

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-JUD-10-50-50-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 12/08/2015

CTX – Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure devant le Tribunal de grande instance (TGI) – Jugement - Notification et exécution

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux

Contentieux de l'assiette de l'impôt – Procédure devant les juridictions de l'ordre judiciaire

Titre 1 : Procédure devant le Tribunal de grande instance (TGI)

Chapitre 5 : Jugement du TGI

Section 5 : Notification et exécution du jugement du TGI

Sommaire :

I. Notification des jugements

A. Levée du jugement

B. Notification des jugements

1. Personne destinataire de la notification

a. Notification à l'administration

b. Notification au contribuable

2. Modalités de la notification

3. Effets de la notification

II. Exécution des jugements

A. Caractéristiques de l'exécution provisoire de droit

1. Notion d'exécution provisoire de droit

a. Définition

b. Distinction entre exécution provisoire de droit et exécution provisoire ordonnée

c. Distinction entre exécution provisoire et exécution inconditionnelle ou définitive

d. Distinction entre exécution provisoire et exécution immédiate ordinaire

2. Portée dans le temps de l'exécution provisoire de droit

a. Origine

b. Terme

1° Arrêt confirmatif

2° Arrêt infirmatif

c. Incidences d'une cassation de l'arrêt d'appel

3. L'exécution provisoire de droit au regard des spécificités du contentieux fiscal

a. Principes généraux du contentieux fiscal

b. Conséquences sur l'exécution provisoire

c. Encadrement du recours en réparation

B. Les limites de l'exécution provisoire de droit

1. La notion de conséquences manifestement excessives

- a. Rapprochements avec le sursis à exécution applicable devant les juridictions administratives
 - b. Spécificités tenant aux règles de la procédure civile
 - c. Portée de la notion dans le cadre du contentieux de l'assiette des droits d'enregistrement et assimilés
2. Les mesures d'arrêt et d'aménagement de l'exécution provisoire de droit
- a. L'arrêt de l'exécution provisoire
 - b. Les mesures d'aménagement de l'exécution provisoire
 - 1° Le régime des mesures d'aménagement
 - 2° Le contenu des mesures d'aménagement
 - a° Les mesures mises à la charge du créancier
 - b° Les mesures mises à la charge du débiteur

I. Notification des jugements

A. Levée du jugement

1

La levée du jugement consiste, pour chacune des parties, à se faire délivrer par le greffier une expédition dudit jugement revêtue de la formule exécutoire.

S'il y a un motif légitime, une seconde expédition, revêtue de cette formule, peut être délivrée à la même partie par le secrétaire de la juridiction qui a rendu le jugement. En cas de difficulté, le président de cette juridiction statue par ordonnance sur requête ([code de procédure civile \(C. proc. Civ\)](#), art. 465).

La levée du jugement est indispensable pour qu'il puisse être notifié.

B. Notification des jugements

10

La notification a pour objet, en ce qui concerne chaque partie, de porter le jugement à la connaissance de la partie adverse, le secrétariat-greffe du tribunal n'intervenant pas dans cette procédure à la différence de ce qui se passe pour le tribunal administratif (cf. [BOI-ADM-10-70-50](#)).

1. Personne destinataire de la notification

20

Les jugements sont notifiés aux parties elles-mêmes ([C. proc. Civ.](#), art. 677).

a. Notification à l'administration

30

En ce qui concerne l'administration, la notification des jugements est faite au service qui a suivi l'affaire, c'est-à-dire en règle générale, au Directeur des départemental des finances publiques, au Directeur régional des finances publiques ou au Directeur du service spécialisé qui a pris la décision sur la réclamation préalable.

b. Notification au contribuable

40

Le jugement est notifié au contribuable lui-même à son domicile réel.

Par ailleurs, le ministère d'avocat n'étant pas obligatoire dans la procédure spéciale suivie en matière de droits d'enregistrement, il n'y a pas lieu à notification à l'avocat, même s'il en a été constitué.

Si la signification à personne s'avère impossible, l'acte peut être délivré soit à domicile, soit à défaut de domicile connu, à résidence (C. proc. Civ., art. 655 et suiv. ; BOI-CTX-JUD-10-30-10).

Ni les dispositions de l'article R 202-2 du livre des procédures fiscales (LPF), ni celle de l'article 689 du code de procédure civile ne permettent de considérer qu'un jugement puisse être valablement notifié à domicile élu lorsque la signification à partie s'avère impossible.

En revanche, la notification d'un jugement est valablement faite au domicile élu en France par la partie demeurant à l'étranger (LPF, art. R* 202-2 ; C. proc. Civ., art. 682).

À cet égard, la Cour de cassation juge que la notification faite en France au représentant d'une compagnie de droit étranger fait courir à l'égard de celle-ci le délai d'un mois pour interjeter appel (Civ. 2ème, 12 novembre 1997, Bull. II n°260, p.153).

2. Modalités de la notification

50

Les jugements du tribunal de grande instance sont notifiés par voie de signification, c'est-à-dire par acte d'huissier de justice (C. proc. Civ., art. 675).

Outre les mentions prescrites pour de tels actes (C. proc. Civ., art. 648 ; BOI-CTX-JUD-10-20-30), l'acte de notification d'un jugement à une partie doit indiquer de manière très apparente le délai de recours qui est ouvert à celle-ci, ainsi que les modalités selon lesquelles le recours peut être exercé (C. proc. Civ., art. 680).

60

Par combinaison des articles 693 et 694 du code de procédure civile les prescriptions de l'article 680 du code de procédure civile doivent être observées à peine de nullité de la notification.

Mais la jurisprudence considère que le défaut de mention ou l'indication erronée d'une mention dans l'acte de signification constitue un vice de forme de l'acte de sorte que le demandeur à la nullité de l'acte est tenu de démontrer le grief que lui a causé l'erreur ou l'omission (Civ. 2ème, 23 octobre 1991., Bull. II, n° 266, p.139).

3. Effets de la notification

70

La notification des jugements est importante à un double point de vue :

- d'une part les jugements ne peuvent être exécutés qu'après avoir été notifiés ; la notification est donc un préliminaire de l'exécution ;

- d'autre part, la notification régulière ([BOI-CTX-JUD-20-20-20](#)) fait courir les délais de recours même à l'encontre de celui qui notifie et constitue le point de départ de ces délais, à condition, toutefois, que la notification soit régulière ([C. proc. Civ., art. 678](#)).

En outre, la notification, même sans réserve, n'emporte pas acquiescement ([C. proc. Civ., art. 681](#)) : cet acte de procédure n'entraîne pas la présomption que l'on accepte la décision ou que l'on renonce soi-même à l'attaquer par une voie de recours ([BOI-CTX-JUD-10-60](#)).

