

TOULOUSE
CAPITOLE
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

Référé et contentieux de l'urgence des actes de recouvrement de l'impôt en France

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Référé et contentieux de l'urgence des actes de recouvrement de l'impôt en France », *Revue européenne et internationale de droit fiscal*, 2019, n°2, p. 186-199.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter portail- publi@ut-capitole.fr

Référés et contentieux de l'urgence des actes de recouvrement de l'impôt en France

Le contribuable qui, après réception du titre exécutoire, ne peut ou ne veut, pour cause de contestation, s'acquitter de sa dette s'expose sûrement à l'action du comptable public. Les actes de recouvrement de ce dernier peuvent bien entendu être contestés. Pour autant, les oppositions formées sur le fondement de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales ne permettent pas de prévenir les risques immédiats et graves que ces mesures sont susceptibles de faire peser sur les conditions d'existence ou sur l'activité professionnelle du contribuable. Ces recours ne sont en effet pas suspensifs et doivent, en outre, être obligatoirement précédés d'un recours administratif. Des voies contentieuses d'urgence ont donc été aménagées : par le législateur, avec la création de référés fiscaux spécifiques, par les juges fiscaux, avec l'ouverture en contentieux du recouvrement des procédures de référé de droit commun. Il en résulte un ensemble complexe de règles de compétence et de procédure dans le dédale duquel il n'est pas certain que le contribuable, ou même son conseil, puisse se retrouver.

After receiving the enforcement order, the taxpayer who is not able or willing to service the debt in question, is subject to the action of the public accountant. Obviously, these recovery actions can be contested. However, the claims based on the grounds of the article L. 281 of the French tax procedure code ("Livre de procédures fiscales"), do not prevent the imminent and serious risks which might put in jeopardy the taxpayer's living conditions or professional activity. Indeed, these remedies are not suspensory and must be preceded by an administrative appeal. Hence, emergency litigation procedures have been created: one by the legislator, with specific tax interim orders; one by the tax judge, with the possibility for the taxpayer to use ordinary interim orders. Thus, a complex set of jurisdictional and procedural rules has emerged and it is not certain that the taxpayer, even if assisted by a counsellor, will manage to find his/her way in this legal maze.

Introduction

À défaut de s'acquitter de sa dette après la notification du titre exécutoire, rôle ou avis de mise en recouvrement, le contribuable s'expose à ce que le comptable public procède au recouvrement forcé des créances qu'il a prises en charge. À condition de contester le bien-fondé ou le montant de sa dette, le contribuable peut cependant tenter de paralyser l'action du comptable public jusqu'à ce qu'il soit statué sur sa contestation d'assiette. La suspension temporaire de l'obligation de payer peut être obtenue par deux voies : l'une administrative et fiscale, le sursis de paiement de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, l'autre juridictionnelle et non spécifiquement fiscale, le référé-suspension de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative.

Le sursis de paiement est un droit. Il est cependant subordonné, lorsque le montant des impositions contestées excède 4 500 EUR, à la présentation par le pétitionnaire de garanties (caution bancaire, nantissement de fonds de commerce, versement sur un compte d'attente, etc.) propres à sécuriser le recouvrement ultérieur des impôts contestés. Ces garanties sont appréciées par le comptable public chargé du recouvrement de la dette et, en cas de désaccord, le contribuable peut, après consignation d'une somme égale au dixième des impôts contestés, saisir le juge du référé fiscal désigné à l'article L. 279(1) ou L. 279 A du Livre des procédures fiscales selon la nature de l'impôt. Le juge du référé décide, dans le délai d'un mois, si les garanties doivent ou non être acceptées par le comptable public (2). Dans l'affirmative ou si le comptable avait, sans que le juge du référé n'ait eu à intervenir, accepté les garanties, le contribuable bénéficie du sursis de paiement dès la réception de la réclamation. Le recouvrement forcé de sa dette est alors totalement paralysé par la suspension de l'exigibilité de l'impôt : le comptable public ne peut diligenter ni poursuites ni mesures conservatoires jusqu'à ce qu'il soit statué sur la réclamation contentieuse ou, en

cas de recours au juge de l'impôt, jusqu'à ce que la décision de première instance devienne définitive. Corrélativement, la prescription de l'action du comptable public est suspendue. Dans l'hypothèse où les garanties sont jugées insuffisantes, par le comptable ou par le juge du référé, l'exigibilité de la dette et de la prescription de l'action en recouvrement sont également suspendues mais le contribuable bénéficie alors seulement du « mini-sursis » : à savoir, selon l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, le comptable public est habilité à prendre uniquement des mesures conservatoires destinées à sécuriser le recouvrement ultérieur des sommes contestées.

Le référé-suspension de droit commun de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative constitue une voie distincte et alternative à la demande de sursis de paiement aujourd'hui validée par la jurisprudence(3). Le contribuable, qui n'a pas sollicité le sursis de paiement ou qui n'a pu l'obtenir faute d'avoir présenté des garanties suffisantes, peut par ce biais demander, dès le dépôt de sa réclamation contentieuse(4), la suspension des effets du titre exécutoire. La suspension fait ici obstacle, contrairement à celle résultant du sursis de paiement, à ce que le comptable public puisse diligenter les mesures conservatoires autorisées par l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales(5). Apparemment plus accessible que le sursis de paiement, le référé-suspension est néanmoins subordonné à la réunion de conditions de fond nettement plus restrictives. Le requérant doit en effet faire 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. Cette condition impose une contestation solidement argumentée au fond alors que la demande du sursis de paiement exige simplement l'introduction d'une réclamation contentieuse recevable. Il doit en outre établir l'urgence à suspendre les effets de la décision d'imposition, le juge administratif des référés se prononçant « au regard de 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 »6. En pratique, la condition d'urgence est très rarement remplie, le juge n'ayant pas vraiment renoncé à considérer7, comme il le faisait sous le régime du sursis à exécution, que la suspension n'est opportune que lorsque « la ruine du contribuable est au rendez-vous »8.

Quoi qu'il en soit de leurs attraits respectifs, ces deux voies de neutralisation de l'action du comptable public sont des accessoires du contentieux de l'assiette qui supposent une contestation de l'imposition due. Or, les actes de poursuites, comme les mesures conservatoires, mis en œuvre par un comptable public peuvent préjudicier gravement à la situation de la personne, physique ou morale, qu'elles concernent, indépendamment de la légalité de l'impôt dont elles visent à assurer le recouvrement. Ainsi, par exemple, une saisie administrative à tiers détenteur peut parfaitement conduire à l'asphyxie financière d'une entreprise qui ne disposerait d'aucun autre moyen de trésorerie, et ce indépendamment du bien-fondé de la créance cause de cette saisie. Par ailleurs, il n'est pas exclu que, agissant en vue du recouvrement d'une créance légale, le comptable public excède ses pouvoirs et diligente des actes de poursuites ou des mesures conservatoires irréguliers. Dans ces hypothèses, la mainlevée de la mesure litigieuse qui pourra éventuellement être obtenue dans le cadre du contentieux du recouvrement ne suffira pas toujours à en faire disparaître les conséquences, même si les délais de contestation y sont nettement plus courts qu'en contentieux de l'assiette9. C'est pourquoi le législateur, mais aussi la jurisprudence, ont progressivement aménagé des voies de recours pour permettre aux personnes poursuivies de s'opposer en urgence à ces mesures de recouvrement ou de demander qu'il soit temporairement sursis à leur exécution.

Beaucoup moins étudiées que le sursis de paiement et son alternative, le référé-suspension du titre exécutoire, ces procédures présentent aussi la caractéristique d'être diverses. Le législateur n'est en effet intervenu que ponctuellement pour instaurer des procédures de référé spécifiquement fiscales permettant l'abandon en urgence de certaines mesures conservatoires. Pour chacune d'entre elles ont été prévues des règles de fond et forme particulières qui n'ont pas été harmonisées (II). Par ailleurs et en l'absence d'intervention du législateur, les juges administratifs et judiciaires du recouvrement, chacun dans leur domaine de compétence, ont accepté d'ouvrir aux contribuables confrontés à des actes de poursuites, les

procédures de référé de droit commun propres à leur ordre juridictionnel. En conséquence, selon l'impôt concerné, les conditions de mise en œuvre du référé seront différentes (I). Il en résulte que les règles régissant le contentieux de l'urgence, en matière de recouvrement, sont d'une complexité et d'une diversité telles qu'il est permis de douter de leur accessibilité à la plupart des personnes poursuivies, ce qui, s'agissant de procédures destinées à être mises en œuvre avec célérité, n'est pas le moindre de leur défaut.

Le contentieux de l'urgence des actes de poursuites et les juges des référés de droit commun

Si le contribuable n'a pas déposé de réclamation contentieuse, s'il n'y a pas adjoint une demande de sursis de paiement ou s'il n'a pas obtenu la suspension des effets du titre exécutoire dans le cadre d'un référé-suspension, le comptable public peut alors procéder au recouvrement forcé de l'impôt. Des poursuites peuvent également être diligentées après la décision de première instance, lorsque la créance du Trésor public redevient exigible¹⁰. Conformément aux dispositions de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales, ces actes de poursuites peuvent être contestés dans le cadre du contentieux du recouvrement, soit que le contribuable soutienne qu'ils sont mal fondés, soit qu'ils sont viciés en leur forme. Mais les contestations formées dans les conditions des articles R. 181-1 du LPF et suivants du Livre des procédures fiscales n'ont pas de caractère suspensif. Ainsi, les demandes en décharge de l'obligation de payer et les oppositions à poursuites ne suspendent pas les effets du titre exécutoire dont les actes de poursuites contestés assurent la mise en œuvre¹¹, pas plus qu'elles ne suspendent les effets propres de ces actes. Pourtant, faute d'avoir pu globalement paralyser les effets du rôle ou de l'avis de mise en recouvrement, le contribuable peut, s'il considère qu'il y a urgence, tenter d'obtenir, aux cas par cas, qu'il soit sursis aux effets de chacun des actes de poursuites dont il est la cible. Dans le domaine de compétence du juge administratif du recouvrement, la suspension peut être sollicitée par une demande de référé-suspension de droit commun de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative ; si le juge judiciaire est compétent, la suspension peut, même si cela est moins connu, être obtenue du président du tribunal de grande instance, juge des référés, sur le fondement des articles 808 et 809 du Code de procédure civile¹². Les conditions dans lesquelles le sursis à une mesure de poursuites pourra être prononcé diffèrent donc selon l'impôt concerné, sans aucune autre justification que le partage des compétences juridictionnelles en contentieux du recouvrement.

