



Le cercle des fiscalistes

Contentieux du recouvrement fiscal

CONTENTIEUX DES POURSUITES

1 ère partie L'opposition aux actes de poursuites

Patrick Michaud avocat

Le recouvrement des impôts fait l'objet de règles contentieuses peu connues concernant notamment l'obligation de la lettre de rappel, le commandement de payer, l'avis à tiers détenteur, la saisie des salaires, la vente judiciaire, la solidarité fiscale et le sursis de paiement

LE LIVRE DES PROCEDURES FISCALES

Le recouvrement des impôts fait l'objet de règle contentieuse peu connue concernant l'obligation de la lettre de rappel, le commandement de payer, l'avis à tiers détenteur, la saisie des salaires, la vente judiciaire, la solidarité fiscale et le sursis de paiement

La phase du début de la contestation du recouvrement forcé est l'opposition aux poursuites

Documentation Administrative 12C23

Complexité des procédures de recouvrement	2
La phase administrative de l'opposition aux poursuites	3
La phase juridictionnelle de l'opposition aux poursuites.....	4
L'opposition à poursuite devant le Juge de l'exécution	5
Procédure de saisine du Juge de l'exécution	5
L'opposition a contrainte devant le Tribunal administratif	7
L'opposition à contrainte devant le Tribunal de grande instance	8

Lorsqu'un contribuable veut formuler une contestation en matière de recouvrement d'impôts, parce qu'il estime injustifiées ou irrégulières les poursuites dont il fait

L'opposition aux actes de poursuites @le cercle 1/10 :2010

l'objet, il doit suivre la procédure prévue par les articles L 281, L 282, R* 281-1 à R* 281-5 et R* 282-1 du Livre des procédures fiscales.

Les mesures de recouvrement forcé exercées par les comptables de la direction générale des impôts peuvent donner lieu à des oppositions qui revêtent deux formes :

L'article L 281 du Livre des procédures fiscales institue une procédure comprenant deux phases successives, l'une administrative, l'autre juridictionnelle, dont le déroulement est visé aux articles R* 281-1 à R* 281-5.

Les dispositions de ces articles sont d'ordre public (Cass. civ. 9 janvier 1957, Bull. civ. III n° 17 p. 13 ; CE 3 mars 1959, Lebon p. 958).

Elles sont applicables à la lettre comme tous les textes fiscaux clairs et précis et ne souffrent aucune interprétation (rapp. Cass. civ. 7 octobre 1963, Bull. civ. III n° 392 p. 332) et l'administration elle-même n'est pas en droit d'y renoncer (CE 28 février 1968, Mémorial des percepteurs 1968 p. 55).

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 ; (opposition à poursuite)

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. (Opposition à contrainte)

C'est le juge de l'impôt qui est compétent pour trancher les contestations des poursuites en recouvrement de l'impôt fondées, non pas sur une irrégularité de forme des actes de poursuites), mais sur **l'exigibilité de l'impôt** ou **l'existence de l'obligation de payer**, sans toutefois remettre en cause l'assiette ou le calcul de l'impôt

ATTENTION dans tous les cas le contribuable doit avant de saisir le tribunal doit d'abord adresser une demande à l'administration avant de pouvoir saisir le juge compétent de sa contestation si l'administration n'a pas satisfait à sa demande

Complexité des procédures de recouvrement

Il y a trois juges différents susceptibles d'être compétents en matière d'opposition aux poursuites-le juge de l'exécution, le tribunal administratif et le tribunal de grande instance-selon la nature de la contestation et l'impôt dont le recouvrement est poursuivi ce qui justifie **l'abondante jurisprudence** concernant le juge compétent, question en constante évolution,

L'opposition aux actes de poursuites @le cercle 1/10 :2010

D'autre part il arrive fréquemment que le juge saisi soit bien le juge compétent mais que la contestation qui lui est soumise comporte **un ou plusieurs points qui ne relèvent pas de sa compétence**.

