

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-PREA-20-20-20-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

REC - Modalités et mesures préalables à l'action en recouvrement - Suspension des poursuites - Sursis de paiement - Constitution de garanties

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement

Modalités et mesures préalables à la mise en oeuvre de l'action en recouvrement

Titre 2 : Suspension des poursuites

Chapitre 2 : Sursis de paiement

Section 2 : Constitution des garanties

Sommaire :

- I. L'étendue et la nature des garanties à fournir
 - A. Le montant des impositions à garantir
 - B. La nature des garanties à fournir
- II. La procédure de constitution des garanties
 - A. La demande de garanties
 - B. La réponse du contribuable
 - 1. Défaut de réponse
 - 2. Offre de garanties
 - C. La décision du comptable
 - 1. Refus du comptable
 - 2. Accord du comptable
- III. La dépréciation ou l'insuffisance révélée des garanties constituées
 - A. Complément de garanties
 - B. Substitution de garanties
- IV. Les mesures conservatoires

1

Aux termes [l'article L 277, alinéa 3 du Livre des procédures fiscales](#) (LPF), 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.

10

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.

Toutefois, sans attendre l'invitation du comptable, le redevable peut lui proposer spontanément des garanties ([article R* 277-1 du LPF](#)).

A défaut de constitution de garanties ou si celles-ci sont jugées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour garantir le recouvrement ultérieur des impositions contestées, étant précisé que les rémunérations, en application des dispositions de l'[article L3252-7 du code du travail](#), ne peuvent faire l'objet d'une saisie conservatoire.

Il résulte du dispositif que le bénéfice du sursis n'est pas lié à la constitution des garanties et ne peut donc être refusé au débiteur pour défaut ou insuffisance de garanties.

I. L'étendue et la nature des garanties à fournir

Le contribuable doit présenter des garanties propres, par leur montant et leur nature, à assurer le recouvrement de la créance du Trésor. Le débiteur doit constituer des garanties lorsque la réclamation porte sur un montant de droits supérieur au seuil fixé par l'[article R277-7 du LPF](#), à l'exclusion de toute pénalité, amende ou intérêt de retard ([article L277 du LPF](#)).

Le Livre des procédures fiscales, dans sa partie réglementaire, décrit les modalités de constitution des garanties.

A. Le montant des impositions à garantir

20

L'[article 277 du LPF](#) précise que le débiteur doit constituer des garanties à hauteur des droits contestés si ce montant est supérieur au montant fixé par l'[article R277-7 du LPF](#).

Le débiteur doit constituer des garanties spontanément ou à la demande du comptable chargé du recouvrement. L'obligation de fournir des garanties se limite **au seul montant des droits contestés**, à l'exclusion de toute pénalité, amende ou intérêt de retard.

30

Cette somme s'apprécie non par cote d'imposition contestée mais pour le montant de la réclamation d'assiette tel qu'indiqué par les services.

Lorsque le montant des droits contestés est inférieur au seuil fixé par l'[article R277-7 du LPF](#), les contribuables n'ont pas à constituer de garanties.

Pour les réclamations portant sur des montants de droits contestés supérieurs à ce montant, le comptable doit demander la constitution de garanties.

B. La nature des garanties à fournir

40

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.

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'État et faisant l'objet d'un warrant endossé à l'ordre du Trésor, par des affectations hypothécaires, par des nantissements de fonds de commerce.

Cette énumération n'est pas exhaustive.

50

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 A277-8 du LPF 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.

II. La procédure de constitution des garanties

60

A l'appui de sa demande de sursis de paiement, le redevable qui n'a pas spontanément offert des garanties est invité par le comptable chargé du recouvrement, conformément aux dispositions de l'article R*277-1 du LPF, à constituer les garanties prévues à l'article L277 du LPF. Il dispose d'un délai de quinze jours pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer.

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

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

A. La demande de garanties

70

La demande de constitution de garanties doit être envoyée par pli recommandé avec demande d'avis de réception afin de justifier de la date de sa réception par le redevable et donc de faire courir le délai de quinze jours imparti pour proposer des garanties.

Néanmoins, « le fait que cette invitation, que la contribuable ne conteste pas avoir reçue, ne lui aurait pas été adressée par lettre recommandée est sans influence sur sa régularité » CE 9 septembre 1996, requête n° 65912, RJF 10/96, n° 1228.

