

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 85 DU 28 SEPTEMBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

12 A-2-09

INSTRUCTION DU 24 SEPTEMBRE 2009

SURSIS DE PAIEMENT – NOUVELLES MODALITES RELATIVES A LA CONSTITUTION DES GARANTIES
ET A LEUR ACCEPTATION

NOR : BCF Z 09 00069 J

BUREAU GF-2B

PRESENTATION

Les modifications successives de l'article L.277 du Livre des procédures fiscales (LPF), qui précise les conditions d'octroi et les effets attachés au sursis de paiement, ont pu altérer sa lisibilité et sa compréhension.

Aussi, l'article 66 de la loi n° 2008-1443 de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 en a simplifié la rédaction.

Cette mesure a été complétée par la publication des décrets n° 2009-985 et n° 2009-986 du 20 août 2009 qui ont modifié les articles R* 277-1 et suivants du LPF.

La présente instruction a donc pour objet d'expliquer les nouvelles modalités de présentation et d'acceptation des garanties devant être fournies par le contribuable à l'appui de sa demande de sursis de paiement.

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux demandes de sursis formulées depuis le 1^{er} juillet 2009.

•

SOMMAIRE

INTRODUCTION

CHAPITRE 1 : LA PRISE DE GARANTIES PAR LE COMPTABLE CHARGE DU RECOUVREMENT

Section 1 : Constitution des garanties

Section 2 : Etendue des garanties

Section 3 : Nature des garanties

CHAPITRE 2 : CONDITIONS RELATIVES A L'ACCEPTATION DES GARANTIES

Section 1 : Délais

Section 2 : Complément de garanties

Section 3 : Substitution de garanties

CHAPITRE 3 : EFFETS DU SURSIS DE PAIEMENT : SORT DES MESURES D'EXECUTION ANTERIEURES AU DEPOT DE LA DEMANDE DE SURSIS DE PAIEMENT

CHAPITRE 4 : DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DU NOUVEAU DISPOSITIF.

ANNEXES

Annexe 1 : article 66 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008

Annexe 2 : décret n°2009-985 du 20 août 2009 relatif aux conditions d'octroi du sursis de paiement prévu à l'article L.277 du livre des procédures fiscales et modifiant le décret n°2007-568 du 17 avril 2007 relatif aux modalités de mise en œuvre de la publicité du privilège du Trésor pour les créances mentionnées à l'article 1929 quater du code général des impôts et aux articles 379 et 379 bis du code des douanes.

Annexe 3 : décret n° 2009-986 du 20 août 2009 relatif aux conditions d'octroi du sursis de paiement prévu à l'article L.277 du livre des procédures fiscales.

INTRODUCTION

1. La présentation d'une réclamation portant sur le bien-fondé ou le montant des impositions est sans effet sur le recouvrement. Le contribuable doit acquitter l'intégralité des impositions contestées dans les délais impartis.
2. Toutefois, quelle que soit la nature de l'imposition contestée, le redevable dispose de la faculté de surseoir au paiement de la fraction litigieuse, droits et pénalités y afférentes, s'il en formule expressément la demande à l'appui d'une réclamation contentieuse recevable, laquelle doit indiquer le montant contesté ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit.
3. La demande de sursis est généralement contenue dans le corps de la réclamation mais peut également être adressée ultérieurement au service, à condition toutefois d'intervenir avant l'expiration du délai de réclamation ouvert au redevable.

CHAPITRE 1 : LA PRISE DE GARANTIES PAR LE COMPTABLE CHARGE DU RECOUVREMENT

Section 1 : Constitution des garanties

4. Le redevable, qui a demandé le bénéfice du sursis de paiement, est invité par le comptable chargé du recouvrement à constituer des garanties propres à assurer le recouvrement des impositions au paiement desquelles il est sursis.
5. Toutefois, sans attendre l'invitation du comptable, le redevable peut proposer spontanément des garanties au comptable (article R*277-1 du LPF).
6. A défaut de constitution de garanties ou si celles-ci sont jugées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impositions contestées. Les rémunérations, en application des dispositions de l'article L.145-6 du code du travail, ne peuvent faire l'objet d'une saisie conservatoire.
7. L'article L.277 du LPF réaffirme le principe selon lequel le bénéfice du sursis n'est pas lié à la constitution des garanties et ne peut donc être refusé au redevable pour ce seul motif.

Section 2 : Etendue des garanties

8. Le débiteur doit constituer des garanties spontanément ou à la demande du comptable chargé du recouvrement lorsque la réclamation porte sur un montant de droits supérieur à 4 500 € (article R. 277-7 du LPF).
9. Toutefois, la prise de garanties se limite désormais au seul montant des droits contestés, à l'exclusion de toute pénalité, amende ou intérêt de retard (article L. 277 du LPF).