Enfin, pour certains litiges particuliers (**saisissabilité** des biens, débiteur en **redressement ou en liquidation judiciaire**), il est parfois fait application de **règles** de compétence juridictionnelles **spécifiques**

Les **conflits de compétence** soumis au Tribunal des conflits sont nombreux en **contentieux** du recouvrement et des poursuites. On peut citer notamment :

- la contestation de l'utilisation par l'administration de l'**avis à tiers détenteur comme mesure conservatoire**, que ce soit dans le cadre du sursis de paiement ou pour faire opposition sur le prix de vente du fonds de commerce;
- la contestation du recours par l'administration à l'**avis à tiers détenteur après l'ouverture de la procédure collective** (T. confl. 27-2-1995 n° 2935) ;
- la contestation de la validité de la **compensation** pour connexité opérée par un comptable des impôts entre une dette née avant et une créance du contribuable sur l'Etat née après l'ouverture d'une **procédure collective** (T. confl. 22-1-2001 n° 3231) ;
- la contestation de l'exigibilité de la **dette** au motif qu'elle est **éteinte** pour n'avoir pas été déclarée à la **procédure collective** (T. confl. 26-5-2003 n° 3354) et, pour le cas où cette procédure a été annulée, T. confl. 17-12-2007 n° 3643 ; ;
- la **contestation par un tiers** de son obligation de payer ou de la mesure de poursuite utilisée contre lui (alors qu'il n'a pas de lien avec le débiteur) () ;
- la contestation de la **quotité saisissable du salaire** ;
- la contestation de la **compétence territoriale du comptable** pour notifier un acte de poursuite;
- la contestation de **poursuites pour défaut de lettre de rappel préalable**

La phase administrative de l'opposition aux poursuites

Obligation de faire une demande avant de saisir le tribunal

Dans les deux situations de l'opposition à contrainte et de l'opposition à poursuite proprement dite le contribuable doit faire une demande de contestation avant de saisir le tribunal

Les règles définissant les compétences juridictionnelles en matière de contestation d'un avis à tiers détenteur sont établies par le LPF (articles L 281 et R 281 et suivants).

Inst. codificatrice CP 22 juillet 2002, 02-063 AM chap. 5 n° 2-1.

Les contestations relatives au recouvrement prévues par l'article L. 281 peuvent être formulées par le redevable lui-même ou la personne solidaire.

Elles font l'objet d'une demande qui doit être adressée, appuyée de toutes les justifications utiles, en premier lieu, au chef du service du département ou de la région dans lesquels est effectuée la poursuite. Le chef de service compétent est :

L'opposition aux actes de poursuites @le cercle 1/10 :2010

- a) Le trésorier-payeur général si le recouvrement incombe à un comptable du Trésor
- b) Le directeur des services fiscaux si le recouvrement incombe à un comptable de la direction générale des impôts ;
- c) Le directeur régional des douanes et droits indirects si le recouvrement incombe à un comptable de la direction générale des douanes et droits indirects.

Délai impératif pour faire la demande

La demande prévue par l'article R. 281-1 doit, **sous peine de nullité, être présentée 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.**

Délai de réponse de l'administration

Le chef de service se prononce dans un délai de deux mois à partir du dépôt de la demande, dont il doit accuser réception.

La phase juridictionnelle de l'opposition aux poursuites

Le piège à citoyen

ATTENTION Si aucune décision n'a été prise dans ce délai ou si la décision rendue ne lui donne pas satisfaction, le redevable doit, à peine de forclusion, porter l'affaire devant le juge compétent tel qu'il est défini à l'article L. 281. Il dispose pour cela de deux mois à partir :

- a) soit de la notification de la décision du chef de service ;
- b) soit de l'expiration du délai de deux mois accordé au chef de service pour prendre sa décision.

La procédure ne peut, à peine d'irrecevabilité, être engagée avant ces dates. Elle doit être dirigée contre le comptable chargé du recouvrement.

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.

Lorsque le juge de l'exécution est compétent, l'affaire est instruite en suivant les règles de la procédure à jour fixe.