Par ailleurs, les jugements rendus par défaut sont réputés non avenus s'ils n'ont pas été notifiés dans les six mois de leur date ([C. proc. Civ., art. 478](#)).

80

S'agissant des règles particulières applicables en cas d'indivisibilité de l'objet du litige ou de solidarité des parties en présence, [BOI-CTX-JUD-20-20-20](#).

II. Exécution des jugements

90

Conformément aux dispositions de l'[article 539 du code de procédure civile](#), le délai de recours par une voie ordinaire comme l'appel, tout comme le recours effectivement exercé dans le délai, est normalement suspensif de l'exécution du jugement.

Or, dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt relevant de la compétence du juge administratif, les jugements rendus par les tribunaux administratifs sont exécutoires nonobstant l'exercice d'un recours devant la cour administrative d'appel ([code de justice administrative, art. L 11](#)).

Aussi, afin de placer les contribuables et l'administration dans une situation similaire au regard de l'exécution du jugement de première instance, quel que soit l'ordre de juridiction appelé à trancher le litige, et de manière à décourager l'exercice de recours à des fins purement dilatoires, l'[article R* 202-5 du LPF](#) a conféré aux jugements rendus par les tribunaux de grande instance dans le cadre de l'[article L 199 du LPF](#) un caractère exécutoire de droit à titre provisoire.

Cette disposition a cependant prévu un recours, qui s'exerce devant le premier président de la cour d'appel saisie, permettant d'obtenir l'arrêt de cette exécution provisoire dans le cas où celle-ci risque d'entraîner des conséquences manifestement excessives, ou son aménagement ([BOI-CTX-JUD-10-70-20](#)).

A. Caractéristiques de l'exécution provisoire de droit

1. Notion d'exécution provisoire de droit

a. Définition

100

L'exécution provisoire se définit comme la faculté accordée à la partie gagnante (créancier) de poursuivre immédiatement à l'encontre de la partie perdante (débiteur) l'exécution de la décision judiciaire qui en est assortie, nonobstant l'effet suspensif attaché au délai de recours ordinaire (généralement l'appel), dont elle est susceptible, comme à l'exercice effectif d'un tel recours.

110

En outre, dès lors que la poursuite de l'exécution forcée d'une décision exécutoire à titre provisoire n'est qu'une simple faculté dont le bénéficiaire est libre d'user ou pas, une telle exécution n'a lieu qu'**aux risques et périls** de celui qui la poursuit (rappr. art. 31, al. 2 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991).

Il en résulte qu'en cas d'infirmité du jugement, le créancier reste tenu de réparer le préjudice qui a pu être causé par cette exécution, sans qu'il soit au demeurant besoin de relever l'existence d'une faute dans ladite exécution (Civ. 1ère 6 juin 1990, Bull. I, n° 140, p.100).

La mise en œuvre de ce principe de réparation, qui vaut tant pour l'exécution provisoire ordonnée que pour celle de plein droit (Civ. 2ème 12 mai 1971, n°Bull. II, n° 173, p.123 ; Civ. 3ème 15 novembre 1972, Bull. III n° 615, p.452) suppose néanmoins la démonstration préalable de l'existence d'un préjudice que l'allocation des intérêts moratoires n'aurait pas suffi à réparer (cf. infra, II A 3 c).

Par ailleurs, la connaissance des demandes en réparation fondées sur l'exécution dommageable des mesures d'exécution forcée ou des mesures conservatoires appartient, en principe, exclusivement au juge de l'exécution (code de l'organisation judiciaire, art L 213-6).

b. Distinction entre exécution provisoire de droit et exécution provisoire ordonnée

120

Le code de procédure civile distingue traditionnellement l'exécution provisoire de droit de l'exécution provisoire ordonnée.

En matière de droits d'enregistrement et assimilés, l'article R* 202-5 du LPF institue une exécution provisoire de droit.

La distinction opérée par le CPC emporte un certain nombre de conséquences.

Ainsi le juge est dépourvu de tout pouvoir d'appréciation en matière d'exécution provisoire de droit. Il n'a, en particulier, pas à ordonner l'exécution provisoire pour que celle-ci produise tous ses effets (C. proc. Civ., art. 514).

N'ayant pas à être ordonnée, elle ne peut, en principe, pas davantage être arrêtée ou aménagée.

La Cour de cassation juge en effet de manière constante que constitue un excès de pouvoir la décision par laquelle le juge arrête l'exécution provisoire attachée de plein droit à un jugement (Civ. 2ème 17 juin 1987, Bull. II, n°s 130 et n°131 ; id. 4 juin 1993, Bull. II, n° 194).

La disposition introduite par l'article R* 202-5 du LPF permettant d'arrêter l'exécution provisoire de droit en présence d'un risque de conséquences manifestement excessives, ou de l'aménager, est ainsi dérogoratoire au droit commun et, comme telle, doit être interprétée et appliquée de manière stricte (BOI-CTX-JUD-10-70-20 § 10).

Les effets de l'exécution provisoire s'étendent, lorsque celle-ci est de droit, à tous les chefs du jugement qui en bénéficie, y compris ceux concernant la charge des dépens et l'allocation d'une indemnité au titre de l'article 700 du code de procédure civile (Civ. 2ème 24 juin 1998, Bull. II, n° 222).

Les dispositions de l'article 515 du code de procédure civile prohibant l'exécution provisoire de la condamnation aux dépens ou au paiement d'une somme sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile n'est en effet applicable qu'à l'exécution provisoire ordonnée.

c. Distinction entre exécution provisoire et exécution inconditionnelle ou définitive

130

L'exécution provisoire constitue une dérogation à l'effet suspensif des voies de recours ordinaires.

Dans son principe, elle n'anéantit pas totalement cet effet suspensif, mais tend seulement à le neutraliser.

En revanche, l'exécution provisoire n'a vocation à s'appliquer que pour autant que la décision n'est pas exécutoire de manière inconditionnelle ou à titre définitif.

Est ainsi exécutoire à **titre définitif** le jugement rendu par un tribunal de grande instance qui est passé en force de chose jugée au sens de l'[article 500 du code de procédure civile](#).

Tel est, par exemple, le cas d'un jugement auquel la partie perdante a acquiescé, l'acquiescement emportant renonciation aux-voies de recours (Civ. 2ème 9 octobre 1985, Bull. II, n° 146 voir toutefois infra § n°140 et n°150, et BOI-CTX-JUD-10-70-20 § 40, le cas d'un appel formalisé tardivement)

Devient exécutoire de manière **inconditionnelle** le jugement frappé d'appel, lorsque, après avoir existé, l'effet suspensif du recours a ultérieurement disparu. Ainsi lorsque l'affaire est radiée du rôle de la cour d'appel faute pour l'avoué de l'appelant d'avoir déposé ses conclusions au greffe dans les quatre mois de la déclaration d'appel ([C. proc. Civ., art. 915](#)), le jugement dont il est interjeté appel devient exécutoire de manière immédiate et inconditionnelle

Il s'ensuit qu'est dès lors **irrecevable** comme dépourvue d'objet la demande d'arrêt de l'exécution provisoire. De même, l'ordonnance suspendant l'exécution provisoire prise avant la radiation de l'affaire est **privée de tout effet** à compter de la date de la radiation.