A. La suspension des poursuites par le juge administratif des référés

Afin de suppléer l'absence de dispositif spécifique en contentieux du recouvrement, le Conseil d'État a très tôt reconnu la possibilité pour le juge administratif des référés d'accorder le sursis à exécution de la mise en vente d'un immeuble, via la suspension des effets de la contrainte dont elle procédait. Il a ainsi admis 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 cette contrainte »¹³. Après la suppression de la contrainte par la loi de finances pour 1988, et alors même que les poursuites ne peuvent être totalement assimilées à des actes administratifs, le Conseil d'État a maintenu sa position. « 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 »¹⁴. Cette jurisprudence n'a pas été remise en cause après que le décret du 22 novembre 2000 a substitué le référé-suspension de l'article L. 521-1 de Code de justice administrative au sursis à exécution des articles R. 118 à R. 127 du Code des tribunaux administratifs et cours administratives d'appel¹⁵. Par ailleurs, le Conseil d'État considère qu'est également recevable la demande de suspension d'un acte de poursuites formulée dans le cadre d'un référé-liberté¹⁶ même si les

décisions publiées n'offrent, à notre connaissance, aucun exemple de solution favorable au contribuable sur le fondement de l'article L. 521-2 du Code de justice administrative.

Néanmoins, le référé-suspension d'un acte de poursuites doit être, d'une part, lié à la contestation de l'obligation de payer qui en est la cause et, d'autre part, justifié par la double condition de l'urgence et du doute. Elle est de ce fait jugée irrecevable lorsque la demande au fond n'est pas de la compétence du juge administratif de la demande en décharge de l'obligation de payer : il en est ainsi, par exemple, lorsque la demande soulève une contestation qui se rattache au déroulement d'une procédure de liquidation judiciaire dont seul le tribunal de la procédure collective est compétent pour connaître¹⁷. La demande est également irrecevable lorsque l'acte de poursuites n'a pas fait l'objet d'une contestation dans les formes et délais prévus en matière de contentieux du recouvrement¹⁸. En revanche, même si aucune décision du Conseil d'État n'a encore expressément tranché ce point, la demande de référé-suspension d'un acte de poursuites doit pouvoir être formulée dès l'introduction de la réclamation préalable visée à l'article R. 281 du Livre des procédures fiscales sans qu'il soit nécessaire d'attendre que le juge administratif de l'obligation de payer ait été saisi¹⁹. Si les dispositions de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative exigent en principe le dépôt d'une requête en annulation ou en réformation, les demandes de référé-suspension formulées parallèlement à une simple réclamation d'assiette sont jugées recevables²⁰. Il s'agit en effet de permettre l'intervention rapide du juge des référés lorsque, comme en matière fiscale, la saisine du juge du fond doit impérativement être précédée d'un recours administratif préalable. Certes, s'agissant du contentieux du recouvrement, le délai dont dispose l'Administration pour répondre à la réclamation contentieuse n'est que de deux mois²¹, mais il n'en reste pas moins largement suffisant pour que les poursuites, annoncées par un commandement de payer ou une mise en demeure dont la suspension des effets est demandée, puissent être diligentées²². La suspension, si elle est accordée, n'est en revanche valable que jusqu'à l'intervention de la décision du comptable public. Si cette décision s'avère être défavorable au contribuable, ce dernier ne doit pas omettre, lorsqu'il saisit le juge administratif de l'obligation de payer, de doubler sa requête d'une demande de référé-suspension dirigée contre la décision de rejet. Le référé-suspension peut également être utilisé pour obtenir le sursis de poursuites exécutées après que le tribunal administratif a rejeté la requête introduite par le contribuable dans le cadre d'un contentieux d'assiette, y compris d'ailleurs lorsque l'appel, non suspensif, a été accompagné d'une demande de sursis à exécution du jugement de première instance²³.

La suspension des effets d'un acte de poursuites sur le fondement de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative suppose deux conditions : l'urgence à surseoir aux effets de l'acte et l'existence d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux quant à sa légalité. Les motifs qui peuvent être invoqués sont donc sensiblement différents de ceux qui permettent d'obtenir la suspension des effets de l'avis de mise en recouvrement ou du rôle dont procède l'acte de poursuites concerné. Le doute sérieux ne vise pas ici le bien-fondé de la dette fiscale dont le recouvrement est poursuivi, mais, conformément aux dispositions de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales, l'obligation au paiement de cette dernière, son montant compte tenu des paiements effectués, l'exigibilité de la somme réclamée. Ainsi par exemple, sans mettre en cause la légalité de l'impôt mis en recouvrement, la personne poursuivie pourra demander la suspension d'un commandement de payer qui lui aurait été notifié alors qu'elle, ou son codébiteur solidaire, aurait formulé une demande de sursis de paiement non prise en compte par le comptable public. La seconde condition à l'obtention des effets de l'acte de poursuites est, comme il vient d'être dit, l'urgence. Elle s'apprécie in concreto en fonction de la situation personnelle du demandeur. Lorsque la demande tend à ce qu'il soit sursis aux effets d'une décision d'imposition, la jurisprudence fiscale considère que l'urgence doit être appréciée au regard de « la gravité des conséquences que pourrait entraîner, à brève échéance, l'obligation en œuvre ou susceptibles de l'être pour son recouvrement, eu égard aux capacités du contribuable à acquitter les sommes qui lui sont demandées »²⁴. Intuitivement, l'on pourrait donc s'attendre à ce que l'urgence soit plus aisée à démontrer dans le cadre d'un référé-suspension dirigé contre un acte de poursuites. À ce stade, les conséquences de la mise en recouvrement de l'impôt ne sont plus simplement éventuelles mais bien réelles. Malgré tout, l'imminence d'une saisie annoncée par un commandement de

payer ne saura, par exemple, suffire en elle-même à justifier de l'urgence. Le contribuable devra en outre convaincre le juge que la mesure de recouvrement l'expose à des conséquences suffisamment graves eu égard à ses revenus, à l'importance de son patrimoine, pour qu'il soit porté atteinte à la sauvegarde des intérêts du Trésor public. Ainsi pourrait-on imaginer, en l'absence de décision publiée accordant effectivement le sursis d'un acte de poursuites, qu'un contribuable puisse obtenir du juge administratif le sursis d'un commandement annonçant la saisie de sa résidence en démontrant, éléments pertinents à l'appui de sa demande, que la vente de celle-ci bouleverserait gravement ses conditions d'existence notamment s'il s'agit de sa résidence principale²⁵. En revanche, le fait que la cession imminente de son bien le contraindrait à le céder dans des conditions défavorables ne devrait pas être de nature à justifier de l'urgence²⁶. Dans tous les cas, le juge des référés peut prendre en compte la proximité du jugement au fond pour apprécier l'urgence : cette proximité est en effet de nature à réduire les risques de voir les actes de poursuites annoncés intervenir dans le laps de temps séparant la décision du juge des référés et celle du juge du fond²⁷.

En sus de la rigueur avec laquelle le juge des référés apprécie la condition d'urgence, une autre considération doit conduire à relativiser l'efficacité potentielle du référé-suspension en contentieux du recouvrement. Le juge administratif n'étant pas compétent pour annuler un acte de poursuites, il ne peut suspendre les effets que des seuls actes qui sont encore susceptibles de donner lieu à exécution à la date à laquelle il est saisi. La demande de suspension d'un acte qui a déjà produit l'intégralité de ses effets, ou de payer sans délai l'imposition ou les mesures mises qui est insusceptible d'en produire, est ainsi jugée irrecevable. Or, la mesure de poursuites la plus usitée par les services fiscaux, l'avis à tiers détenteur, présente justement la particularité d'épuiser ses effets au jour de sa notification en raison de l'effet attributif immédiat que lui a conféré la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991. Le Conseil d'État considère ainsi « que l'effet d'un avis à tiers détenteur, qui est le transfert à l'État de la propriété de la créance du contribuable, s'exerce et s'épuise dès sa notification au tiers détenteur, quelles que soient les conditions dans lesquelles les sommes détenues par les tiers sont ensuite effectivement versées ». Il juge en conséquence que la demande de référé-suspension dirigée contre un tel acte est dépourvue d'objet et par là même irrecevable²⁸. Il en est de même de la demande visant un avis à tiers détenteur resté improductif, suivi d'un autre avis à tiers également sans effet, à défaut pour la requérante d'avoir assorti sa demande de précisions sur l'état de son compte bancaire attestant que de tels effets pourraient survenir²⁹. Cette jurisprudence devrait être transposable à la nouvelle procédure de saisie administrative à tiers détenteurs qui, tout comme l'avis à tiers détenteur, est expressément dotée par l'article L. 262 du Livre des procédures fiscales de l'effet d'attribution immédiat de l'article L. 211-2 du Code des procédures civiles d'exécution³⁰. Cette particularité de la saisie administrative à tiers détenteur rend donc le référé-suspension inutilisable en pratique contre cet acte de poursuites³¹ sauf à ce que le contribuable anticipe sa requête dès la notification de la mise en demeure qu'il aura préalablement reçue³². Reste que toutes les mesures de poursuites ouvertes aux comptes publics n'épuisent pas leurs effets dès leur mise en œuvre, de sorte que la procédure de référé-suspension pourra parfois, si la condition d'urgence est acquise, s'avérer utile. La suspension des effets d'une mise en demeure de payer³³ ou d'un commandement de payer, actes de poursuites qui peuvent annoncer la saisie, et le cas échéant, la vente forcée de biens appartenant au débiteur en cas de non-respect du délai imparti pour le paiement, pourra ainsi permettre d'en différer l'intervention.