Lorsque, dans une contestation relative au recouvrement, une tierce personne, mise en cause dans les conditions prévues à l'article L. 282, conteste son obligation d'acquitter la dette, la juridiction civile appelée à trancher la question de l'obligation doit être saisie de la contestation dans un délai de deux mois à compter de la notification de la décision de sursis à statuer du tribunal administratif.

A L'opposition à poursuite devant le Juge de l'exécution

Les oppositions qui portent sur la régularité en la forme des actes de poursuites doivent être portées devant le juge de l'exécution, quelle que soit la nature des impositions dont le recouvrement est poursuivi

Procédure de saisine du jex

Le Juge de l'exécution

Article L311-12-1

Décret n°92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution pour l'application de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution

Il appartient au juge de l'exécution d'apprécier la régularité en la forme d'un acte de poursuite. Cette compétence s'étend également aux conditions de sa notification.

Lorsque le juge de l'exécution est compétent, l'affaire est instruite en suivant les règles de la procédure à jour fixe.

Ce principe comporte toutefois une exception. Le juge compétent pour connaître de la saisie des rémunérations est le juge du tribunal d'instance qui exerce les pouvoirs du juge de l'exécution (article L 145-5 du Code du travail).

Sa compétence est toutefois limitée aux saisies des rémunérations effectuées par le receveur sous la forme de droit commun.

Le juge de l'exécution reste compétent pour les oppositions relatives aux saisies de rémunérations réalisées par voie d'avis à tiers détenteur.

Le juge judiciaire est seul compétent pour se prononcer sur :

- la validité en la forme d'un commandement (Cass. civ. 28 mars 1973, Bull. civ. II n° 120 p. 94 et 14 novembre 1984, *ibid.* I n° 304 p. 259).

A cet égard, il n'appartient qu'au juge judiciaire de se prononcer sur un moyen tiré de ce que les irrégularités en la forme du commandement - tenant aux mentions figurant sur cet acte - seraient de nature à priver cet acte de son effet interruptif de prescription (CE 11 mai 1994, req. n° 93770, R.J.F. 1994 p. 481 ; 18 mai 1994, req. n° 93768 et 93769, R.J.F. 1994 p. 570).

Toutefois, le juge administratif qui connaît des contestations portant sur l'exigibilité des sommes réclamées est seul compétent pour apprécier si, compte tenu des conditions dans lesquelles le commandement a été notifié, cet acte a pu interrompre la prescription (CE 9 décembre 1992, req. n° 99538, *Mémorial des percepteurs* 1993 p. 29 et CE 11 mai 1994 précité) ;

- la régularité formelle d'un avis à tiers détenteur et les conditions de sa notification (CE 29 octobre 1984, R.J.F. 1984 p. 786) ;

L'opposition aux actes de poursuites @le cercle 1/10 :2010

- la contestation d'un avis à tiers détenteur au motif qu'il n'a pas été précédé d'un commandement ou d'une mise en demeure (C.A.A. PARIS 23 décembre 1993, R.J.F. 1994 p. 360) ;
- la compétence du signataire de l'avis à tiers détenteur (C.A.A. PARIS 27 mars 1990, R.J.F. 1990 p. 447) ;
- la régularité d'un avis à tiers détenteur, lorsque le requérant prétend que cet acte de poursuites se rapporte à des sommes insaisissables (CE 7 mai 1982, R.J.F. 1982 p. 367 ; C.A.A. PARIS 17 avril 1990, R.J.F. 1990 p. 637). Ce contentieux ne relève toutefois pas de l'article L 281 du LPF;
- une opposition à avis à tiers détenteur fondée sur le motif que cet acte de poursuite ne ferait pas partie des mesures conservatoires que le comptable des impôts peut prendre à l'encontre d'un redevable ayant demandé le sursis de paiement sans offrir des garanties suffisantes (Trib. confl. 17 juin 1991, R.J.F. 1991 p. 831).