140

Toutefois, bien que l'[article 539 du code de procédure civile](#) précise que n'est suspensif de l'exécution du jugement que le recours « exercé dans le délai », la formalisation d'un appel manifestement tardif produit néanmoins, en droit commun, un effet suspensif dès lors qu'il n'appartient qu'au seul juge du fond (formation de jugement de la cour d'appel ou conseiller de la mise en état ; rapp. [art. 911 du code de procédure civile](#), [BOI-CTX-JUD-20-20-40](#)), et non au greffe ou au premier président, de déclarer l'appel irrecevable comme tardif.

Il s'ensuit qu'en cas d'appel, même tardif, le jugement déferé n'est susceptible que d'une exécution provisoire.

Tel est notamment le cas lorsque l'extinction prématurée de l'instance d'appel par suite de la péremption de l'instance ([C. proc. Civ., art. 386](#)) est suivie d'un nouvel appel, même formalisé hors délai.

Mais cette exécution devient définitive lorsque la cour ou le conseiller de la mise en état constate l'irrecevabilité du recours.

150

Cela étant, l'exercice d'un appel manifestement tardif dans le seul but d'écarter le caractère définitif de l'exécution de la décision des premiers juges, voire aux fins de saisine du premier président d'une demande d'arrêt ou d'aménagement de l'exécution du jugement, pourrait, pour ce motif, être qualifié d'abusif ou dilatoire, et ainsi exposer son auteur à une amende civile, sans préjudice des dommages

et intérêts qui pourraient lui être réclamés par ailleurs (rapp. C. proc. Civ., art. 559).

La distinction entre exécution provisoire et exécution définitive revêt une importance toute particulière en ce qui concerne l'intervention éventuelle du premier président, dès lors que ce dernier n'a de pouvoirs, en vertu des [articles R* 202-5 du LPF](#) et [517 à 524 du code de procédure civile](#), qu'à l'égard des décisions assorties de l'exécution provisoire de droit.

Il s'ensuit que ne saurait être arrêtée ou aménagée l'exécution d'un jugement de première instance, même frappé d'appel, lorsque celui-ci présente un caractère exécutoire définitif ou inconditionnel.

d. Distinction entre exécution provisoire et exécution immédiate ordinaire

160

Il convient encore de distinguer l'exécution provisoire de l'exécution immédiate. Sont ainsi immédiatement exécutoires les jugements avant-dire droit, notamment ceux prescrivant une expertise, dès lors que l'[article 545 du code de procédure civile](#) fait défense d'interjeter appel à leur encontre indépendamment du jugement sur le fond.

Aucun effet suspensif lié à l'ouverture du délai d'appel n'est donc attaché à de telles décisions.

Un jugement décidant une expertise ou un sursis à statuer n'entrerait dans le champ de l'exécution provisoire de droit qu'en cas d'autorisation d'un appel immédiat par le premier président de la cour dans les conditions fixées aux [articles 272 et 380 du code de procédure civile](#) (BOI-CTX-JUD-20-10).

Sauf cette dernière hypothèse, qui devrait demeurer marginale dans le cadre du contentieux des droits d'enregistrement et assimilés, les parties ne peuvent donc pas solliciter une mesure d'arrêt ou d'aménagement de l'exécution immédiate d'un jugement décidant une mesure d'expertise.

2. Portée dans le temps de l'exécution provisoire de droit

a. Origine

170

L'exécution provisoire de droit attachée à un jugement au fond rendu dans le cadre de l'[article L. 199 du LPF](#) ne saurait produire d'effet qu'à compter de sa notification (Civ. 2ème 9 février 1983, Bull. II, n° 33 ; Civ. 2ème 2 avril 1997).

Sauf exécution volontaire par la partie perdante, la signification du jugement constitue ainsi un préalable obligatoire à toute mesure d'exécution forcée.

Mais dès lors que le jugement a été notifié, l'administration est en droit de reprendre les mesures d'exécution de l'avis de mise en recouvrement. Ni la formation d'un appel, ni même l'introduction d'une demande d'arrêt ou d'aménagement de l'exécution provisoire n'ont, à cet égard d'effet suspensif.

Toutefois, en ce dernier cas, et sauf circonstances particulières susceptibles de compromettre irrémédiablement et de manière imminente les droits du Trésor, l'administration limitera son action aux seules mesures conservatoires jugées nécessaires, jusqu'à la décision relative à l'arrêt ou l'aménagement de l'exécution provisoire.

En sens contraire, et par voie de conséquence, lorsqu'elle entend solliciter l'arrêt ou l'aménagement de l'exécution provisoire d'un jugement qui lui est partiellement ou totalement défavorable,

l'administration saisira dans les meilleurs délais, à la suite de sa déclaration d'appel, le premier président de la cour d'appel et diffèrera toute mesure d'exécution jusqu'au prononcé de sa décision.

b. Terme

180

Hors les cas où l'exécution provisoire de droit est prématurément remplacée par une exécution inconditionnelle (voir supra [I A 2 c](#)), et ceux dans lesquels elle est arrêtée ou aménagée par le premier président (infra, [§ 360 et suiv.](#)), le caractère provisoire de l'exécution de droit du jugement de première instance frappé d'appel cesse au jour de la notification de l'arrêt de la cour d'appel, soit qu'elle devienne définitive (arrêt confirmatif), ou qu'à l'inverse, elle soit annulée (arrêt infirmatif).

1° Arrêt confirmatif

190

Si le jugement exécuté à titre provisoire est confirmé par la cour, l'exécution et les actes pris pour cette exécution deviennent définitifs.

La formation éventuelle d'un pouvoir en cassation, voie extraordinaire de recours dépourvue de tout effet suspensif, est sans incidence sur cette substitution de l'exécution définitive à l'exécution provisoire.

2° Arrêt infirmatif

200

En revanche, lorsque la cour d'appel infirme le jugement déféré, celui-ci disparaît en même temps que les effets de l'exécution provisoire dont il était assorti (Civ. 2ème 27 janv. 1993, Bull. II, n° 34).

La partie ayant poursuivi l'exécution forcée de la décision de première instance est donc tenue de restituer les sommes reçues du chef de cette exécution provisoire.

La cour d'appel n'est cependant pas tenue d'ordonner expressément une telle restitution, l'obligation de remboursement découlant en effet de plein droit de la réformation de la décision exécutoire à titre provisoire (Cass. soc. 20 mars 1990, Bull. V, n° 126).