En dehors de ces hypothèses dans lesquelles la demande de référé-suspension est liée à une requête au fond qui relève du juge administratif de l'obligation de payer³⁴, le contribuable doit donc s'adresser au juge judiciaire.

B. La suspension des poursuites par le juge civil des référés

Le contribuable qui, soulevant un doute sérieux sur son obligation de payer, entend obtenir la suspension des effets d'un acte de poursuites exécuté pour le recouvrement d'une dette fiscale relevant de la compétence du tribunal de grande instance n'est pas fondé à utiliser le référé-suspension : n'étant pas spécifiquement

fiscale, cette procédure ne s'applique pas devant le juge judiciaire de l'impôt. Il en est de même lorsque le moyen invoqué, quel que soit l'impôt concerné, a trait à la régularité de l'acte de poursuites. Toute action contentieuse d'urgence n'est pourtant pas exclue. En effet, s'il est interdit au juge judiciaire d'octroyer des délais de grâce en matière fiscale³⁵, en certaines hypothèses, le juge civil des référés de droit commun s'est vu reconnaître le pouvoir d'ordonner, par une décision provisoire, la suspension des effets des poursuites engagées par un comptable public pour le recouvrement d'une créance fiscale³⁶. Ainsi, la Cour de cassation a d'abord, en janvier 1988, censuré la cour d'appel de Paris pour avoir dénié toute compétence au juge des référés pour surseoir aux poursuites engagées par un percepteur pour le recouvrement d'impôts directs³⁷. Quelques semaines plus tard, elle l'a jugé compétent, « 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 » pour statuer sur la demande d'un contribuable « en ce que cette demande, qui constituait une opposition aux poursuites du receveur, tendait à ce que la vente des meubles saisis fût différée ». Plus libérale que la jurisprudence administrative contemporaine en matière de référé suspension, elle avait même approuvé la démarche de la cour d'appel qui avait admis le sursis alors même que la juridiction compétente pour statuer sur l'irrégularité n'avait pu être saisie faute pour l'administration d'avoir répondu à la réclamation préalable. Il s'agissait en l'espèce justement d'obtenir que la vente soit différée jusqu'à ce que le comptable ait statué sur l'opposition à poursuites formée³⁸.

Si cette compétence du juge civil du référé a pu être présentée comme l'avantageux symétrique du référé-suspension applicable devant la juridiction administrative³⁹, cette présentation doit être nuancée. Certes, la mise en œuvre des pouvoirs du juge civil des référés est soumise à des conditions qui peuvent paraître plus favorables que celles prévues à l'article L. 521-1 du Code de justice administrative, mais sa compétence, peu aisée à cerner, se heurte aujourd'hui à celle du juge de l'exécution.

Sur le fondement de l'article 808 du Code de procédure civile, « 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 ». Il résulte de cette formulation qu'en matière de poursuites mises en œuvre par un comptable public, le juge civil des référés fiscaux peut en principe prononcer, à titre conservatoire, le sursis des actes de poursuites, s'il constate l'urgence et l'existence d'un différend opposant le contribuable et le comptable public, afin que l'Administration « n'obtienne un avantage indu »⁴⁰. Cette double condition n'est pas sans rappeler celle exigée par l'article L. 521-1 du Code de justice administrative. Elle s'en distingue pourtant : d'abord parce que la condition d'urgence semble être appréciée avec beaucoup plus de largesse par le juge judiciaire que par le juge administratif⁴¹, d'autre part, parce que la reconnaissance d'un différend justifiant l'intervention en urgence du juge civil des référés « n'implique aucune appréciation ni qualitative ni d'ampleur de celui-ci », il n'est même pas nécessaire que ce différend « ait eu au jour de l'ordonnance une traduction contentieuse »⁴².

Sur le fondement de l'article 809 du Code civil, la suspension de l'acte de poursuites peut être ordonnée, sans que la condition d'urgence ne soit formellement exigée, lorsqu'il s'agit de prévenir un dommage imminent ou de mettre un terme à un trouble manifestement illicite. Le dommage imminent s'entend ici « du dommage qui n'est pas encore réalisé, mais qui se produira sûrement si la situation présente doit se perpétuer »⁴³ et renvoie implicitement à l'urgence dans laquelle se trouverait le contribuable du fait des poursuites. Le trouble manifestement illicite, le plus souvent invoqué lorsque sont en cause des actes de poursuites, correspond à « toute perturbation résultant d'un fait matériel ou juridique qui, directement ou indirectement, constitue une violation évidente de la règle de droit »⁴⁴. Le juge des référés a ainsi pu à bon droit prononcer la suspension d'une saisie diligentée alors que le contribuable bénéficiait du sursis de paiement, cette poursuite constituant un trouble manifestement illicite⁴⁵. Dans le même sens, a été jugée constitutive d'un trouble manifestement illicite la saisie-exécution des biens immobiliers du liquidateur d'une société dissoute qui avait distribué les fonds qu'il détenait en cette qualité malgré la notification de redressements d'impôts dus par la personne morale, alors que les titres exécutoires ne lui avaient pas été délivrés personnellement⁴⁶.

Si les conditions d'exercice des pouvoirs du juge civil des référés posées par la loi sont apparemment moins exigeantes que celles de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative, sa compétence est néanmoins limitée. Le juge civil des référés, s'agissant de poursuites diligentées pour le recouvrement d'un impôt, ne peut se prononcer que lorsque le tribunal de grande instance est aussi juge du fond de la contestation. Sa compétence se limite donc aux hypothèses dans lesquelles est en cause l'obligation de payer une dette fiscale relevant du tribunal de grande instance pour le contentieux de l'assiette. Il ne peut ainsi être répondu favorablement à une demande de sursis à poursuites qui n'est pas en relation avec une difficulté tenant à la procédure d'exécution dont le contribuable ne conteste ni le fondement ni la régularité⁴⁷. La Cour considère aussi que le juge des référés est incompetent lorsque le moyen invoqué par le contribuable à l'occasion de son opposition à avis à tiers détenteur est un moyen tiré du bien-fondé de l'impôt dont le recouvrement est poursuivi⁴⁸ ou lorsque les arguments soulevés relèvent de la compétence exclusive du juge administratif de l'obligation de payer. Par exemple, le juge des référés du tribunal de grande instance de Paris a récemment refusé de se prononcer sur la demande de suspension, en raison de l'urgence, des effets de deux avis à tiers détenteurs diligentés pour le paiement d'impôts directs au soutien de laquelle la contribuable faisait valoir l'émission préalable d'avis d'impôt à zéro euro. Pour justifier sa décision, il a constaté que cette contestation relevait de la compétence exclusive du juge administratif, que la requérante n'établissait pas avoir saisi⁴⁹.

En outre, depuis l'entrée en vigueur de la réforme des procédures civiles d'exécution de 1991, le domaine de compétence du juge civil des référés, comme en atteste d'ailleurs la raréfaction des décisions en ce domaine, s'est considérablement rétréci : il ne peut plus connaître des demandes de sursis à poursuites justifiées par l'existence d'un différend sur la régularité en la forme des actes de poursuites. Ces dernières doivent, en application de l'article L. 281 du Livre de procédures fiscales, être portées devant le juge de l'exécution, dont la compétence est, selon l'article L. 213-6 du Code de l'organisation judiciaire, « exclusive de celle du juge des référés »⁵⁰.

Ainsi, le président du tribunal de grande instance, statuant en référé, a été jugé incompetent pour suspendre en référé les effets de deux avis à tiers détenteurs qui étaient dépourvus de signature et n'auraient pas été précédés d'une mise en demeure, contestation qui relève de la compétence du juge de l'exécution après rejet de la réclamation préalable⁵¹. Dans cette hypothèse, c'est donc au moyen d'une contestation devant le juge de l'exécution, dont les modalités de jugement obéissent « à un impératif de célérité »⁵², que le contribuable se voit offrir l'assurance d'un traitement rapide de sa demande puisque la Cour de cassation considère que le juge de l'exécution ne peut accorder des délais de paiement pour le recouvrement de dettes fiscales⁵³. À titre exceptionnel cependant, en matière de saisie-vente, l'article R. 221-56 du Code des procédures civiles d'exécution prévoit que la demande en nullité ne suspend pas les opérations de saisie à moins que le « juge n'en dispose autrement ». Le juge de l'exécution peut donc dans cette hypothèse suspendre des opérations jusqu'à ce qu'il statue sur la demande en nullité de la vente⁵⁴.