B. La réponse du contribuable

80

Le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer. Le contribuable peut, soit ne pas répondre dans le délai indiqué, soit répondre en indiquant les garanties offertes.

1. Défaut de réponse

90

Lorsque le contribuable ne répond pas dans le délai de quinze jours à compter de la réception de la demande formulée par le comptable ou de la présentation du pli, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour assurer le recouvrement ultérieur de la créance.

2. Offre de garanties

100

Si le contribuable offre des garanties, que l'offre de garantie intervienne suite à la demande du comptable ou spontanément à l'initiative du redevable, le comptable doit notifier sa décision par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal dans un délai de quarante-cinq jours à compter du dépôt de l'offre.

A défaut de réponse par le comptable dans ce délai, les garanties offertes sont réputées acceptées conformément aux dispositions du troisième alinéa de l'[article R*277-1 du LPF](#).

C. La décision du comptable

Le comptable peut soit refuser soit accepter les garanties offertes.

1. Refus du comptable

110

Lorsque le contribuable propose des garanties insuffisantes ou si le comptable n'accepte pas les garanties offertes, il notifie au redevable son refus par pli recommandé avec demande d'avis de réception dans un délai de quarante-cinq jours.

La décision de rejet doit être signée et motivée, c'est-à-dire préciser les raisons pour lesquelles la garantie ne peut être acceptée.

L'absence de motivation de la décision de rejet ne peut être contestée devant le juge du référé fiscal (Conseil d'État, 1er décembre 1999, SA LUCAS FRANCE, requête n°184304).

2. Accord du comptable

120

Le comptable procède à l'examen des garanties proposées et, si leur valeur est suffisante pour couvrir les créances contestées, notifie expressément son accord au contribuable. A défaut de réponse dans les quarante-cinq jours, la garantie est réputé être acceptée tacitement.

III. La dépréciation ou l'insuffisance révélée des garanties constituées

130

Le comptable doit veiller à ce que les garanties offertes et acceptées soient sauvegardées pendant toute la durée du sursis de paiement (par exemple, en procédant au renouvellement d'inscription d'hypothèque).

Si les garanties sont acceptées, soit expressément, soit tacitement par suite du silence du comptable dans le délai de quarante-cinq jours, ce dernier conserve néanmoins la faculté de demander à tout moment au redevable, un complément de garanties en cas d'insuffisance ou de dépréciation de celles-ci ([article R* 277-2 du LPF](#)).

A. Complément de garanties

140

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](#)).

Le délai accordé au redevable pour répondre à cette demande de complément de garanties est fixé à quarante-cinq jours.

Conformément au principe selon lequel le sursis n'est pas lié à la constitution de garanties, si le redevable ne satisfait pas à la demande de complément de garanties dans le délai de quarante-cinq jours qui lui est imparti, il ne perd pas pour autant le bénéfice du sursis de paiement. Dans cette situation, le comptable peut prendre des mesures conservatoires.

B. Substitution de garanties

150

L'[article R277-4 LPF](#) 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.

IV. Les mesures conservatoires

160

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 L3252-7 du code du travail](#), ne peuvent faire l'objet d'une saisie conservatoire.

Le bénéfice du sursis de paiement n'étant pas lié à la constitution des garanties et ne pouvant être refusé au débiteur pour défaut ou insuffisance de garanties, la prise de mesures conservatoires, en raison de leur nature, ne saurait être considérée comme mettant fin au sursis de paiement.

170

Les mesures conservatoires pouvant être prises par le comptable sont celles de droit commun, notamment les saisies conservatoires sur les biens meubles corporels, les créances et les droits d'associés et valeurs mobilières (cf [BOI-REC-GAR-20-10-10](#)).

L'avis à tiers détenteur ne peut pas être utilisé dans ce cas, puisqu'il ne s'agit pas d'une mesure de nature conservatoire (Cass. Com.16 décembre 1997, association Wagram Billard Club n° de pourvoi 95-17464; Cass.com 25 avril 2001, n° de pourvoi: 98-15471 n°783 F-D.).

L'impossibilité d'utiliser la procédure d'avis à tiers détenteur dans un tel cas ne dispense pas les comptables d'avoir recours à la procédure de saisie conservatoire de créances, à l'exception des rémunérations qui ne peuvent faire l'objet d'une saisie conservatoire (article L3252-7 du code du travail).