Conséquemment, le remboursement résultant de la décision de la cour d'appel est assorti du paiement des intérêts moratoires dans les conditions habituelles.

c. Incidences d'une cassation de l'arrêt d'appel

210

Lorsqu'à la suite d'un pourvoi, la Cour de cassation censure l'arrêt rendu par la cour d'appel, et sauf les cas où la cassation est prononcée sans renvoi, la Cour Suprême mettant elle-même fin au litige, l'annulation de la décision attaquée a pour effet, aux termes de [l'article 625 du code de procédure civile](#), de replacer la cause et les parties au même et semblable état où elles se trouvaient avant la décision cassée.

Cette même disposition prévoit que la cassation encourue entraîne de plein droit la nullité de tous les actes qui sont la suite ou l'exécution de la décision cassée.

Ce principe doit cependant être combiné avec les effets liés à l'exécution provisoire de droit des jugements de première instance.

Ainsi la cassation d'un arrêt d'appel confirmatif du jugement de première instance a pour effet de redonner force exécutoire à titre provisoire audit jugement (Com.; 14 mars 1984, Bull. IV, n° 105).

Les conséquences d'un arrêt de censure de la Cour de cassation dépendent ainsi du sens et de l'effet attachés, d'une part, à l'arrêt d'appel ainsi annulé et, d'autre part, au jugement de première instance frappé d'appel.

3. L'exécution provisoire de droit au regard des spécificités du contentieux fiscal

a. Principes généraux du contentieux fiscal

220

Hormis le cas des demandes en restitution d'impositions antérieurement acquittées, les réclamations présentées par les contribuables en matière de droits d'enregistrement et assimilés ont généralement pour objet la contestation d'un avis de mise en recouvrement notifié à la suite d'une procédure d'imposition.

Or, le contentieux fiscal de l'assiette de l'impôt présente la particularité de déférer à la connaissance du juge non directement le titre de recouvrement de la créance du Trésor mais la décision administrative, expresse ou implicite, de rejet de la réclamation préalable ([article L 199 du LPF](#)).

Par ailleurs, le titre qui authentifie la créance du Trésor est rendu exécutoire dans les conditions fixées à l'[article L 256 du LPF](#).

L'administration disposant ainsi d'un titre exécutoire serait fondée à poursuivre le recouvrement forcé des sommes qui y sont mentionnées, nonobstant l'existence d'une contestation.

Toutefois, en application des [articles L 277](#) et suivants du LPF, le contribuable qui désire surseoir au paiement d'une imposition qu'il conteste est en droit d'obtenir un tel sursis à la double condition d'en faire la demande et de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt différé ([BOI-CTX-DG-20-70-10](#)).

Une fois obtenu, le sursis de paiement produit ses effets jusqu'à ce qu'il ait été statué sur la réclamation par une décision exécutoire.

Il découle de ce principe que le sursis de paiement continue à bénéficier au contribuable ayant contesté dans les délais impartis le rejet de sa réclamation, devant le tribunal compétent.

b. Conséquences sur l'exécution provisoire

230

L'effet suspensif lié à l'existence d'un sursis de paiement ne survit pas à l'intervention du jugement de première instance.

De la même manière en effet que l'[article L 11 du code de justice administrative](#) prive de tout effet suspensif le recours devant la cour administrative d'appel, l'[article R* 202-5 du LPF](#) neutralise l'effet suspensif conféré à l'appel, en matière de contentieux civil devant la cour d'appel judiciaire, par l'[article 539 du code de procédure civile](#).

Le jugement du tribunal de grande instance ou du tribunal administratif constitue ainsi la **décision exécutoire** mettant un terme au sursis de paiement et conduisant, selon le sens de la décision, soit au dégrèvement des sommes contestées, soit au rétablissement de la force exécutoire de l'avis de mise en recouvrement.

240

Mais, dans ce dernier cas, le jugement déboutant le contribuable ne constitue en aucun cas en lui-même un titre venant compléter où se substituer au titre exécutoire de l'administration.

La Cour de cassation juge en effet qu'aucune juridiction n'est compétente pour délivrer un titre de perception d'impôts (Com. 27 novembre 1984, Bull. IV, n° 321 ; Com. 7 mars 1995 Bull. IV, n° 70) ou pour condamner un contribuable au paiement d'un impôt (Com. 13 février 1996, n° 265 D).

Ces principes constants ont permis au premier président de la Cour de cassation de rejeter une demande de retrait du rôle émanant de l'administration et visant un pourvoi formé par un contribuable, au motif que « l'obligation de payer l'imposition litigieuse procède des avis de mise en recouvrement devenus exécutoires, et non de la décision attaquée, laquelle, ne comportant aucune condamnation, échappe au domaine de l'article 1009-1 du code de procédure civile ».

250

En définitive, l'exécution à titre provisoire d'un jugement de première instance défavorable au contribuable signifie seulement la disparition des effets attachés au sursis de paiement, s'il en existait un à la date de la décision en cause.

Cette disparition a pour effet de permettre au comptable compétent de reprendre les procédures de recouvrement prévues par la loi.

Parallèlement, les mesures d'arrêt ou d'aménagement de cette exécution provisoire ne peuvent ainsi avoir pour objet que d'empêcher ou aménager la disparition du sursis de paiement initialement accordé au contribuable.

Mais, dès lors que l'obligation au paiement des sommes portées sur l'avis de mise en recouvrement ne procède pas directement du jugement du tribunal mais seulement du caractère exécutoire intrinsèque de ce titre, qui recommence à produire tous ses effets au terme du sursis de paiement, les dispositions de l'article R* 202-5 du LPF ne sauraient conférer au premier président le pouvoir d'accorder, de son propre chef, un sursis de paiement que le contribuable aurait omis de demander ou qui lui aurait été refusé, notamment en raison de garanties insuffisantes.

Il sera, à cet égard, observé que les articles L 279 et L 279 A du LPF ont institué une procédure spécifique de recours contre les décisions portant refus des garanties offertes par le contribuable à l'appui de la demande de sursis, de sorte que le premier président n'est pas compétent pour connaître ultérieurement d'un tel contentieux, étranger au domaine de son intervention dans le cadre de l'article R* 202-5 du LPF.

260

Par ailleurs, la défense de différer, suspendre ou faire suspendre le recouvrement des droits d'enregistrement et assimilés et des pénalités encourues, édictée aux articles 1701 et 1702 du CGI, renforce l'interdiction faite au premier président d'agir sur le caractère exécutoire de l'avis de mise en recouvrement lorsque le jugement du tribunal de grande instance, exécutoire à titre provisoire, est lui-même dépourvu de tout effet en ce domaine, faute pour le contribuable d'avoir sollicité ou obtenu un sursis de paiement.