Toutefois, en matière de sursis de paiement la compétence du tribunal administratif sur le fondement de l'article L 281 est reconnue dans certaines situations

- l'opportunité des poursuites : le choix des actes de poursuites ou du débiteur poursuivi, lorsqu'il en existe plusieurs (CE 24 avril 1981, R.J.F. 1981 p. 387 ; 10 avril 1991, R.J.F. 1991 p. 505) ;
- de manière générale, les contestations relatives à la compétence de l'auteur des actes de poursuites (TA VERSAILLES 23 novembre 1984, D.F. 1985 c. 2157) ;
- les difficultés relatives à l'existence et la portée du privilège du Trésor (CE 23 décembre 1981, R.J.F. 1982 p. 111 ; Cass. com. 14 mars 1984, Bull. civ. IV n° 103 p. 87 ; CE 27 juillet 1990, Mémorial des percepteurs 1991 p. 180).

La contestation d'une inscription du privilège du Trésor, que le redevable ait bénéficié ou non du sursis de paiement, dans la mesure où elle ne met pas en cause l'existence de l'obligation, sa quotité ou son exigibilité relève de la compétence des tribunaux judiciaires (C.E. 5 mars 1993, D.F. 1993 c. 2389) ;

Le Conseil d'Etat a considéré que les contestations par lesquelles le destinataire d'un avis à tiers détenteur fait valoir qu'il n'est débiteur d'aucune somme envers le contribuable à la date de sa délivrance ou qu'il ne l'avait jamais été ne mettent en cause ni l'existence, ni la quotité, ni l'exigibilité de la créance fiscale du Trésor sur le contribuable, questions relevant de la compétence administrative, mais portent sur le bien-fondé des mesures mises en œuvre pour assurer le recouvrement, relevant de la compétence judiciaire.

Procédure de saisine du Juge de l'exécution

Article L311-12-1

L'opposition aux actes de poursuites @le cercle 1/10 :2010

Décret n°92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution pour l'application de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution

La demande est formée par *assignation* à comparaître à la première audience du juge

A peine de nullité, la demande présentée en application de l'article 17 doit préciser son objet et indiquer les nom, prénoms, profession et adresse du demandeur ou, s'il s'agit d'une personne morale, sa dénomination et son siège social.

Elle contient en outre un exposé sommaire des motifs et mentionne le nom et l'adresse du défendeur ou, s'il s'agit d'une personne morale, sa dénomination et son siège social.

B L'opposition à contrainte devant le Tribunal administratif

les tribunaux administratifs sont habilités à connaître des contestations liées à l'exercice des poursuites pour le recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées qui portent 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. articles L 281 et L 199 du Livre des procédures fiscales

Les juridictions administratives sont compétentes pour trancher les contestations portant sur :

- l'existence de l'obligation de payer, telles que :

* la réalité de l'imposition litigieuse (CE 29 octobre 1980, req. n° 15871, D.F. 1981 c. 366 et R.J.F. 1981 p. 48) ;

* la mise à la charge d'une personne physique d'impositions établies au nom d'une société (CE 30 janvier 1987, req. n°s 35186 et 35187, R.J.F. 1987 p. 155) ;

* la disparition d'une dette fiscale résultant de l'absence de déclaration de la créance par le receveur après l'ouverture d'une procédure collective (CE 9 mars 1988 req. n° 58822, R.J.F. 1988 p. 369) ;

le montant de la dette (CE 29 octobre 1980, req. n° 15871 précité ; 18 mai 1984, req. n° 39050, R.J.F. 1984 p. 457), par exemple lorsque la personne déclarée solidairement tenue au paiement d'impositions prétend que l'administration aurait étendu la solidarité au-delà de celle que la juridiction pénale a prononcée (CE 3 juillet 1985, req. n° 52011, R.J.F. 1985 p. 728 ; 12 octobre 1992, req. n° 86514, R.J.F. 1992 p. 1023).

