



Tous droits réservés

DROIT FISCAL

Séance 8 - Introduction au droit fiscal contentieux

I. Le contentieux d'assiette	2
A) La phase administrative	3
1) L'introduction de la réclamation.....	3
a) Notion	3
b) Effets.....	4
2) L'instruction de la réclamation.....	5
B) La phase juridictionnelle.....	6
II. Le contentieux du recouvrement.....	7
A) L'opposition à poursuite	8
1) La phase administrative.....	8
2) La phase juridictionnelle.....	8
B) L'opposition à contrainte	9

Le contentieux fiscal est protéiforme : il se déroule aussi bien devant l'administration fiscale que devant le juge de l'impôt, et ce dernier peut aussi bien relever de l'ordre judiciaire que de l'ordre administratif.

Les voies de recours sont également des plus nombreuses.

Pour s'en tenir aux seules procédures qui se déroulent devant le juge administratif, juge de l'impôt de droit commun, celui-ci peut être saisi :

- la voie du plein contentieux administratif,
- la voie du recours pour excès de pouvoir,
- Ou encore par la voie des référés, qu'ils soient de droit commun ou spécifique à la matière fiscale.

Le contentieux le plus important reste néanmoins celui qui porte sur l'assiette de l'impôt devant le juge administratif – par opposition au contentieux du recouvrement des impositions, qui est largement minoritaire.

À cette occasion, le contribuable peut ainsi chercher à remettre en cause : soit la régularité de la procédure d'imposition suivie à son encontre ; soit le bien-fondé des impositions ; soit les sanctions qui ont été mises à sa charge (dès lors qu'elles sont de nature fiscale).

C'est donc sur le contentieux d'assiette que cette introduction au droit du contentieux fiscal sera focalisée **(I)**, avant d'évoquer rapidement la question du contentieux du recouvrement **(II)**.

I. Le contentieux d'assiette

Celui-ci se déroule en deux temps : il y a d'abord une phase dite "administrative", qui se déroule devant l'administration fiscale **(A)** ; suivi d'une phase dite "juridictionnelle", devant le juge de l'impôt **(B)**.

A) La phase administrative

Le contentieux d'assiette débute au moment de la réclamation du contribuable **(1)**, puis, un second temps, l'administration est tenue d'instruire cette demande **(2)**.

1) L'introduction de la réclamation

Après avoir défini la notion de réclamation **(a)**, nous en étudierons les effets **(b)**.

a) Notion



Définition : La réclamation s'entend de la demande par laquelle le contribuable demande à l'administration de prononcer la décharge de tout ou partie d'une imposition qui a été mise à sa charge.

La réclamation peut porter sur les droits au principal, mais également sur les intérêts de retard et les sanctions afférents à ces droits.

Aucun formalisme n'est par ailleurs requis : la réclamation peut prendre la forme d'une LRAR ou d'une requête électronique.

En règle générale, la réclamation doit être introduite dans un délai spécifique qui court en principe jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de la mise en recouvrement.

Ce principe est cependant assorti de nombreuses exceptions :

- En matière d'impôts directs locaux, le délai de réclamation court jusqu'au 31 décembre de l'année suivant la mise en recouvrement
- « dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations » (**art. R. 196-3 LPF**).

Par ailleurs, la réclamation doit pour la généralité des impôts être adressée au service territorial compétent : la direction générale des finances publiques ou de la direction générale des douanes et droits indirects dont dépend le lieu de l'imposition, selon le cas (**art. R. 190-A, al. 1 LPF**).

Cette réclamation doit en principe mentionner à peine d'irrecevabilité :

- L'imposition contestée ;
- L'exposé sommaire des moyens et des conclusions du contribuable.

La réclamation doit en outre porter la signature de son auteur et être accompagnée de l'avis d'imposition, d'un extrait du rôle, de l'avis de mise en recouvrement ou, à défaut de tels documents, d'une pièce justifiant le montant de la retenue ou du versement (**art. R. 197-3 LPF**).

b) Effets

La réclamation ne suspend pas l'obligation de payer l'impôt contesté.