Dans cette hypothèse, en effet, la contestation de l'impôt ne dispense pas le contribuable de payer les sommes litigieuses, nonobstant la formulation d'une réclamation et la saisine du tribunal de grande instance.

De manière plus générale, les juridictions judiciaires ne peuvent imposer des délais de paiement aux comptables publics, notamment en se fondant sur les dispositions de l'article 1244-1 du code civil prévoyant le délai de grâce (rappr. CA Paris 12 juin 1987, D. 87, IR 174 ; Com. 13 octobre 1992, Bull. IV, n° 309 ; Com. 23 novembre 1993, Bull. IV, n° 426, p. 309).

La Cour de cassation a solennellement rappelé que, sauf dispositions spéciales - inexistantes en matière de contentieux d'assiette des droits d'enregistrement et assimilés - la loi générale excluait l'octroi de délais de grâce par le juge, sur le fondement de l'article 1244-1 du Code civil, pour les créances fiscales (Com. 16 juin 1998, Bull. IV, n° 193).

c. Encadrement du recours en réparation

270

La portée du principe de réparation des dommages causés par la poursuite de l'exécution provisoire est très largement atténuée en matière de contentieux de l'assiette de l'impôt, en raison des dispositions de l'article L 207 du LPF qui prévoient que lorsqu'une réclamation contentieuse est admise en totalité ou en partie, le contribuable ne peut prétendre à des dommages-intérêts ou à des indemnités quelconques, à l'exception des intérêts moratoires prévus par l'article L 208 du LPF.

Pour autant, l'article L 207 du LPF ne ferme pas toute possibilité d'obtenir réparation du préjudice éventuellement subi. Mais une telle demande en réparation s'inscrirait alors dans le cadre de la **procédure de droit commun de la responsabilité de la puissance publique** (cf. Division « Contentieux de la Responsabilité », BOI-CTX-RDI) distincte de celle de la réparation des dommages causés par la poursuite de l'exécution provisoire d'un jugement de première instance rendu en matière fiscale. Cette dernière procédure relève en effet de la **compétence du juge de l'exécution** (cf. supra, § n°110).

B. Les limites de l'exécution provisoire de droit

1. La notion de conséquences manifestement excessives

a. Rapprochements avec le sursis à exécution applicable devant les juridictions administratives

280

L'article R* 202-5 du LPF , par le renvoi opéré aux dispositions du code de procédure civile, donne notamment au premier président de la cour d'appel le pouvoir d'arrêter l'exécution provisoire de droit bénéficiant aux jugements rendus en matière de droits d'enregistrement et assimilés.

Toutefois, ce pouvoir ne peut s'exercer que dans l'hypothèse où l'exécution provisoire risque d'entraîner des conséquences manifestement excessives.

Les pouvoirs ainsi conférés au premier président de la cour d'appel sont à rapprocher de ceux exercés, en application de l'article R 811-17 du code de justice administrative (CJA), par les juridictions administratives en matière de sursis à exécution des décisions juridictionnelles (BOI-CTX-DG-20-70-30).

290

Pour autant, les conditions respectives d'octroi des mesures pouvant être décidées diffèrent sensiblement entre les deux ordres de juridiction.

Certes, la notion de « conséquences manifestement excessives » de l'article R* 202-5 du LPF recouvre un domaine sensiblement identique à celui des « conséquences difficilement réparables » prévues à l'article R 811-17 du CJA et que la jurisprudence du Conseil d'Etat définit comme des conséquences qui seraient, en pratique, très difficiles à faire disparaître en cas d'annulation de la décision.

Mais, alors que le sursis à exécution ne peut être accordé par une juridiction administrative que dans l'hypothèse où se trouve également remplie une seconde condition tenant à l'existence d'un moyen sérieux de nature à justifier l'annulation de la décision attaquée, l'exercice, par le premier président, des pouvoirs que lui confère l'article R* 202-5 du LPF n'est au contraire soumis à aucune condition de cet ordre, l'arrêt ou l'aménagement de l'exécution provisoire étant **indépendants des mérites de l'appel** exercé contre le jugement exécutoire de droit (cf. infra, § n°310).

b. Spécificités tenant aux règles de la procédure civile

300

La notion de conséquences manifestement excessives figurant à l'article R* 202-5 du LPF est directement issue des dispositions de l'article 524 du code de procédure civile, texte auquel il est d'ailleurs expressément renvoyé.

La Cour de cassation a défini les critères de qualification de la notion de conséquences manifestement excessives dans un arrêt de l'Assemblée plénière du 2 novembre 1990 (Bull. n° 11).

Le caractère manifestement excessif des conséquences de l'exécution provisoire doit s'apprécier, quel que soit le montant de la condamnation, exclusivement, au regard de la situation du débiteur, compte tenu de ses facultés, ou des facultés de remboursement du créancier (Cour de cassation, Assemblée plénière, 2 novembre 1990 ; Civ. 2ème 23 octobre 1991, Bull. II, n° 281 ; Civ. 2ème 12 novembre 1997, Bull. II, n° 274).

310

La doctrine tend à analyser très restrictivement le contenu de la notion ainsi définie par la Cour Suprême, n'y admettant que les situations dans lesquelles l'exécution provisoire risque de laisser **des traces indélébiles d'une gravité suffisante, c'est-à-dire de causer un dommage irréparable, ou quasi irréparable**.

Ainsi, l'importance de la condamnation (dans le contentieux fiscal il s'agira de l'importance des sommes finalement dégrévées. restituées ou laissées à la charge du contribuable par la décision du tribunal de grande instance) n'est pas, en elle-même, un motif suffisant pour justifier l'arrêt ou l'aménagement de l'exécution provisoire (Cour de cassation, Assemblée Plénière, 2 novembre 1990 précité), encore faut-il que les facultés du débiteur ne lui permettent pas d'exécuter le jugement sans encourir de graves conséquences, susceptibles de rompre de manière irréversible son équilibre financier ou, à l'inverse, que le risque d'insolvabilité, l'absence ou la faiblesse des facultés de restitution chez le créancier, voire son comportement ou sa situation particulière, soient de nature à compromettre le remboursement en cas d'infirmité du jugement .

Il résulte en outre de l'arrêt de plénière précité, ainsi que de très nombreuses autres décisions de la Cour de cassation, que ne saurait être arrêtée ou aménagée l'exécution provisoire bénéficiant à un jugement, motif pris des chances de succès ou du bien-fondé de l'appel (Civ. 3ème, 4 novembre 1987, Bull. III, n° 179), de l'irrégularité du jugement (Civ. 2ème, arrêts du 25 mars 1992, Bull. II, n° 108, ; 24 février 1993, Bull. II, n° 77 et 12 novembre 1997), voire de la méconnaissance des droits de la défense (Civ. 2ème, 13 mars 1996, Bull. II, n° 66, et 27 novembre 1996, Bull. II, n° 270).