Les contribuables peuvent évidemment savoir gré à la jurisprudence, tant administrative que judiciaire, d'avoir ouvert les procédures d'urgence de droit commun aux actes de poursuites. On peut néanmoins s'interroger sur l'abstention du législateur à créer un régime de référé fiscal unique, transcendant le partage des compétences juridictionnelles, qui seul permettrait de clarifier et d'harmoniser les conditions d'obtention du sursis à poursuites. Rien n'interdit une telle intervention. S'agissant de la contestation en urgence de mesures conservatoires, le Livre des procédures fiscales prévoit d'ailleurs un certain nombre de procédures de référé spécifiquement fiscales dont certaines trouvent à s'appliquer indépendamment de la juridiction compétente.

II. Le contentieux de l'urgence des mesures conservatoires et le juge du référé fiscal

La mise en œuvre, par le comptable public, de mesures conservatoires est expressément autorisée par le quatrième alinéa de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales en période dite de mini-sursis, lorsque le contribuable a contesté son imposition et demandé le sursis de paiement sans que celui-ci n'ait été obtenu. L'article L. 279 prévoit quant à lui que de telles mesures sont les seules que le comptable peut exercer au cours de la période pendant laquelle le juge du référé fiscal statue sur le référé-garanties formé par un contribuable contre le refus de ses propositions de garanties. Par ailleurs, à l'égal de tous les créanciers, les comptables publics peuvent, sans attendre la mise en recouvrement du rôle ou la notification de l'avis de mise en recouvrement, prendre des mesures conservatoires sur le patrimoine du contribuable sur autorisation du juge de l'exécution. Qu'elles interviennent en amont ou après l'émission du titre exécutoire, de telles mesures peuvent s'avérer aussi préjudiciables à la situation du contribuable que de véritables poursuites. Par exemple, les saisies conservatoires dont l'effet est de rendre les biens grevés indisponibles⁵⁵ peuvent, lorsqu'elles sont diligentées contre une entreprise dont la situation financière est fragile, conduire à la cessation des paiements et à l'arrêt de l'activité. Les contribuables concernés ont donc tout intérêt à disposer de voies contentieuses d'urgence pour obtenir, le cas échéant, la mainlevée rapide de ces mesures. De telles procédures existent. Pour autant, à l'instar de ce qui a été constaté à propos des actes de poursuites, elles sont spécialisées et leurs régimes n'ont pas été unifiés de sorte que le contribuable concerné pourra se heurter à de sérieuses difficultés d'identification de la procédure applicable. Ainsi, si l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales aménage une procédure de référé visant spécifiquement les mesures conservatoires, cette dernière ne concerne que celles mises en œuvre, en période de mini-sursis. La contestation des mesures conservatoires exécutées en amont de la mise en recouvrement relève, selon le cas, d'une autre procédure de référé fiscal ou du juge de l'exécution.

A. *Référé fiscal et mesures conservatoires exécutées sur le fondement d'un titre exécutoire*

statué sur la réclamation d'assiette⁵⁶. Le juge du référé fiscal⁵⁷ peut alors, sur le fondement du cinquième alinéa de l'article L. 277 du LPF⁵⁸, être saisi pour prononcer la limitation ou l'abandon des saisies conservatoires dans le cadre d'un référé-mesures conservatoires⁵⁹. Sa compétence exclut que l'abandon ou la limitation de ces mesures puisse être demandé au juge de l'exécution⁶⁰.

Le juge compétent est le même que celui qui statue, dans le cadre du référé-garanties, sur le rejet des garanties proposées par le contribuable à l'appui de sa demande de sursis de paiement. Désigné aux articles L. 279 et L. 279 A du Livre des procédures fiscales, il s'agit, selon la nature de l'impôt pour le recouvrement duquel ont été mises en œuvre les mesures en cause, d'un membre du tribunal administratif ou d'un membre du tribunal de grande instance, respectivement désigné par le président du tribunal compétent. Si le référé-mesures conservatoires semble emprunter ses règles à celles du référé-garanties, ces deux référés fiscaux constituent néanmoins deux voies contentieuses différentes. En effet, quand bien même le cinquième alinéa de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales renvoie aux dispositions de l'article L. 279 relatives au référé-garanties pour ce qui est de la désignation des juges compétents et de la procédure juridictionnelle, il précise que seules les dispositions des troisième et quatrième alinéas de l'article 279 du LPF sont ici applicables. Il en résulte que le juge du référé appelé à se prononcer sur des saisies conservatoires, qu'il soit administratif ou judiciaire, dispose d'un mois pour statuer. En revanche, l'accès au juge du référé pour connaître de mesures conservatoires n'est pas subordonné à la consignation préalable du dixième des impôts contestés⁶¹. La requête n'est enfermée dans aucun délai particulier, le délai de quinze jours prévu par le premier alinéa de l'article L. 279 lorsque la contestation porte sur le refus des garanties n'étant pas applicable. Stéphane Austry considère que, dans

Lorsque le contribuable a accompagné sa réclamation contentieuse d'une demande de sursis de paiement sans constituer des garanties ou si les garanties offertes sont insuffisantes, l'exigibilité de la dette fiscale est tout de même suspendue et les poursuites impossibles. Le comptable public peut néanmoins procéder à des mesures conservatoires, saisies conservatoires mais aussi sûretés judiciaires. Il s'agira ainsi de préserver les droits du Trésor public jusqu'à ce qu'il soit cette hypothèse, le délai de deux mois de droit commun devrait

trouver à s'appliquer et courir à compter de la notification de la mesure conservatoire⁶². Une telle analyse, outre qu'elle ne concerne que le juge du référé administratif, conduirait néanmoins à priver le contribuable de la possibilité de saisir le juge du référé lorsque, sa situation financière ayant changé, une mesure conservatoire pourrait se révéler porteuse de conséquences difficilement réparables. Les voies d'appel divergent également : lorsque le référé concerne des mesures conservatoires, l'appel de la décision du juge du référé devra, selon le cas, être porté, non pas devant le premier président de la cour d'appel ou le tribunal de grande instance comme en matière de référé portant sur le refus des garanties, mais devant le tribunal administratif ou le tribunal de grande instance⁶³.

Les conditions de la limitation ou l'abandon juridictionnel des saisies conservatoires sont également spécifiques. Il n'est pas exigé que le contribuable démontre que la mesure conservatoire concerne une créance dont l'existence serait douteuse ou dont la quotité pourrait paraître surestimée, ni même que la mesure serait irrégulière en la forme, ce dernier point relevant en principe du juge de l'exécution⁶⁴. Le référé-mesures conservatoires apparaît donc comme totalement déconnecté du contentieux du recouvrement de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales. Les pouvoirs dont est ici doté le juge du référé permettent uniquement de prévenir les conséquences difficilement réparables que la mesure est susceptible d'entraîner⁶⁵ indépendamment de sa validité ou de celle de la créance du Trésor public. Il convient par ailleurs de remarquer qu'étrangement le législateur n'a pas substitué la notion d'urgence à celle de conséquences difficilement réparables, comme il a pu le faire en matière de référé-suspension ou pour d'autres référés fiscaux⁶⁶. Est-ce à dire que dans cette procédure de référé qui ne lie pas la mainlevée de la mesure à une contestation de sa légalité, le législateur entend que le juge apprécie plus rigoureusement la condition d'urgence ? Dans la pratique, le juge administratif raisonne, s'agissant des personnes physiques, en termes de « reste à vivre » par comparaison entre les ressources dont dispose le contribuable et les sommes qui lui sont indispensables pour faire face aux exigences de la vie quotidienne. Le tribunal administratif de Paris a, par exemple, admis que comportait des conséquences difficilement réparables sur les conditions d'existence professionnelles ou familiales du requérant, la saisie-arrêt qui portait son salaire de 12 400 F à 5 400 F alors que son épouse n'avait pas d'activité professionnelle, qu'ils avaient deux enfants à charge, un loyer de 10 000 F par semestre et qu'il était menacé de licenciement. Le tribunal a prononcé la limitation de la saisie-arrêt à 2 000 F⁶⁷. En revanche, lorsque le contribuable n'apporte aucune information sur sa situation patrimoniale, le juge du référé est fondé à considérer que les conséquences difficilement réparables ne sont pas établies⁶⁸. S'agissant des entreprises, l'existence de conséquences difficilement réparables « est essentiellement appréciée par rapport à la survie de l'entreprise »⁶⁹. La cour administrative de Marseille a ainsi validé l'ordonnance par laquelle le tribunal administratif de Nice avait, de manière assez libérale, ordonné la mainlevée d'une saisie conservatoire de créance fiscale prononcée à l'encontre d'une entreprise en état de cessation des paiements qui risquait la liquidation judiciaire à défaut de pouvoir payer ses fournisseurs et d'achever deux programmes immobiliers en cours. Le motif retenu était que la saisie conservatoire ne pouvait qu'« aggraver les difficultés financières »⁷⁰. En revanche, et cela recouvre l'immense majorité des hypothèses, la levée des mesures conservatoires n'est pas accordée lorsque le contribuable se borne à faire valoir des difficultés financières et n'établit pas la réalité du risque de cessation d'activité⁷¹. S'agissant de la jurisprudence judiciaire, il n'est pas possible de connaître l'appréciation que le juge ferait « des conséquences difficilement réparables », en l'absence de décision publiée.

