de répartition des compétences juridictionnelles.....	357
<i>§ 1 : L'œuvre de clarification des règles de compétences juridictionnelles opérée par le législateur</i>	358

<i>A. Les incertitudes résultant d'une construction jurisprudentielle empirique</i>	
358	
<i>B. L'élaboration législative de règles claires de répartition de compétences</i>	
360	
<i>§ 2 : La nécessaire interprétation des règles de compétences au regard de la nature juridique des actions contentieuses</i>	362
<i>A. Le respect de la dualité de compétences juridictionnelles en matière de contentieux de l'obligation de payer</i>	363
a. L'expression de l'unité des règles de répartition des compétences juridictionnelles en matière de contentieux fiscal	363
b. L'absence de remise en cause de ce principe dans la résolution des questions spécifiques au contentieux de l'obligation de payer	365
1. La contestation du recouvrement forcé des créances fiscales produites au passif d'une procédure collective	365
2. La contestation du recouvrement forcé des créances fiscales étrangères	367
<i>B. L'affirmation de l'autonomie des règles de compétence juridictionnelle en matière de contentieux des poursuites en recouvrement</i>	370
a. La reconnaissance du caractère non fiscal du contentieux des poursuites par l'attribution de compétence au juge judiciaire de droit commun	371
b. L'affirmation d'une autonomie relative par l'attribution de la connaissance du contentieux des poursuites au juge de l'exécution	373
Section 2 : La recherche d'une plus grande cohérence dans l'exercice des pouvoirs des juges	376
<i>§ 1 : La prise en compte de la nature des pouvoirs des juges en tant qu'instrument d'identification des actions contentieuses</i>	377
<i>A. La plénitude de juridiction du juge de l'impôt dans le contentieux de l'obligation de payer</i>	377
a. L'étendue des pouvoirs du juge de l'impôt au regard de l'obligation de payer contestée	377
b. L'étendue des pouvoirs du juge de l'impôt comme critère d'appartenance du contentieux de l'obligation de payer au contentieux fiscal	380
<i>B. La circonscription des pouvoirs du juge de l'exécution dans le contentieux des poursuites</i>	382
a. Les pouvoirs du juge de l'exécution ne s'exercent qu'au regard des mesures de poursuites contestées	382
b. Une limitation attestant de l'exclusion du contentieux des poursuites du domaine du contentieux fiscal	385

<i>§ 2 : La prise en compte de la nature des actions contentieuses en tant que révélateur de pouvoirs juridictionnels autonomes</i>	387
<i>A. La reconnaissance de l'autonomie des pouvoirs des juges de chacune des deux actions du contentieux du recouvrement</i>	387
a. L'autonomie du pouvoir des juges du contentieux du recouvrement au regard de celui des juges du contentieux de l'assiette.....	388
1. De l'autonomie du pouvoir des juges.....	388
2. ...au cloisonnement des demandes contentieuses.....	390
b. L'autonomie du pouvoir des juges du contentieux de l'obligation de payer au regard de celui des juges du contentieux des poursuites.....	392
1. L'autonomie du pouvoir des juges résultant de l'indépendance théorique des actions contentieuses	393
2. Les limites apportées à l'autonomie du seul juge de l'exécution lorsque l'obligation de payer dont procède les poursuites se trouve mise en cause devant le juge de l'impôt	394
<i>B. L'affirmation de l'autonomie des pouvoirs des juges dans la mise en œuvre des questions préjudicielles</i>	396
a. Le recours à la question préjudicielle entre le juge administratif et judiciaire de l'impôt : une inégalité incompatible avec la nature du pouvoir juridictionnel conféré	397
1. Les conditions d'application des questions préjudicielles en matière fiscale.....	398
2. Le recours à la question préjudicielle dans le contentieux de l'obligation de payer.....	399
b. Le recours à la question préjudicielle entre le juge de l'impôt et le juge de l'exécution : des solutions conformes à la nature des pouvoirs conférés aux juges	402
1. L'attitude du juge de l'impôt face aux questions préjudicielles : une quasi-inexistence attestant de l'exercice d'un pouvoir de pleine juridiction	402
2. L'attitude du juge de l'exécution face aux questions préjudicielles : la reconnaissance d'un pouvoir exercé dans les limites de sa compétence	404
CONCLUSION DU CHAPITRE I	407
 CHAPITRE II : LA PRESERVATION DE LA DUALITE DE REGIME JURIDIQUE DES REGLES DE PROCEDURES CONTENTIEUSES	409
 Section 1 : L'exercice de l'action en contestation de l'obligation de payer : la mise en œuvre du contentieux fiscal du recouvrement.....	410