320

Cela étant, dans la limite et le respect des critères établis par la jurisprudence de la Cour de cassation, la mesure d'arrêt de l'exécution provisoire relève néanmoins du pouvoir souverain d'appréciation, par le juge qui examine la demande, du risque de conséquences manifestement excessives (Cass. soc. 11 décembre 1990, Bull. V, n° 641 ; Civ. 2ème, 5 juin 1996, Bull. II, n° 139 ; 5 février 1997, Bull. II, n° 36).

Il n'est donc pas possible, s'agissant de questions de fait, de déterminer de manière générale les cas dans lesquels sera ou non caractérisée l'existence de conséquences manifestement excessives.

Il convient en conséquence, dans chaque espèce, de déterminer si la poursuite de l'exécution provisoire de droit est susceptible d'entraîner, non pas seulement des difficultés financières chez le débiteur - insuffisantes à caractériser l'existence de conséquences manifestement excessives - mais également des dommages irréversibles dépassant très largement les risques normaux inhérents à toute exécution provisoire.

De même, l'appréciation du risque de non-restitution par le bénéficiaire de l'exécution provisoire doit tenir compte de tous les éléments, tant actuels, que raisonnablement envisageables dans l'avenir, permettant d'apprécier la capacité réelle, ou la volonté objective, du créancier de rembourser les sommes versées en cas d'infirmité de la décision des premiers juges (ordonnance suspendant l'exécution provisoire d'une condamnation de l'Etat au versement d'une somme importante à un particulier, dès lors que ce dernier, non-résident, ne possédait en France aucun bien propre à répondre d'une restitution éventuelle et n'avait fourni aucun engagement de caution).

c. Portée de la notion dans le cadre du contentieux de l'assiette des droits d'enregistrement et assimilés

330

La notion de conséquences manifestement excessives a, dans le cadre du contentieux de l'assiette des droits d'enregistrement et assimilés, un contenu particulier compte tenu des spécificités de la matière et de la procédure fiscale.

Ainsi, si le jugement du tribunal ne forme jamais le titre de la créance du Trésor et ne vaut pas condamnation au paiement des sommes figurant sur l'avis de mise en recouvrement, son prononcé entraîne selon le cas le dégrèvement partiel ou total des impositions en causes et/ou le rétablissement de l'exigibilité de l'impôt et du caractère exécutoire de l'avis de mise en recouvrement ou encore, dans le cadre d'une demande en restitution de sommes déjà acquittées, le rejet ou l'admission de cette demande et son exécution comptable.

Dans le premier cas, le rôle du juge est donc d'apprécier si l'exposition du contribuable débouté par le jugement aux mesures d'exécution forcée prévues, soit par le livre des procédures fiscales, soit par les règles ordinaires des voies d'exécution, risque d'entraîner des conséquences manifestement excessives.

Une telle appréciation doit, bien entendu, tenir compte des facultés du contribuable ainsi que de tous les autres paramètres pertinents, mais encore des décisions ou propositions de l'administration pour régler les modalités concrètes de l'exécution provisoire.

340

A cet égard, la conclusion, d'un **plan de règlement** avec le comptable chargé du recouvrement de la créance rend sans objet, et par suite irrecevable, la demande d'arrêt ou d'aménagement de l'exécution provisoire, y compris lorsque, à la suite d'un manquement du redevable à ses engagements, il est mis fin à un tel plan de règlement.

La conclusion d'un plan de règlement constitue en effet un moyen pour le contribuable d'éviter les mesures de poursuite en se libérant progressivement de sa dette.

Il constitue ainsi une garantie pour l'intéressé, tant que ses termes en sont respectés, de n'encourir aucune mesure de recouvrement forcé. Un tel engagement, librement consenti, est donc exclusif de toute idée de conséquences manifestement excessives.

De même, dans l'hypothèse où un plan de règlement n'aurait pu finalement être conclu, il doit être tenu compte des contre-propositions éventuellement formulées par le comptable, et analyser les causes de l'échec (défaut de constitution de garanties, propositions du contribuable hors de proportion avec l'importance de la dette fiscale, etc ...).

350

D'une manière générale, l'objectif recherché par le Trésor dans la poursuite de l'exécution provisoire est d'inciter le contribuable à se libérer de sa dette fiscale, reconnue fondée par un premier tribunal, en évitant que l'exercice du droit d'appel à l'encontre du jugement puisse être envisagé dans un but purement dilatoire.

Mais un tel objectif doit être poursuivi par la mise en œuvre de moyens proportionnés aux circonstances particulières de chaque espèce, dès lors qu'une telle exécution, par nature précaire et susceptible d'une annulation rétroactive, ne doit pas entraîner pour le débiteur de dommages irréremédiables.

Ce principe est également applicable aux hypothèses de jugements défavorables à l'administration.

Dans de tels cas, le Trésor peut exprimer dans certaines situations des doutes sur la capacité ultérieure, ou même sur la volonté du redevable ayant obtenu gain de cause en première instance, de s'acquitter de sa dette fiscale si celle-ci devait être finalement rétablie par la cour d'appel et avoir ainsi un intérêt légitime à demander l'arrêt de l'exécution provisoire afin de conserver le bénéfice des garanties constituées par le contribuable pendant la durée de l'instance d'appel ou de ne pas avoir à procéder à la restitution sollicitée avant la décision des juges d'appel.

360

L'attention est spécialement attirée sur le fait que, dans de tels cas, l'arrêt de l'exécution provisoire d'un jugement favorable au contribuable ne saurait causer un quelconque préjudice à ce dernier, définitivement consacré dans ses droits, le moment venu, par l'arrêt d'appel.

En effet, soit le maintien des garanties constituées par le contribuable dans le cadre du sursis de paiement est autorisé, et dans ce cas, l'intéressé bénéficiera, en cas de succès de ses prétentions devant la cour d'appel, du remboursement des frais exposés pour constituer les garanties ([LPF, articles L 208, R* 208-3 à R* 208-6](#)), soit la restitution initialement accordée par le tribunal de grande instance en sa faveur est suspendue, et son exécution comptable sera alors assortie, en cas de confirmation par la cour d'appel, des intérêts moratoires liquidés dans les conditions prévues aux [articles L 208 et R* 208-2 du LPF](#).

Dans les deux cas, les sommes remboursées ou les intérêts payés tiennent en effet compte de la période durant laquelle l'exécution provisoire a été suspendue.

Si une telle absence de préjudice ne saurait, à elle seule, constituer la motivation de la décision arrêtant l'exécution provisoire ([Cass., assemblée plénière, 2 nov. 1990](#)), elle doit cependant être rapprochée des risques que la poursuite de l'exécution provisoire est susceptible de faire courir aux intérêts du Trésor, afin de déterminer si ceux-ci sont excessifs et justifient la mesure d'arrêt sollicitée.