Section 3 : Nature des garanties

10. Aux termes de l'article R*277-1 du LPF toutes les garanties fournies à l'appui d'une demande de sursis de paiement sont recevables.
11. Celles-ci peuvent, notamment, être constituées par un versement en espèces effectué à un compte d'attente au Trésor, par des créances sur le Trésor, par la présentation d'une caution, par des valeurs mobilières, des marchandises déposées dans des magasins agréés par l'Etat et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce.
12. Cette énumération n'est pas exhaustive.
13. Par ailleurs, aux termes de l'article A. 277-9 du LPF, les valeurs mobilières qui ne sont pas cotées à une bourse française et les actions de Sicav autres que celles visées par l'article A. 277-8 du même livre ne peuvent être admises que si elles sont accompagnées d'une caution bancaire souscrite pour la différence entre le montant de l'évaluation des titres et le montant des impôts contestés.

14. Par conséquent, il sera fait une application littérale et stricte de l'article précité en ne réclamant de caution au redevable qu'à hauteur de la différence entre le montant de l'évaluation des titres et le montant de la créance contestée.

15. Le BOI 12 A-3-90 du 23 janvier 1990 est donc rapporté sur ce point.

CHAPITRE 2 : CONDITIONS RELATIVES A L'ACCEPTATION DES GARANTIES

Section 1 : Délais

16. A l'appui de sa demande de sursis de paiement, le redevable dispose de 15 jours pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer.

17. Que l'offre de garantie intervienne spontanément ou à la demande du comptable, ce dernier doit désormais notifier sa décision par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal dans un délai qui est fixé à 45 jours à compter du dépôt de l'offre (article R*277-1 du LPF).

18. A défaut de réponse par le comptable dans ce délai, les garanties offertes sont réputées acceptées (alinéa 3 de l'article R*277-1 du LPF).

Section 2 : Complément de garanties

19. Que les garanties aient été acceptées expressément ou tacitement, le comptable peut à tout moment, en cas de dépréciation ou d'insuffisance des garanties constituées, demander au redevable, par lettre recommandée avec avis de réception, un complément de garantie en vue d'assurer le recouvrement de la somme contestée (R*277-2 du LPF).

20. Ainsi, à défaut de réponse, le comptable peut prendre des mesures conservatoires. Le délai au terme duquel ces mesures peuvent être prises si le redevable ne satisfait pas à cette obligation, a été porté de un mois à 45 jours (article R*277-2 du LPF).

Section 3 : Substitution de garanties

21. L'article R.277-4 du LPF précisait que le contribuable pouvait être admis à tout moment, par le comptable chargé du recouvrement, à remplacer la garantie initialement constituée par l'une des autres garanties prévues à l'article R.277-3.

22. Désormais, cet article indique que le contribuable peut être admis à remplacer la garantie initiale par toute autre garantie dès lors qu'elle est d'une valeur au moins égale.

CHAPITRE 3: EFFETS DU SURSIS DE PAIEMENT : SORT DES MESURES D'EXECUTION ANTERIEURES AU DEPOT DE LA DEMANDE DE SURSIS DE PAIEMENT

23. L'article R.277-3-1 du LPF fait obligation au comptable de restituer la propriété des biens ou sommes appréhendés avant la demande de sursis de paiement, sous réserve que le redevable ait fourni des garanties suffisantes.

24. Dans cette hypothèse, les garanties se substituent aux sommes ou biens appréhendés avant la réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement qui seront, dans cette situation, restitués.

CHAPITRE 4: DATE D'ENTREE EN VIGUEUR DU NOUVEAU DISPOSITIF

25. Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux demandes de sursis formulées depuis le 1^{er} juillet 2009.

Le Sous-Directeur,

Jean-Marc VALES



ANNEXE 1

JORF n° 0304 du 31 décembre 2008
Texte n°1

Loi

Loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008

NOR : BCFX0826279L

L'Assemblée nationale et le Sénat ont adopté,
Vu la décision du Conseil constitutionnel n° 2008-574 DC du 29 décembre 2008 ;
Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

ARTICLE 66

I. – L'article L. 277 du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Le premier alinéa est ainsi modifié :

a) A la première phrase, le mot : « peut » est remplacé par les mots : « est autorisé » et les mots : « être autorisé » sont supprimés ;

b) La seconde phrase est supprimée ;

2o La seconde phrase du quatrième alinéa est déplacée et remplace le deuxième alinéa ;

3o Le troisième alinéa est ainsi rédigé :

« Lorsque la réclamation mentionnée au premier alinéa porte sur un montant de droits supérieur à celui fixé par décret, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés. »

II. – L'article L. 257 du même livre est ainsi modifié :

1o Les mots : « avec constitution de garanties » sont remplacés par le mot : « formulée » ;

2o Après les mots : « conditions prévues », le mot : « par » est remplacé par les mots : « au premier alinéa de ».

III. – L'article L. 255 du même livre est ainsi modifié :

1o Les mots : « avec constitution de garanties » sont remplacés par le mot : « formulée » ;

2o Le mot : « par » est remplacé par les mots : « au premier alinéa de ».