<i>§ 1 : L'application de règles gouvernant l'introduction d'une instance de nature fiscale</i>	411
<i>A. L'identification des parties révèle la mise en œuvre d'une instance fiscale spécifique</i>	411
a. La similitude partielle des règles relatives à la qualité de demandeur dans l'instance fiscale	412
b. La détermination du défendeur comme spécificité du contentieux du recouvrement	414
1. Le respect par le juge judiciaire de la spécificité des dispositions applicables	415
2. La position peu convaincante nouvellement adoptée par le juge administratif de l'impôt	416
<i>B. La saisine du juge fiscal caractérise les dérogations apportées aux règles de droit commun</i>	419
a. Le particularisme résultant de la détermination du juge fiscal territorialement compétent	420
1. Les règles de territorialité applicables devant le juge administratif de l'impôt	420
2. Les règles de territorialité applicables devant le juge judiciaire de l'impôt	421
b. Les dérogations apportées aux règles de droit commun concernant la demande introductive d'instance	422
1. La soumission de la demande introductive d'instance aux règles de forme de droit commun	422
2. La sévérité des règles relatives au contenu de la demande introductive d'instance	424
<i>§ 2 : La nécessité de respecter les règles propres au déroulement d'une instance fiscale</i>	425
<i>A. L'application des règles de procédure fiscale contentieuse</i>	425
a. La spécificité des règles de procédures fiscales contentieuses	426
b. L'application de ces règles au contentieux de l'obligation de payer	427
<i>B. Le respect des droits du redevable dans l'instance</i>	428
a. L'interdiction faite au redevable de présenter tous moyens nouveaux devant le juge	429
b. La nécessité d'une interprétation jurisprudentielle protectrice des droits du redevable	431
<i>§ 3 : L'étendue des effets attachés à la solution d'une instance fiscale</i>	435
<i>A. La décision emporte des conséquences en rapport avec la nature fiscale du jugement</i>	436

a. Le prononcé d'un jugement de nature fiscale.....	436
b. Les conséquences attachées au prononcé du jugement fiscal	437
1. Le sort des frais de poursuites et des intérêts crédateurs ou moratoires.....	438
2. L'effet relatif de l'autorité de chose jugée.....	441
<i>B. Des voies de recours communes à l'ensemble du contentieux fiscal.....</i>	<i>444</i>
a. L'absence de spécificité de l'appel	445
b. La plénitude du recours en cassation.....	447
1. L'étendue du contrôle de cassation opéré.....	449
2. La volonté de procéder au règlement de l'affaire au fond.....	453
 Section 2 : L'exercice de l'action en contestation des actes de poursuites : la mise en œuvre du contentieux des voies d'exécution du recouvrement fiscal..	 455
 § 1 : <i>L'application concurrente des règles de procédure fiscale dans l'introduction de l'instance.....</i>	 <i>456</i>
 <i>A. La primauté des dispositions fiscales relatives à la détermination des parties et aux délais de saisine du juge.....</i>	 <i>456</i>
<i>B. Le recours au droit commun des voies d'exécution concernant les modalités de saisine du juge</i>	<i>458</i>
 § 2 : <i>L'autonomie des règles relatives au déroulement de l'instance</i>	 <i>460</i>
<i>A. Le renvoi aux règles applicables devant le tribunal d'instance</i>	<i>461</i>
<i>B. L'application du régime de nullité des actes de procédures</i>	<i>462</i>
 § 3 : <i>Le pragmatisme des règles de procédure civile instruisant la solution de l'instance.....</i>	 <i>466</i>
<i>A. L'économie des dispositions relatives à la décision du juge de l'exécution</i>	<i>467</i>
<i>B. L'adaptation des règles relatives aux voies de recours</i>	<i>469</i>
a. Une procédure d'appel adaptée à l'objet du litige.....	469
b. Un recours en cassation soumis aux règles de procédure civile.....	472
1. L'admission du recours en cassation dans le contentieux des poursuites	473
2. Un contrôle de cassation exercé conformément aux règles de procédure civile	474

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	480
CONCLUSION GÉNÉRALE	481
BIBLIOGRAPHIE	487
TABLES DE JURISPRUDENCE	513
INDEX ALPHABÉTIQUE.....	553
TABLES DES MATIERES.....	561