2. Les mesures d'arrêt et d'aménagement de l'exécution provisoire de droit

a. L'arrêt de l'exécution provisoire

370

Elle consiste, dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt, à maintenir le sursis de paiement - si celui-ci a été demandé - jusqu'au dénouement de l'instance d'appel ou, au contraire, à suspendre le dégrèvement et la mainlevée des garanties constituées ou encore à différer l'exécution de la restitution sollicitée et accordée par les premiers juges.

Dans les cas où elle a pour effet de laisser subsister le sursis de paiement bénéficiant aux créances contestées, la suspension du délai de prescription de l'action en recouvrement se trouve prolongée jusqu'au moment à partir duquel peut être poursuivie l'exécution définitive mettant fin audit sursis .

Remarque : Il s'agit généralement de la signification de l'arrêt d'appel confirmant l'exigibilité de la créance fiscale, mais aussi des cas dans lesquels l'effet suspensif de l'appel a disparu (supra, § n°130) ou lorsque l'instance d'appel s'éteint, par suite de la constatation de la caducité de la déclaration d'appel ou de la péremption (cf. § n°60).

L'arrêt de l'exécution provisoire ne pouvant être accordé que dans l'hypothèse de l'existence d'un risque de conséquences manifestement excessives, la prise d'une telle mesure par le premier président pourrait s'avérer impossible, faute de caractérisation de cette condition légale, ou inadaptée, et ce alors même que la poursuite pure et simple de l'exécution provisoire semblerait inappropriée au magistrat saisi.

Aussi, l'[article R* 202-5 du LPF](#) a-t-il prévu une alternative à l'arrêt de l'exécution provisoire, prenant la forme de mesures d'aménagement, prévues aux [articles 517 à 522 du code de procédure civile](#).

b. Les mesures d'aménagement de l'exécution provisoire

1° Le régime des mesures d'aménagement

380

Les [articles 517 à 522 C. proc.Civ.](#) auxquels renvoie l'[article R* 202-5 du LPF](#) prévoient différentes mesures d'aménagement de l'exécution provisoire de droit.

Remarque : Sont également visés les [articles 523 et 524 du code de procédure civile](#) qui prévoient la procédure applicable devant le premier président ([BOI-CTX-JUD-10-70-20](#)).

Si la règle posée par l'[article 524-2° du code de procédure civile](#) n'autorise, dans le cadre de la procédure ordinaire et s'agissant d'une exécution provisoire de droit, que les mesures prévues aux [articles 521 et 522 C. proc. Civ.](#), l'[article R* 202-5 du LPF](#) **déroge expressément à cette limitation et permet au premier président de prendre également les mesures d'aménagement indiquées aux [articles 517 à 521 du code de procédure civile](#).**

En outre, il résulte de la combinaison des [articles R 202-5 du LPF](#), [521 et 524 du code de procédure civile](#), ainsi que de la jurisprudence de la Cour de cassation ([Civ. 2ème, 23 janvier 1991, Bull. II, n° 26](#) ; et [29 mars 1995, Bull. II, n° 112](#)) que **les mesures d'aménagement de l'exécution provisoire ne sont pas subordonnées à la constatation préalable de l'existence d'un risque aux conséquences manifestement excessives.***

Le premier président dispose ainsi en ce domaine d'un pouvoir d'appréciation laissé à sa discrétion, tant pour l'opportunité d'accorder une mesure que dans le choix de celle-ci. Il ne peut refuser une mesure d'aménagement au seul motif de l'absence de risque de conséquences manifestement excessives dans la poursuite de l'exécution provisoire ([Civ. 2ème, 23 janvier 1991, Bull. II n°26](#)), mais peut justifier un tel refus par l'absence de preuve, tant de l'existence de risques graves résultant de l'exécution provisoire, que de l'insolvabilité de la partie gagnante ([Civ. 2ème, 29 mars 1995, Bull. II n°112](#)).

390

Quoi qu'il en soit, la demande d'une mesure d'aménagement doit, bien entendu, être motivée par des considérations précises (cf. [infra, § n°430 et n°510](#)).

Il importe donc, lorsque l'administration sollicite une mesure d'aménagement, ou lorsqu'elle s'y oppose, de fournir au premier président tous les éléments propres à justifier du caractère opportun ou inopportun de la demande d'aménagement, de même qu'il convient de justifier toute appréciation sur le caractère approprié ou non de la mesure sollicitée ou combattue.

400

Le premier président est, conformément aux dispositions des [articles R* 202-5 du LPF](#) et [523 C. proc. Civ.](#), seul compétent pour prescrire les mesures d'aménagement de l'exécution provisoire ([BOI-CTX-JUD-10-70-20](#)).

Outre la décision prescrivant la réalisation de la mesure décidée et en organisant les modalités, il a donc tous pouvoirs pour régler tous les incidents pouvant naître du chef de cette décision.

Il est en particulier compétent pour statuer sur les conséquences de la défaillance de la partie condamnée à constituer garantie.

410

Il est aussi compétent en application de [l'article 522 du code de procédure civile](#) pour autoriser la substitution à la garantie primitive d'une garantie équivalente.

Ce texte ne concerne, en principe, que les situations dans lesquelles la constitution d'une garantie a été primitivement ordonnée dans le cadre des [articles 517 à 521 du code de procédure civile](#).

Toutefois, il est admis que cette disposition puisse s'appliquer également aux garanties constituées dans le cadre du sursis de paiement.

Néanmoins, la demande de substitution d'une garantie à une autre, spécialement lorsqu'il s'agit de la sûreté initiale acceptée par l'administration en contrepartie de l'octroi du sursis de paiement, doit être justifiée par une modification survenue dans la situation du débiteur.

La garantie substituée doit en outre **être strictement équivalente** à la sûreté ainsi remplacée (il a été jugé en ce sens qu'une caution bancaire n'est pas équivalente à une consignation).

Une demande de substitution peut être indifféremment introduite par le créancier ou le débiteur.

420

L'attention est attirée sur le fait que la requête adressée par un contribuable au premier président en vue d'autoriser, à l'encontre du jugement l'ayant débouté de ses prétentions, le maintien du sursis de paiement en contrepartie d'une nouvelle garantie substituée à la garantie initialement constituée dans le cadre d'un tel sursis s'analyse d'abord comme une demande **d'arrêt pur et simple** de l'exécution provisoire de droit, et non comme une simple mesure d'aménagement.

Le requérant est donc tenu en ce cas de faire la preuve des conséquences manifestement excessives que la poursuite de l'exécution provisoire serait susceptible d'entraîner.

2° Le contenu des mesures d'aménagement

a° Les mesures mises à la charge du créancier

430

Les [articles 517 à 520 C. proc. Civ.](#) prévoient les mesures d'aménagement pouvant être mises à la charge du créancier.