Si l'exigence de la preuve de conséquences difficilement réparables trouve incontestablement sa justification dans la nécessité de préserver les intérêts du Trésor public, l'étroitesse du champ de compétence du juge du référé-mesures conservatoires interroge. Ainsi le référé-mesures conservatoires ne concerne pas toutes les mesures conservatoires, mais uniquement les saisies conservatoires⁷². S'agissant des sûretés judiciaires, notamment l'inscription d'une hypothèque, la demande de mainlevée temporaire ne relève pas de la compétence du juge du référé fiscal mais, conformément aux dispositions de l'article R. 512-2 du Code des procédures civiles d'exécution, de celle du juge de l'exécution⁷³. Par ailleurs, la requête de référé est déclarée sans objet lorsqu'à la date à laquelle le juge statue, le juge de l'impôt a rejeté la demande du contribuable. En effet, lorsque le mini-sursis prend fin, les impositions dont le tribunal n'a pas prononcé la

décharge redeviennent exigibles. Le juge du référé juge alors qu'il n'y a plus lieu de constater que les mesures conservatoires sont susceptibles d'avoir des conséquences difficilement réparables même si le comptable public peut décider de les maintenir pour les besoins du recouvrement⁷⁴. Enfin, le juge du référé fiscal considère qu'il ne peut prononcer l'abandon d'une mesure conservatoire diligentée alors que le contribuable bénéficiait du sursis de paiement, le comptable public n'ayant pas expressément refusé les garanties proposées⁷⁵, ou bien avant le dépôt de sa demande de sursis de paiement⁷⁶. L'insertion des dispositions relatives au référé-mesures conservatoires dans l'article L. 277 relatif au sursis de paiement a donc conduit le juge à lier sa compétence à la situation de mini-sursis. Il aurait été incontestablement plus lisible pour le justiciable que le juge du référé puisse connaître de toutes les mesures conservatoires exécutées après la mise en recouvrement de l'impôt. Cette extension serait d'autant plus facile qu'elle ne se heurterait à aucune des règles de compétence prévues par le Livre des procédures fiscales en matière de recouvrement dans la mesure où le juge du référé n'a, s'agissant des mesures conservatoires, nullement à se prononcer sur la légalité de la créance en cause, ni même sur la régularité de la mesure contestée.

Le même constat de l'absence d'unité du contentieux de l'urgence des mesures conservatoires peut être fait à propos de celles qui sont mises en œuvre en amont du titre exécutoire.

B. Référé fiscal et mesures conservatoires diligentées en amont du titre exécutoire

Au-delà des mesures conservatoires qui peuvent être prises après la mise en recouvrement des impositions, l'Administration peut aussi être tentée de diligenter de telles mesures en amont de l'émission du titre exécutoire. Ces mesures ne relèvent pas du référé fiscal prévu par le cinquième alinéa de l'article L. 277 du Livre de procédures fiscales, alors même qu'elles peuvent, dans certaines hypothèses, emporter des conséquences irrémédiables. Conscient de ce risque, le législateur a introduit, dans le Livre des procédures, des procédures fiscales particulières de référé qui permettent d'en obtenir rapidement la mainlevée lorsqu'elles découlent de la mise en œuvre d'une procédure de flagrance. Le contribuable devra néanmoins faire preuve de discernement, car ce faisant, non seulement le législateur n'a pas aligné les règles des référés concernés sur celle du référé-mesures conservatoires, mais en outre, il a laissé hors de leur champ d'application l'ensemble des mesures conservatoires mises en œuvre indépendamment d'une procédure de flagrance.

Lorsque l'Administration découvre, au cours d'une procédure de contrôle, certaines irrégularités portant sur des périodes d'imposition pour lesquelles une déclaration pourrait encore être déposée, elle peut, sur le fondement de l'article L. 16-0 BA du Livre des procédures fiscales, dresser procès-verbal de flagrance s'il existe des circonstances susceptibles de menacer le recouvrement des futurs rappels de TVA, d'impôt sur le revenu ou sur les bénéficiaires. La notification du procès-verbal de flagrance l'autorise à diligenter les mesures conservatoires, saisies et sûretés judiciaires, prévues à l'article L. 252 B du Livre des procédures fiscales, sans autorisation préalable du juge de l'exécution. Ces mesures conservatoires sont destinées à sécuriser le recouvrement des futurs rappels mais aussi de l'amende prévue à l'article 1740 B du CGI. Or, la mainlevée de ces mesures conservatoires peut être sollicitée dans le cadre de deux de référés fiscaux prévus respectivement aux articles L. 16-0 BA et L. 252 B du Livre des procédures fiscales⁷⁷.

Bien que relevant, comme le référé-mesures conservatoires précédemment envisagé, du juge administratif du référé fiscal visé à l'article L. 279 du Livre des procédures fiscales, ces deux procédures doivent en être clairement distinguées. Les mesures qui peuvent être contestées ne sont pas les mêmes. Alors que le référé-mesures conservatoires ne concerne que les saisies conservatoires, la rédaction des articles L. 16-0 BA et L. 252 B du LPF ne comporte aucune distinction tenant à la nature des mesures conservatoires mises en cause. La mainlevée ordonnée par le juge du référé fiscal pourra donc en théorie concerner aussi des sûretés judiciaires. Le cadre procédural de l'intervention du juge du référé fiscal diffère ensuite. Les deux référés-flagrance fiscale octroient au juge un délai de quinze jours, et non d'un mois, pour statuer. Par

ailleurs, si le juge n'a pas statué dans ce délai, il est dessaisi au profit du tribunal administratif qui se prononce alors en urgence. La décision rendue par le juge du référé ou le tribunal administratif est alors susceptible d'appel devant le président de la cour administrative d'appel dans le délai de huit jours et non, comme le prévoit l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales pour le référé-mesures conservatoires, devant le président du tribunal administratif. Enfin, les arguments qui doivent être mobilisés pour obtenir du juge du référé la mainlevée des mesures conservatoires sont ici spécifiques et différents selon que le contribuable se fonde sur l'article L. 16-0 BA ou l'article L. 252 B du Livre des procédures fiscales. Sur le fondement de l'article L. 16-0 BA, le contribuable demande, dans les quinze jours de la réception du procès-verbal de flagrance, au juge du référé de mettre fin à la procédure de flagrance. La décision du juge du référé sur la procédure de flagrance entraîne alors, selon le dernier alinéa du V de l'article L. 16-0 BA du Livre des procédures fiscales, la « main levée immédiate des mesures conservatoires éventuellement prises ». Le contribuable doit faire ici « état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de la procédure de flagrance ». Sur ce fondement, la mainlevée des mesures conservatoires est liée à la mise en cause de légalité de la procédure de flagrance dont elles résultent. Le contribuable pourra donc arguer de ce qu'une des conditions de sa mise en œuvre pourrait ne pas avoir été remplie. Il pourra ainsi démontrer que le procès-verbal de flagrance était irrégulier⁷⁸, que l'infraction ouvrant droit à la flagrance fiscale ne pouvait être constituée, que les infractions en cause n'avaient pas été découvertes à l'occasion d'une procédure de contrôle comme l'exige l'article L. 16-0 BA du Livre des procédures fiscales⁷⁹. Le contrôle auquel se livre le juge du référé n'a pourtant pas l'intensité de celui du juge de l'impôt : il ne vérifie par exemple pas le bien-fondé des irrégularités reprochées au contribuable mais simplement leur vraisemblance. Seules les erreurs les plus flagrantes de l'Administration justifient l'annulation, de sorte que les décisions favorables au contribuable sont rares⁸⁰. Plus souvent, les contribuables tentent de démontrer qu'aucune circonstance n'était susceptible de menacer le recouvrement de la créance du Trésor. Ainsi le juge du référé du tribunal administratif de Lille a annulé une procédure au motif que le procès-verbal de flagrance se contentait d'énoncer que la société ne détenait aucun immeuble en France, alors même que l'Administration avait connaissance de l'existence d'actifs bancaires appartenant aux contribuables⁸¹. Mais si le Conseil d'État exige que le juge du référé vérifie l'existence d'une menace sur le recouvrement de l'impôt, il n'impose pas qu'une action positive du contribuable pour organiser son insolvabilité soit démontrée. De simples considérations objectives susceptibles de complexifier le recouvrement suffisent à justifier la flagrance. Le seul fait que le contribuable soit une société étrangère ne disposant en France d'aucun bien ou actif est ainsi admis⁸² sans que l'existence de procédures d'assistance au recouvrement prévues par le droit de l'Union européenne puisse y faire obstacle⁸³. Dans cette hypothèse, le législateur n'a en revanche pas subordonné la décision d'annuler la flagrance fiscale à la démonstration de l'urgence, cette condition étant en quelque sorte présumée, en raison des conséquences importantes attachées à cette procédure⁸⁴.

Dans le cadre du référé du II de l'article L. 252 B du Livre des procédures fiscales, l'action du contribuable vise les mesures conservatoires diligentées contre lui comme cela est le cas dans le cadre du référé-mesures conservatoires de l'article L. 277. Mais ici, la mainlevée, qui doit être demandée dans les quinze jours de la signification de la mesure, ne peut être ordonnée qu'« en cas d'urgence et s'il est fait état d'un moyen propre à créer, en l'état de l'instruction, un doute sérieux sur la régularité de cette procédure ». Elle n'est donc prononcée qu'à condition que l'urgence soit démontrée⁸⁵ et non pas, comme en matière de référés-mesures conservatoires, au vu de conséquences difficilement réparables, ce qui en théorie devrait être plus aisé. Mais, dès lors que l'article L. 252 B exige également un moyen propre à créer un doute sérieux, le contribuable qui fait l'objet d'une procédure de flagrance se trouve dans une situation paradoxalement moins avantageuse que celui qui fait l'objet d'une mesure conservatoire sur le fondement d'un titre exécutoire. Il devra, en sus de l'urgence, convaincre le juge du référé qu'un doute sérieux existe sur l'existence d'une créance paraissant fondée dans son principe, sur la bonne application des dispositions du I de l'article L. 252 B du Livre des procédures fiscales pour le calcul de la somme visée par la saisie⁸⁶ ou sur la régularité formelle du procès-verbal de flagrance servant de base à la saisie⁸⁷. Le juge du référé-flagrance fiscale devrait en revanche se déclarer incompétent pour apprécier le caractère excessif du

quantum des mesures conservatoires prises au regard des capacités de paiement du requérant⁸⁸, ou pour se prononcer sur la forme de la saisie et la nullité de celle-ci pour violation des règles de procédure civile, le juge de l'exécution demeurant seul compétent⁸⁹.