En revanche, si le redevable fait valoir que le magistrat a retenu le principe de solidarité, sans fixer l'étendue, laquelle reste donc à déterminer, la contestation relève du juge pénal qui a prononcé la solidarité (CE 29 novembre 1991, req. n° 68591, Mémorial des percepteurs 1992 p. 87) ;

- l'exigibilité de l'imposition, telles que :

* l'opposition dans laquelle l'intéressé soutient avoir régulièrement obtenu le sursis de paiement (CE 10 juin 1983, req. n° 26504, R.J.F. 1983 p. 486) ou lorsque le redevable, bien

L'opposition aux actes de poursuites @le cercle 1/10 :2010

que bénéficiant du sursis de paiement (garanties suffisantes constituées), fait l'objet de poursuites (CE 27 avril 1994, R.J.F. 1994 p. 430) ;

* la poursuite du recouvrement d'une imposition qui a déjà été acquittée (CE 29 octobre 1984, req. n° 41986, R.J.F. 1984 p. 786) ;

* la prescription de la créance visée par les poursuites (CE 20 mai 1985, req. n° 45651, R.J.F. 1985 p. 577 ; 10 juillet 1989, req. n° 92975, R.J.F. 1989 p. 597 - cf. aussi supra n° 54) ;

* la contestation d'un tiers solidaire qui se plaint d'être le seul redevable poursuivi (CE Plèn. 6 juillet 1979, req. n° 99012, R.J.F. 1979 p. 335) ;

* la contestation portant sur l'exigibilité des pénalités (CE 19 décembre 1979, req. n° 13072, R.J.F. 1980 p. 73) ;

* l'existence d'une compensation (CAEN 31 juillet 1950, Mémorial des percepteurs 1950 p. 249) ou l'exigibilité de la dette à la date de la compensation (CE 13 mars 1964, req. n° 45650 Lebon p. 183 ; 6 janvier 1965, req. n°s 36433 à 36435, Lebon p. 1 ; 19 avril 1989, req. n° 44590, R.J.F. 1989 p. 380) ;

* le double emploi des sommes réclamées par deux avis à tiers détenteur portant chacun sur le total dû (C.A.A. PARIS 27 mars 1990, req. n° 882, R.J.F. 1990 p. 447).

Le juge administratif n'est jamais compétent pour annuler un commandement ou une mise en demeure tenant lieu de commandement, même lorsque la décision rendue par le juge sur l'opposition a pour effet de supprimer la base légale des actes de poursuites qui procèdent de la contrainte (CE 29 juillet 1983, req. n° 33553, R.J.F. 1983 p. 655).

D'une manière générale, les conclusions tendant à l'annulation d'actes de poursuites ne ressortissent pas à la compétence de la juridiction administrative (CE 16 janvier 1985, req. n° 60845, R.J.F. 1985 p. 624).

Par ailleurs, lorsqu'un tiers, mis en cause en vertu de dispositions autres que celles du Code général des impôts (caution, associés de sociétés civiles), 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 (article L 282 du Livre des procédures fiscales).

C L'opposition à contrainte devant le Tribunal de grande instance

Le tribunal de grande instance est compétent pour se prononcer sur les oppositions concernant l'obligation de payer, la quotité et l'exigibilité de la dette lorsque les impositions sont constituées par des droits d'enregistrement, des droits de timbre, et des taxes assimilées à ces droits. Article L 281 du L.P.F

la Cour de cassation considère que les voies d'exécution, détachables du contentieux d'assiette de ces droits, sont soumises aux règles ordinaires, sans application de la procédure spéciale visée par l'article L 199 alinéa 2, de sorte que l'appel contre les décisions rendues par les juges judiciaires de premier degré est recevable (Cass. com. 11 octobre 1983, Bull. civ. IV n° 262 p. 226 ; 3 janvier 1985, ibid. IV n° 5 p. 4 ; 4 janvier 1985, ibid. IV n° 10 p. 8 ; 18 juillet 1989, ibid. I

L'opposition aux actes de poursuites @le cercle 1/10 :2010