Toutefois, il est prévu que « le contribuable qui conteste le bien-fondé ou le montant des impositions mises à sa charge est autorisé, 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, à différer le paiement de la partie contestée de ces impositions et des pénalités y afférentes » (**art. L. 277 LPF**).

Dans cette hypothèse, l'exigibilité de l'impôt et la prescription de l'action en recouvrement sont suspendues jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent.

Cela étant, le sursis accordé est inconditionnel pour les litiges inférieurs à 4 500 € (**art. L. 277 et R. 277-7 LPF**).

En revanche, au-delà de cette somme, le contribuable doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés : à défaut, ou lorsque les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés.



Attention : En cas de refus des garanties, le contribuable peut contester cette décision par la voie du référé fiscal (**art. L. 279 LPF**).

Même en l'absence de toute décision de rejet de la part du comptable, le contribuable peut obtenir le cas échéant un sursis à exécution par la voie du référé suspension (**CJA, art. L. 521-1 ; CE, 6 nov. 2002, n° 246830, Sté Le Micocoulier, au rec. – CE, sect., 25 avr. 2001, n° 213460, Sté Parfival, au rec.**).

Cette voie pouvant également être empruntée en cas de rejet implicite de la demande de sursis (**CE, 13 juin 2007, n° 306252, Soppelsa**).

2) *L'instruction de la réclamation*

L'administration fiscale doit "*statue [r] sur les réclamations dans le délai de six mois suivant la date de leur présentation*", qui peut être majorée de trois mois maximums à l'initiative de l'administration fiscale (**art. R. 198-10 LPF**).

Le même article prévoit par ailleurs qu'« en cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision doit être motivée » ; celle-ci peut alors être contestée dans le délai de recours de droit commun (2 mois).



Attention : L'administration peut également rejeter implicitement la réclamation (silence gardé pendant plus de six mois) ; dans ce cas, l'obligation de motivation ne s'impose pas.

À l'inverse, si l'administration fait droit à la réclamation, elle doit procéder au remboursement des impositions indues, en droits, intérêts et majorations.



À retenir : Le contentieux d'assiette débute par l'introduction d'une réclamation – c'est-à-dire d'une demande en décharge – adressée à l'administration fiscale.

Ce n'est que dans un second temps, lorsque cette dernière persiste à maintenir sa position, que la phase juridictionnelle pourra s'ouvrir.

B) La phase juridictionnelle

Le juge de l'impôt peut être :

- Soit le juge administratif
- Soit le juge judiciaire

La répartition est fonction de la nature des impositions contestées.

En ce sens, l'**article L. 199** prévoit qu' « en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires ou de taxes assimilées, les décisions rendues par l'administration sur les réclamations contentieuses et qui ne donnent pas entière satisfaction aux intéressés peuvent être portées devant le tribunal administratif. ».

Le juge administratif est ainsi compétent pour la majorité des impôts.



Exemple : Les grands impôts d'État – à savoir, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés et la TVA – relèvent ainsi de la compétence de la juridiction administrative.

Le juge judiciaire a néanmoins une compétence résiduelle en matière fiscale.

Le deuxième alinéa de l'**article L. 199** précité prévoit en effet qu'« en matière de droits d'enregistrement, d'impôt sur la fortune immobilière, de taxe de publicité foncière, de

droits de timbre, de contributions indirectes et de taxes assimilées à ces droits, taxes ou contributions, le tribunal compétent est le tribunal judiciaire. ».

C'est donc un contentieux *a priori* minoritaire qui est attribué au juge judiciaire, encore que le contentieux en matière d'ISF (devenu l'IFI) revête une certaine importance.

Toutefois, le juge judiciaire est par ailleurs compétent dans d'autres domaines de la fiscalité qui ont une importance croissante :

Le juge judiciaire est en effet compétent pour certaines procédures :

- En matière de perquisitions fiscales (**art. L. 16 B LPF**).