Les mesures découlant de la mise en œuvre d'une procédure de flagrance fiscale ne sont pas, tant s'en faut, les seules mesures conservatoires qui peuvent être mises en œuvre en amont de la mise en recouvrement de l'impôt concerné. L'administration peut, comme tout créancier, saisir le juge de l'exécution sur le fondement de l'article L. 511-1 du Code de procédure civile. Ce dernier prévoit en effet 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, si elle justifie de circonstances susceptibles d'en menacer le recouvrement ». Ainsi, la Cour de cassation admet depuis longtemps que les comptables publics puissent pendre des mesures conservatoires dès la notification de redressements, laquelle traduit « par l'apparence de sa réalité le bien-fondé en son principe de sa créance fiscale »⁹⁰ y compris, dans l'hypothèse fréquente en pratique, où les rectifications sont contestées et des doutes sérieux existent donc sur le bien-fondé de la créance du Trésor public⁹¹. Il est également possible pour l'Administration d'obtenir l'autorisation de procéder à des mesures conservatoires sur le fondement d'une décision du tribunal correctionnel déclarant le contribuable coupable de fraude fiscale⁹². De la même manière, selon les dispositions de l'article L. 267 du Livre des procédures fiscales, des mesures conservatoires peuvent être autorisées à l'encontre du dirigeant d'une société alors même que sa condamnation à la solidarité de paiement des impositions de la société n'est pas encore définitive. Dans ces diverses situations, aucun des juges des référés envisagés jusqu'ici, qu'il soit de droit commun ou fiscal, ne peut être sollicité : les rectifications n'ayant pas été mises en recouvrement, les mesures conservatoires n'entrent pas dans le champ d'application de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales, pas plus qu'elles n'entrent évidemment dans le domaine très spécifique des deux référés-flagrance fiscale⁹³. Le référé-suspension de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative est également inenvisageable : le juge administratif a ainsi jugé que la décision de solliciter du juge de l'exécution la possibilité de procéder à des mesures conservatoires ne constitue pas un acte de poursuites pris en exécution d'un titre de recettes, au sens de l'article L. 281 du Livre des procédures fiscales, et n'est pas détachable de la procédure civile d'exécution mise en œuvre avant le recouvrement de l'impôt⁹⁴. En conséquence, le Conseil d'État a jugé que c'est à bon droit que le juge administratif des référés, saisi en l'espèce dans le cadre d'un référé liberté, a décliné sa compétence pour connaître de la décision du comptable public de solliciter le juge de l'exécution aux fins d'inscription, à titre conservatoire, d'une hypothèque judiciaire provisoire sur les biens immobiliers du contribuable pour le recouvrement de suppléments de TVA et d'impôt sur les sociétés⁹⁵. Dans l'hypothèse d'une mesure conservatoire autorisée par le juge de l'exécution, le contribuable n'a donc qu'une seule voie possible : saisir le juge ayant autorisé la mesure d'une demande en rétractation sur le fondement des articles L. 213-6 du Code de l'organisation judiciaire et R. 512-1 du Code des procédures civiles d'exécution. Cette demande qui ne constitue pas une opposition à poursuites n'est pas soumise à l'obligation de former un recours administratif préalable prévu à l'article R. 281-1 du LPF⁹⁶ et peut donc être formée sans délai. À l'appui de sa demande de mainlevée, le débiteur peut contester la validité de la mesure conservatoire au sens des articles R. 511-1 à R. 551-8 du Code de procédure civile d'exécution. Il pourra par exemple faire valoir qu'aucune menace ne pèse sur le recouvrement de la créance du comptable public⁹⁷ ; que le montant des sommes faisant l'objet de la mesure conservatoire est exagéré⁹⁸ ; que la mesure est caduque faute pour l'administration d'avoir respecté l'article R. 511-7 du Code des procédures civiles d'exécution imposant au créancier d'avoir accompli, dans le délai d'un mois, les formalités nécessaires à l'obtention d'un titre exécutoire⁹⁹ ; que la créance n'apparaît pas fondée¹⁰⁰. En revanche, le contribuable ne sera pas autorisé, devant le juge de l'exécution, à discuter le bien-fondé de la créance du comptable, cette question relevant de la compétence exclusive du juge de l'impôt¹⁰¹.

Si le contentieux du recouvrement est, selon les mots de Victor Haïm¹⁰², un labyrinthe, l'organisation du contentieux de l'urgence des mesures de recouvrement en est un bien plus inextricable encore. Non content d'y rencontrer le Minotaure de l'éclatement des compétences juridictionnelles propre au contentieux du

recouvrement, le contribuable qui s'y engage, doit au surplus y déjouer les pièges dressés par le pointillisme du législateur qui n'a pas trouvé bon de créer un véritable contentieux fiscal unifié de l'urgence. Mais peut-être n'est-il pas dans l'intérêt du Trésor que Thésée retrouve trop rapidement son chemin...

Notes de bas de page

1. CJA, art. L. 552-1.
2. Pour une étude complète du sursis de paiement et du référé fiscal relatif aux garanties, voir J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, coll. Bibliothèque de science financière, t. 33, LGDJ, 1996 ; voir aussi S. AUSTRY, « Contentieux fiscal : procédures d'urgence », in *Répertoire du contentieux administratif*, Dalloz, 2003 ; Ch. LOUIT, « Procédures d'urgence : les référés en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2015, n° 23, comm. 394.

3. CE (sect.), 25 avril 2001, min. c. SARL Janfin, nos 230166 et 230345, RJF, 7/01, n° 1016 avec chronique J. MAÏA, p. 611, concl.
G. Bachelier ; BDCF, 7/01, n° 103.
4. CE, 6 novembre 2002, SA Le Microcoulier, req. n° 246830, Dr. fisc., 2003, n° 9, comm. 175.
5. Sur ce point, conclusions G. Bachelier sous CE, SA le Micro- coulier, préc.
6. CE (sect.), 25 avril 2001, *min. c. SARL Janfin*, nos 230166 et 230345, préc.
7. Voir en ce sens, J. BUISSON, « Référé en matière fiscale », *J. - Cl. Justice administrative*, fasc. 56, 2017, § 96 ; M.-Ch. BERGERES, « L'utilisation du référé suspension en matière fiscale », *Dr. fisc.*, 2003, étude n° 20 ; F. BEREZYIAT, « Suspendre l'exigibilité d'un impôt : l'emploi des armes », *RJF*, 2005, chron.
8. Concl. L. Touvet sous CE (sect.), 19 janvier 2001, *Conféd. Nat. Radios libres*, n° 228815, *AJDA*, 2001, p. 150
9. Selon l'article R. 281-3-1 du LPF, le contribuable ne dispose que de deux mois, à compter de l'acte de poursuites, pour déposer sa réclamation contentieuse sur laquelle l'Administration doit, selon l'article R. 281-4 du LPF, elle-même se prononcer dans un délai de deux mois.
10. À condition néanmoins que le juge d'appel n'ait pas prononcé un sursis à exécution de la décision du juge de première instance. Sur le fondement de l'article R. 811-17 du Code de justice administrative, la mise en cause de l'exécution provisoire du jugement contesté est, devant la cour administrative d'appel, subordonnée à la démonstration de ce que, d'une part, la décision risque d'entraîner des conséquences difficilement réparables et de ce que, d'autre part, les moyens invoqués paraissent, en l'état de l'instruction, sérieux. Pour les impôts relevant du juge judiciaire, l'article R. 202-5 du Livre des procédures fiscales permet au contribuable de demander au premier président de la cour d'appel saisie au fond d'arrêter l'exécution provisoire du jugement contesté à la condition unique que cette dernière risque d'entraîner des conséquences manifestement excessives : Cass. com., 30 novembre 2004, DGI c. cts Bidon, n° 01- 16.507, n° 727 F-D, RJF, 4/05, n° 413 ; Cass. com., 6 mai 2014, Brabant, n° 13-24.286, n° 511 F-D, RJF, 11/14, n° 953. Voir
P. SCHIELE, « Les jugements rendus par les tribunaux de grande instance en matière fiscale sont exécutoires de droit à titre provisoire », *Procédures*, 2000, n° 12, chron. 4.
11. CE, 17 octobre 2018, n° 421235.
12. M. DOUAY, *Le recouvrement de l'impôt*, coll. *Système*, LGDJ, 2005, pp. 175 à 176.
13. CE (plén.), 13 juin 1980, n° 10 219 et n° 11 497, Dr. fisc., 1980, n° 42, comm. 2076 et Dr. fisc., 1981, n° 29, comm. 1495, concl. D. Fabre ; RJF, 9/80, n° 736.
14. CE (8e et 3e s.-sect.), 10 avril 2002, Sté Import-Export du Velay, req. n° 241 604, Dr. fisc., 2002, n° 36, comm. 675 ; CE (9e et 10e s.- sect.), 27 février 2006, Vigroux, n° 275979, RJF, 5/06, n° 605 ; CAA Nancy, 25 janvier 2001, Plén. Mayet, n° 99-2294, RJF, 6/01, n° 881.
15. CE (10e et 9e s.-sect.), 15 juin 2001, Mme Sisqueille, req. n° 230 578, Dr. fisc., 2001, n° 48, comm. 1 127 ; CE, 30 novembre 2001, M. Dion, n° 234 654, Dr. fisc., 2002, n° 11, comm. 234, concl. Mme E. Mignon ; RJF, 2/2002, n° 232.
16. CE, 21 février 2005, n° 277665
17. CE, 28 juillet 2004, Diccico et Dumousseau, n° 260625, RJF, 11/2004, n° 1187 ; en l'espèce les requérants qui demandaient la mainlevée d'un avis à tiers détenteur sur le fondement de l'article L. 521-1 du CJA, se prévalaient de ce que, n'ayant pas déclaré leur créance entre les mains du liquidateur, la créance des services fiscaux était prescrite. Sur l'évolution des critères de répartition de compétence entre le juge de l'impôt et le tribunal de la procédure collective, voir T. conf., 13 avril 2015, M. Martini c. ministère des Finances et des Comptes publics, n° 3988, RJF, 7/15, n° 627.
18. CE (9e et 10e s.-sect.), 27 février 2006, Vigroux, n° 275979, préc. ; CE, 10 décembre 2001, Cts Monégier du Sobier, RJF, 2002, n° 445. Y compris d'ailleurs si le contribuable s'est engagé dans un contentieux de l'assiette : TA Orléans, 3 décembre 2014, n° 1404531.
19. Voir néanmoins TA Rouen, 20 février 2009, n° 0900395 : pour déclarer irrecevable une demande de référé-suspension dirigée contre un commandement de payer, le tribunal constate que non seulement les requérants n'établissent pas avoir formé un recours contre le commandement, ni même d'ailleurs avoir formé opposition à ce commandement. CAA Marseille, 6 septembre 2004, n° 03MA01669 : la cour déclare