IV. – Le présent article s'applique aux demandes de sursis de paiement formulées à compter du 1^{er} juillet 2009.



ANNEXE 2

JORF n°0193 du 22 août 2009 page 13782
texte n° 22

DECRET

Décret n° 2009-985 du 20 août 2009 relatif aux conditions d'octroi du sursis de paiement prévu à l'article L. 277 du livre des procédures fiscales et modifiant le décret n° 2007-568 du 17 avril 2007 relatif aux modalités de mise en œuvre de la publicité du privilège du Trésor pour les créances mentionnées à l'article 1929 quater du code général des impôts et aux articles 379 et 379 bis du code des douanes

NOR: ECEL0912241D

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat,

Vu le code des douanes, notamment son article 379 bis ;

Vu le code général des impôts, notamment son article 1929 quater et l'article 396 bis de l'annexe II à ce code ;

Vu le livre des procédures fiscales, notamment son article L. 277 ;

Vu la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, notamment le IV de son article 58 et le IV de son article 66 ;

Vu le décret n° 2007-568 du 17 avril 2007 modifié relatif aux modalités de mise en œuvre de la publicité du privilège du Trésor pour les créances mentionnées à l'article 1929 quater du code général des impôts et aux articles 379 et 379 bis du code des douanes ;

Le Conseil d'Etat (section des finances) entendu,

Décète :

Article 1

Le troisième alinéa de l'article R.* 277-1 du livre des procédures fiscales est ainsi modifié :

1° Après les mots : « garanties offertes » sont insérés les mots : « à sa demande ou spontanément » et les mots : « par lettre recommandée » sont remplacés par les mots : « par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal dans un délai de quarante-cinq jours à compter du dépôt de l'offre » ;

2° Il est complété par une seconde phrase ainsi rédigée :

« A défaut de réponse par le comptable dans ce délai, les garanties offertes sont réputées acceptées. »

Article 2

La seconde phrase de l'article R.* 277-2 du même livre est remplacée par les dispositions suivantes :

« Si le redevable ne satisfait pas, dans le délai de quarante-cinq jours, à cette demande, le comptable peut prendre des mesures conservatoires. »

Article 3

I. — Au d du 3 de l'article 396 bis de l'annexe II au code général des impôts, les mots : « du semestre civil » sont remplacés par les mots : « de la période de neuf mois prévue au 4 de l'article 1929 quater du code général des impôts ».

II. — Au 4° du III de l'article 2 du décret du 17 avril 2007 susvisé, les mots : « du semestre civil » sont remplacés par les mots : « de la période de neuf mois prévue au 4 de l'article 379 bis du code des douanes ».

Article 4

La ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 20 août 2009.

François Fillon

Par le Premier ministre :

La ministre de l'économie,
de l'industrie et de l'emploi,

Christine Lagarde

Le ministre du budget, des comptes publics,

de la fonction publique
et de la réforme de l'Etat,

Eric Woerth



ANNEXE 3

JORF n°0193 du 22 août 2009 page 13782
texte n° 23

DECRET**Décret n° 2009-986 du 20 août 2009 relatif aux conditions d'octroi du sursis de paiement prévu à l'article L. 277 du livre des procédures fiscales**

NOR: ECEL0912243D

Le Premier ministre,

Sur le rapport de la ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat,

Vu le livre des procédures fiscales, notamment son article L. 277 ;

Vu la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, notamment le IV de son article 66,

Décrète :

Article 1

Après l'article R. 277-3 du livre des procédures fiscales, il est inséré un article R. 277-3-1 ainsi rédigé :

« Art. R. 277-3-1. - Lorsque le redevable fournit des garanties suffisantes, au sens de l'article R.* 277-1, à l'appui d'une réclamation assortie d'une demande de sursis de paiement, celles-ci se substituent aux sommes ou biens appréhendés avant la réclamation pour le recouvrement des créances qui font l'objet de la contestation. Dans ce cas, le comptable restitue les biens ou sommes appréhendés, avant la réclamation mentionnée à l'article L. 277, pour le montant des créances effectivement garanties. »

Article 2

A l'article R. 277-4 du même livre, les mots : « par l'une des autres garanties prévues à l'article R. 277-3 » sont remplacés par les mots : « par une autre garantie ».

Article 3

A l'article R. 277-5 du même livre, les mots : « soit par le trésorier-payeur général ou par le receveur général des finances, trésorier-payeur général de la région parisienne, soit par le directeur des services fiscaux ou le directeur régional des douanes et droits indirects, selon le cas, après avis du comptable chargé du recouvrement » sont remplacés par les mots : « par le comptable chargé du recouvrement ».

Article 4

A l'article R. 277-7 du même livre, les mots : « inférieur à 4 500 €, le débiteur est dispensé de constituer des garanties » sont remplacés par les mots : « supérieur à 4 500 €, le débiteur doit constituer des garanties portant sur le montant des droits contestés ».

Article 5

L'article R. 277-3 du même livre est abrogé.

Article 6

La ministre de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Fait à Paris, le 20 août 2009.

François Fillon

Par le Premier ministre :

La ministre de l'économie,
de l'industrie et de l'emploi,

Christine Lagarde

Le ministre du budget, des comptes publics,
de la fonction publique
et de la réforme de l'Etat,

Eric Woerth