Dans ce domaine, il a pour rôle d'autoriser l'administration à procéder aux opérations de visite et de saisie ; il contrôle également la régularité des opérations (*ibid*).

- En matière douanière, celle-ci constituant une branche du droit fiscal.
- Pour le prononcé des sanctions de nature pénale.
- Il peut se prononcer sur l'interprétation des textes qui doivent également être mis en œuvre par le juge administratif, qui en tient nécessairement compte dans sa pratique, C'est notamment le contentieux en matière d'ISF qui lui offre cette compétence.



Exemple : Récemment, la Cour de cassation a rendu plusieurs arrêts majeurs pour l'interprétation de l'**article L. 101 du LPF**, qui intéresse le droit de communication de l'administration fiscale

II. Le contentieux du recouvrement



Définition : Le contentieux du recouvrement permet au contribuable de contester soit « la régularité en la forme » des actes de poursuite adoptés par l'administration fiscale (A) – on parle alors d'opposition à poursuite –, soit « sur l'obligation au paiement, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués et sur l'exigibilité de la somme réclamée » (B) – et on parle alors d'opposition à contrainte (**art. L. 281 LPF**).

Ainsi, suivant les termes de l'**article L. 281 du LPF**, « les contestations relatives au recouvrement ne peuvent pas remettre en cause le bien-fondé de la créance. ».

A) L'opposition à poursuite

Comme en matière de contentieux d'assiette, on trouve ici une phase administrative **(1)** et une phase juridictionnelle **(2)**.

1) La phase administrative

La contestation doit d'abord être adressée à l'administration fiscale (**art. R. 281-1 LPF**), dans un délai de deux mois suivant la notification :

- Soit « de l'acte de poursuite dont la régularité en la forme est contestée »
- Soit « de tout acte de poursuite si le motif invoqué porte sur l'obligation au paiement ou sur le montant de la dette » ou « du premier acte de poursuite permettant de contester l'exigibilité de la somme réclamée », ces dernières dispositions n'étant pas applicables en matière d'amendes et condamnations pécuniaires (**art. R. 281-3-1 LPF**).

L'administration doit alors répondre à cette demande dans un délai de 2 mois (**art. R. 281-4 LPF**).

En cas de réponse défavorable ou dans le cas où l'administration garde le silence pendant deux mois, un délai de recours s'ouvre au contribuable ; il est lui aussi de deux mois (**art. L. 281 LPF**).

2) La phase juridictionnelle

Le juge compétent en cette matière est le juge judiciaire de l'exécution (**ibid**). Celui-ci « se prononce exclusivement au vu des justifications qui ont été présentées [à l'administration fiscale]. 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 » (art. R. 281- LPF 5).

Toutefois, suivant le juge administratif rien ne fait « obstacle à ce que le contribuable soulève devant le tribunal administratif ou devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction, des moyens de droit nouveau, n'impliquant pas l'appréciation de pièces justificatives ou de circonstances de fait... telles que la prescription de l'action en recouvrement » (**CE, 17 mars 1999, n° 163929, au rec. sur ce point**).

Le juge judiciaire exclut cependant toute possibilité de soulever des moyens de droit nouveaux devant le juge de l'exécution (**Cass. com., 5 juill. 1994, n° 92-18.117, Guilmand**).

Plus globalement, s'agissant des moyens pouvant être soulevés par le contribuable, on dénombre notamment :

- Les moyens tirés de l'incompétence de l'auteur de l'acte de poursuite ;
- Ceux tirés de la prescription de l'action ;
- Ceux tirés de la violation de la garantie contre les changements de la doctrine administrative prévue à l'**article L. 80 A**, à condition toutefois que le contribuable ait expressément soulevé ce moyen dans sa réclamation préalable (**CE, 27 févr. 2013, n° 354004, aux t. sur ce point**).

B) L'opposition à contrainte



À retenir : Le droit international est riche de standards qui influencent fortement l'élaboration des finances nationales, et de conventions qui régissent cette fois certains aspects des finances publiques.