irrecevable la demande de suspension de l'exécution d'un commandement de payer au motif que la requérante n'a pas justifié du dépôt d'une demande préalable, adressée au trésorier-payeur général, comme prévu à l'article R. 281-1 du LPF.

20. CE, 6 novembre 2002, SA Le Micocoulier, n° 246830, RJF, 2003, p. 7, concl. G. Bachelier.

21. LPF, art. R. 281-4.

22. M. MASCLET DE BARBARIN, Le contentieux de recouvrement de l'impôt, LGDJ, 2004, p. 347.

23. CE, 30 novembre 2001, M. Dion, n° 234 654, préc. : il convient de noter que lorsque le sursis est sollicité sur le fondement de l'article R. 811-17 du Code de justice administrative, le Conseil d'État précise que le jugement par lequel un tribunal administratif rejette la demande en décharge ou en réduction d'impositions n'entraîne pas, par lui-même, des conséquences difficilement réparables de nature à justifier le prononcé du sursis à exécution (CE (9e s.-sect.), 8 juillet 2011, M. et Mme Georges A).

24. CE (sect.), 25 avril 2001, min. c. SARL Janfin, préc.

25. Sous la condition cependant que l'examen de son patrimoine global ne révèle pas que celui-ci peut lui permettre de faire face aux conséquences de la vente : CE (9e et 10e s.-sect.), 29 janvier 2003, Joulin, n° 248788, RJF, 3/03, c. 498.

26. Voir sur ce point G. GOULARD, « Comment s'apprécie l'existence d'une situation d'urgence pour la mise en œuvre du référé- suspension en matière fiscale », BDCF, 11/04, n° 140.

27. CE (9e et 10e ch.), 10 février 2017, Société Pimiento Music, n° 404291, RJF, 5/17, n° 494.

28. CE (8e et 3e s.-sect.), 31 octobre 2007, SARL Olibri, n° 302102, Dr. fisc., 2007, n° 48, comm. 2018 ; RJF, 2008, n° 83 ; CE (9e s.- sect.), 20 octobre 2011, Chantuant, n° 34998, RJF, 2012, n° 314.

29. CE (8e et 3e s.-sect.), 5 juin 2002, Melle Le Meur, n° 235 357, Dr. fisc., 2002, n° 38, comm. 722.

30. LPF, art. L. 262, al. 3. Voir sur le remplacement de l'avis à tiers détenteur par la procédure de saisie administrative à tiers détenteur, Dr. fisc., 2018, n° 3, comm. 130.

31. Contre un ATD ou une saisie administrative à tiers détenteur, le contribuable devrait pouvoir utilement introduire un référé-liberté sur le fondement de l'article L. 521-2 du Code de justice administrative. Le juge du référé-liberté peut en effet ordonner « toute mesure nécessaire » à la sauvegarde de la liberté fondamentale à laquelle il est porté une atteinte grave et manifestement illégale.

32. Bien que l'article L. 257-0 A du LPF ne prévoit de mise en demeure de payer que préalablement à la notification d'actes de poursuites devant donner lieu à des frais, l'Administration avait admis que l'avis à tiers détenteur devait être précédé d'un tel avertissement : Rép. min., n° 92284 à M. G. Charasse, J.O.A.N., Q 20 septembre 2016, p. 8506.

33. La mise en demeure de payer prévue à l'article L. 257-0 A du LPF est un acte de poursuites (BOI-REC-PREA-10-20, 4 octobre 2017, § 130), sans qu'il soit nécessaire, depuis le 1er octobre 2011, de distinguer si elle vaut ou non commandement de payer en matière de saisie-vente.

34. Le juge administratif se déclare incompétent : CE (9e et 10e s.- sect.), 29 septembre 2001, Raust, n° 237132, RJF, 1/02, n° 79 ; CE (8e et 3e s.-sect.), 20 mars 2013, Castin, n° 365213, RJF, 6/13, n° 665. Ces deux décisions concernent des demandes de référé-liberté formulées, sur le fondement de l'article L. 521-2 du Code de justice administrative, contre, respectivement, un avis à tiers détenteur et un commandement de payer notifiés pour le recouvrement de droits d'enregistrement et d'ISF. Elles sont transposables au référé-suspension de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative.

35. Civ. 2e, 14 octobre 2010, n° 09-67-108, NP ; l'ancien article 1244-1 du Code civil prévoyait que « compte tenu de la situation du débiteur et en considération des besoins du créancier, le juge peut, dans la limite de deux années, reporter ou échelonner le paiement des sommes dues ». Ce pouvoir est aujourd'hui codifié à l'article 1343-5 du Code civil.

36. R. BOUSQUET, « Contentieux du recouvrement – Compétence », J.-Cl. Procédures fiscales, fasc. 610, avril 2015, § 87 ; M. BETCH, « Contentieux du recouvrement. – Juridiction judiciaire. – Procédure », J.-Cl. Procédures fiscales, fasc. 622, juillet 2017, § 97.

37. Cass. 2e civ., 6 janvier 1988, n° 86-17.684, Dr. fisc., 1988, n° 25, comm. 1288 ; RJF, 1988, n° 1395.

38. Cass. com., 22 mars 1988, Receveur des impôts Lannion c. Racinet, n° 86-17638, RJF, 11/88, n° 1278

- ; Cass. com., 20 juin 1989, Receveur principal des impôts de Mirande c. Sté Ducler frères, n° 87-19.594 P, Bull. civ., IV, n° 196.
39. Voir en ce sens, M. MASCLÉ DE BARBARIN, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, LGDJ, 2004, pp. 347 et s. ; T. GASQUET, *Contribution à la théorie du recouvrement de l'impôt*, thèse dactylographiée, Toulouse, 1996, pp. 373 et s.
40. X. VUITTON, J. VUITTON, *Les référés*, 3e éd., LexisNexis, 2012, p. 51
41. M. MASCLÉ DE BARBARIN, *Le contentieux du recouvrement de l'impôt*, op. cit., pp. 347 et s. ; L. Touvet, conclusions préc.
42. X. VUITTON, J. VUITTON, *Les référés*, 3e éd., op. cit., p. 50.
43. Cass. com., 13 avril 2010, n° 09-14.386.
44. TGI Paris (réf.), 27 avril 2018, n° 18/53110 ; X. VUITTON, « Référés. – Conditions générales des pouvoirs du juge des référés. Fonction du juge des référés », J.-Cl. Procédure civile, fasc. 1200-85, 2016, § 61.
45. Cass. com., 19 février 1991, n° 89-10.805.
46. Cass. com., C, 23 novembre 1993, Mme Maier, JCP E, 1994, n° 5, act. 162.
47. Cass. com., 23 novembre 1993, Allorge, n° 1831 P, RJF, 2/94, n° 208.
48. Cass. com., 7 mars 1995, Pons, req. n° 442 D, RJF, 6/95, n° 788.
49. TGI Paris (réf.), 27 avril 2018, n° 18/53110 ; on remarquera néanmoins que la Cour de cassation a également pu approuver le raisonnement par lequel la cour d'appel d'Amiens a reconnu la compétence du juge des référés pour suspendre les effets d'un acte de poursuites émis pour le recouvrement de la taxe d'habitation, à charge pour le juge de surseoir à statuer jusqu'à ce que la juridiction administrative saisisse la contestation soulevée par la requérante qui était relative à l'existence de l'obligation de payer. La reconduction d'une telle jurisprudence conduirait à laisser perdurer inutilement une voie d'urgence concurrente de celle du référé-suspension. 50. Cass. 2e civ., 16 mai 2002, n° 00-11.589, Bull., 2002 II, n° 99, p. 79 ; X. VUITTON, J. VUITTON, *Les référés*, 3e éd., op. cit., § 647.
51. TGI Paris (réf.), 27 avril 2018, n° 18/53110.
52. S. GUICHARD, T. MOUSSA, *Droit et pratiques des voies d'exécution 2018-2019*, Dalloz, 2018, p. 316, § 0214.12.
53. Civ. 2e, 14 octobre 2010, n° 09-67.108.
54. Civ. (2e ch.), 20 novembre 2003, n° 01-17579, Bull. civ., II, n° 352.
55. P. HOONACKER, *Procédures civiles d'exécution*, Bruylant, 2017, p. 465, § 819
56. Ces mesures conservatoires n'ont pas de visée interruptive. La prescription de l'action en recouvrement du comptable est suspendue par le dépôt de la réclamation assortie de la demande de sursis de paiement jusqu'à ce qu'il soit statué sur la réclamation du contribuable ; LPF, art. 277.
57. J. BRANDEAU, « Le sursis de paiement devant le juge judiciaire du référé fiscal », PA, 2014, n° 256, p. 4.
58. Article repris à l'article L. 552-2 du Code de justice administrative pour les impôts relevant de la juridiction administrative.
59. Expression empruntée par mesure de simplification à J. Buisson, préc.
60. Cass. com., 00-13.093, 20 mai 2003, Bailly, n° 846 F-D, RJF, 10/2003, n° 1169 ; CA Lyon, 30 juin 2005, CT003 ; TGI Paris, service du JEX, cab. 1, 19 février 2014, n° 14/80089.
61. TA Strasbourg, 26 janvier 1999, Sté Lotrapes, req. 98-7095, Dr. fisc., 1999, n° 37, comm. 659 ; CE (8e s.-sect.), 21 juin 1999, SARL Lotrapes, n° 20677, RJF, 11/99, n° 1489.
62. S. AUSTRY, « Contentieux fiscal : procédures d'urgence », op. cit., § 43.
63. CE (3e-8e ch.), 4 avril 2018, Sté européenne Alliance Développement Capital SIIC, n° 411792, RJF, 7/2018, n° 806.
64. S. AUSTRY, « Contentieux fiscal : procédures d'urgence », op. cit., § 36.
65. CE, 5 avril 1993, Launay, n° 134145, RJF, 5/93, n° 738.
66. Le juge est donc fondé ici à transposer la jurisprudence développée en matière du sursis à exécution et à exiger que les conséquences dont allègue le contribuable soient non seulement particulièrement graves, mais qu'en outre elles ne puissent donner lieu à réparation financière.

67. TA Paris, 24 novembre 1987, RJF, n° 87 08929/1, 5/1988, n° 661.
68. CAA Marseille, 16 juin 2017, 17MA02066.
69. TA Montpellier, 19 décembre 2013, n° 1305563 ; J. BUISSON, *Le sursis au paiement de l'impôt*, LGDJ, 1996, p. 97 : voir notamment la jurisprudence citée.
70. CAA Marseille, 23 septembre 2013, 13MA03517, Direction départementale des finances publiques de Vaucluse.
71. TA Grenoble, 12 janvier 2009, n° 0805707.
72. CE (na), 10 novembre 2004, Société DG Diffusion Objectifs Autos, n° 271403.
73. TA Nancy, 30 décembre 2015, n° 1503525.
74. CE, 26 mars 2004, Sté Fauba France, n° 252128, RJF, 6/04, n° 643.
75. Dans cette hypothèse, le contentieux doit être porté devant le juge du contentieux du recouvrement, et la demande assortie le cas échéant d'un référé suspension : CE (9e et 8e s.-sect.), 27 avril 1994, SA Lucas-France, n° 127215, RJF, 6/94, n° 749.
76. TA Toulouse, 30 mars 1995, Vaillant, Dr. fisc., 39/1995, comm. 1843 ; TA Paris, 16 janvier 1997, Loualaen et Grégory, n° 96- 19913, RJF, 1997, n° 990 ; Cass. 2e civ., 12 mai 2016, n° 15-17.722, Bull. d'information, 2016, n° 850, II, n° 1300. Dans cette hypothèse, la demande de suspension de la saisie conservatoire devra être formulée devant le juge des référés du tribunal compétent pour statuer sur la demande en décharge de l'obligation de payer ou devant le juge de l'exécution (BOI-REC-EVCTS-20-10-10, 1er février 2017, § 90).
77. CJA, art. L. 552-3.
78. Pour un procès-verbal de flagrance dépourvu du visa d'un agent ayant au moins le grade d'inspecteur départemental comme le requièrent les articles L. 16-0 BA, Ibis, et R*16-0 BA-1 lorsque la flagrance concerne une activité illicite de l'article 1649quater-0, Bbis, du CGI : TA Toulouse, 26 mars 2012, n° 1201226.
79. Pour une procédure de flagrance mise en œuvre sur le fondement d'infractions découvertes au cours de perquisitions diligentées contre un autre contribuable : TA Nice, 8 décembre 2008, Sté Delicadeses Fines SL, n° 08-6582, RJF, 5/09, n° 466.
80. E. CORTOT-BOUCHER, conclusions sous CE (3e et 8e ch.), 3 octobre 2016, Sté Spécial Bannow Bay Schellfish Ltd, n° 401383, Dr. fisc., 2016, n° 46, comm. 596.
81. TA Lille, 25 novembre 2011, Sté Sportytrader, n° 1106068 ; voir aussi TA Rennes, 16 mars 2016, Société Agence privée, n° 1600920.
82. TA Nancy, 5 juin 2009, SARL DVPWEB, n° 0900869.
83. CE (8e et 3e s.-sect.), 7 janvier 2014, Sté Expatrium International Ltd, n° 372282, RJF, 4/14, n° 362.
84. N. ESCAUT, conclusions sous CE (8e et 3e s.-sect.), 17 janvier 2014, Sté Expatrium International Ltd, n° 372282, préc.
85. TA Montreuil (1re ch.), 15 mars 2011, M. Ishak E.-M., n° 1101105 ; TA Lille, 15 février 2011, Sté Aquastar BVBA, n° 1100250 ; TA Rennes, 30 juin 2016, Sté Doma, n° 1602443 ; TA Lille, 24 mars 2016, Société BSD Speed Transports, n° 1602323.
86. En l'absence d'urgence, le juge des référés se reconnaît le pouvoir d'ordonner que le montant de la saisie soit ramené au quantum correspondant aux exigences de l'article L. 252 B du LPF : TA Caen, 22 mai 2015, Entreprise Erovet APS, n° 1500965.
87. BOI-CTX-ADM-10-110, 12 septembre 2012, § 180.
88. TA Cergy-Pontoise, 5 novembre 2014, n° 1410563.
89. TA Montreuil, 23 mars 2016, n° 1601885 ; P. COCHETEUX, « La flagrance en droit fiscal », LPA, 2003, n° 97, p. 7.
90. Cass. 1re civ., 13 mai 1986, Leloup c. percepteur de la Ville d'Aulnay-sur-Odon, D., 1986.389, note PRÉVAULT ; Cass. com., 27 novembre 1991, Bull. civ., IV, n° 359.
91. Cass. civ. 2e, 8 juillet 2004, Jauny, pourvoi n° 03-10.347 : la notification d'un redressement, même contesté, peut constituer une créance paraissant fondée en son principe, voir sur ce point, J. GROUX, « Recouvrement des impôts : conditions et difficultés d'application des mesures conservatoires et autres procédures civiles de droit commun », BF, 3/2002 ; J. BRADEAU, « Le contentieux des mesures

- conservatoires et le recouvrement des créances fiscales », LPA, 3 janvier 2008, n° 3, p. 4 ; Cass. civ. 2e, 8 juillet 2004, Jauny, n° 03-10.347. Des mesures conservatoires peuvent même être autorisées sur le fondement de la notification d'un avis de vérification alors même que les redressements ne sont par hypothèse pas connus : Cass. 2e civ., 4 octobre 2001, Sté Fauba, n° 1488 FS-P B, RJF, 2/2002, n° 231.
92. CA Orléans, 19 mars 2015, n° 14/01529.
93. TA Cergy-Pontoise, 10 février 2014, n° 1400846.
94. G. LEGRAND, H. MARTIN, P. LAGARDE, *Le recouvrement de l'impôt*, 3e éd., LexisNexis, 2014, p. 398, § 820.
95. CE, 16 octobre 2002, SARL Resort Club Marketing, n° 247781, RJF, 2/03, n° 227.
96. CA Paris, pôle 4 – ch. 8, 18 mars 2010, n° 09/12147.
97. CA Versailles, 15 février 2007, n° 06/01611.
98. Cass. 2e civ., 12 mai 2016, Sport Boutiq, n° 15-17.722 (n° 725 F-PB), RJF, 10/2016, c. 895. Il sera en revanche impossible de faire valoir que la saisie conservatoire doit être limitée aux seuls droits contestés à l'exclusion des pénalités, l'article L. 177 du LPF étant inapplicable dans ce cas : CA Dijon (2e ch. civ.), 23 novembre 2017, n° 17/01161.
99. Cass. com., 99-13.693, 3 décembre 2002, Receveur principal des impôts de Meaux-Ouest, n° 2039 F-D, RJF, 3/2003, n° 377.
100. Voir pour une appréciation erronée de l'apparence de la créance du Trésor public à l'égard d'un dirigeant social : Cass. com., 20 mars 2007, Veteau, n° 05-16.956 F-D, RJF, 7/07, n° 846.
101. Le juge de l'exécution n'a pas le pouvoir d'apprécier la certitude de la créance, le juge de l'impôt étant seul juge de la régularité de la procédure de redressement ; CA Paris (8e ch.), 18 mars 2004, Époux Marchiani : le débat concernant le bien-fondé de la proposition de redressement ne relève pas de la compétence du juge de l'exécution ; CA Paris, 10 avril 2014, n° 13/05799 ; Cass. 2e civ., 6 septembre 2018, Missao Aspecial Trabalho Temporiaro LDA, n° 17-16.187.
102. V. HAiM, « Les labyrinthes du contentieux du recouvrement », D., 1995, 150.