Ces textes visent la « constitution d'une garantie, réelle ou personnelle, suffisante pour répondre de toutes restitutions ou réparations ».

Il s'agit donc de mesures destinées, non pas à faire obstacle à la poursuite de l'exécution provisoire, mais à assurer au débiteur qu'en cas d'annulation ou reformation par la cour d'appel du jugement de première instance, il pourra récupérer les sommes payées et, le cas échéant, obtenir réparation des dommages causés par l'exécution.

La garantie peut prendre la forme tant d'une sûreté **personnelle**, et en ce domaine le cautionnement bancaire paraît le mode de sûreté le plus approprié, que **réelle**.

Dans ce dernier cas, la doctrine admet tous les types de garanties réelles (prise d'hypothèque, nantissement, consignation), étant observé que dans le cas où la garantie est constituée par une somme d'argent, [l'article 519 du C. proc. Civ.](#) règle les modalités de sa consignation, effectuée normalement à la caisse des dépôts et consignation ou, sur demande de l'une des parties, entre les mains d'un tiers, si celui-ci accepte le dépôt.

Mais il n'est pas possible, sans excéder les limites des mesures autorisées par l'article 517 du code de procédure civile, d'étendre la notion de garantie à d'autres mesures de sauvegarde, telle par exemple une mesure de contrôle par un expert.

Il incombe au débiteur, demandeur de la mesure de garantie, d'en établir la nécessité et l'opportunité.

S'agissant d'une garantie mise à la charge du créancier poursuivant une exécution provisoire, l'intéressé devra généralement démontrer l'existence d'un risque caractérisé d'insolvabilité du bénéficiaire des paiements (*voir cependant infra* § n° 480).

Le premier président doit bien entendu tenir compte des facultés du créancier et ne prescrire que des mesures réalisables par l'intéressé.

440

[L'article 518 du code de procédure civile](#) dispose par ailleurs que la nature, l'étendue et les modalités de la garantie sont précisées par la décision qui en prescrit la constitution.

Le premier président règle en conséquence souverainement l'ensemble des questions relatives à la garantie, notamment celles qui concernent le délai de sa constitution, sa durée, qui ne peut, en tout état de cause, aller au-delà du prononcé de l'arrêt confirmatif de la cour, ou encore les modalités de sa libération.

L'article 517 du code de procédure civile prévoit que la garantie doit être suffisante pour répondre de toutes restitutions ou réparations.

Il s'ensuit que celle-ci doit couvrir l'ensemble des droits et pénalités contestés devant la cour d'appel, mais également, le cas échéant, (lorsque l'administration a perdu devant le tribunal) les intérêts moratoires versés ainsi que les frais remboursés en application de l'article L 208 alinéa 2 du LPF.

450

Par ailleurs, le montant de la garantie à constituer ne doit pas, en principe, être déterminé en fonction des réparations demandées à l'administration, dès lors que l'article L 207 du LPF fait défense aux juridictions d'allouer une indemnité quelconque en sus des intérêts moratoires tels que prévus à l'article L 208 du LPF(cf. supra, II A 3 c).

Cela étant, le montant des intérêts moratoires prévisibles, compte tenu de la durée envisageable de l'instance d'appel, que l'administration serait amenée à verser au contribuable ayant payé des impositions finalement déchargées par la cour d'appel peut néanmoins être pris en compte pour le calcul de la garantie.

460

L'article 520 du C. proc. Civ. prévoit qu'en cas de difficulté d'appréciation de la **valeur de la garantie**, le juge invite les parties à se présenter devant lui, à la date qu'il fixe, avec leurs justifications. Il est alors statué sans recours. Compte tenu de ce qui précède, cette disposition devrait rester d'application marginale dans le cadre du contentieux fiscal de l'assiette des droits d'enregistrement.

470

Dans les faits, les mesures prévues aux articles 517 à 520 devraient rester limitées aux situations dans lesquelles la décision exécutoire de droit entraîne le versement par le Trésor d'une somme au contribuable, qu'il s'agisse de la restitution d'impositions acquittées spontanément ou du reversement de sommes payées à la suite de l'envoi d'un avis de mise en recouvrement.

En effet, dès lors que la décision défavorable au Trésor intervient dans un litige où les impositions critiquées bénéficiaient du sursis de paiement, le dégrèvement qui en résulte n'entraîne aucune restitution, mais seulement des paiements limités (remboursement des frais de constitution des garanties afférentes au sursis de paiement). Le Trésor ne peut donc invoquer les dispositions de l'article 517 du code de procédure civile aux fins de constitution par le contribuable d'une garantie propre à répondre d'une restitution inexistante. Dans cette hypothèse, l'administration ne peut que soutenir l'existence d'un risque de conséquences manifestement excessives pour solliciter l'arrêt pur et simple de l'exécution provisoire et le maintien des garanties assortissant le sursis de paiement.

480

A l'inverse, lorsque l'exécution provisoire entraîne le rétablissement du caractère exécutoire de l'avis de mise en recouvrement et l'exigibilité des sommes qui y figurent, il serait vain pour le contribuable de solliciter la constitution par le Trésor d'une garantie dès lors qu'eu égard à la qualité de ce dernier, le débiteur n'a, par construction, pas à redouter un risque d'insolvabilité et de non-restitution (jugé pour l'Etat : Paris 18 mai 1994 ; pour l'URSSAF : Rennes, 2 janvier 1980, Gaz Pal, doctr. 1982, p. 183).

En pratique, l'administration ne sollicitera la constitution de garanties par le contribuable que dans le cas où, contrainte par le caractère exécutoire du jugement de lui rembourser des droits, pénalités ou intérêts moratoires, sans qu'il soit besoin de recourir à la notion de conséquences manifestement excessives, elle estimerait douteuse, eu égard aux circonstances de l'espèce, la capacité ou la volonté de restitution par l'intéressé des sommes en cause.

b° Les mesures mises à la charge du débiteur

490

L'article 521 du C.proc.Civ. prévoit que la partie condamnée au paiement d'une somme ne présentant pas le caractère d'aliments, de rentes indemnitaires ou de provisions peut éviter que l'exécution provisoire soit poursuivie en consignation, sur autorisation du juge, les espèces ou les valeurs suffisantes pour garantir en principal, intérêts et frais le montant de la condamnation.

Il ne s'agit pas là, à proprement parler, d'un arrêt de l'exécution provisoire, mais d'une modalité particulière de sa poursuite dès lors, d'une part, que la consignation dont il s'agit procède incontestablement du caractère exécutoire du jugement de première instance, et, d'autre part, qu'une telle mesure impose une charge à la partie perdante.

Tout comme dans le cas des garanties mises à la charge du créancier (cf. supra, § 380), la mise en œuvre des dispositions de l'article 521 du code de procédure civile n'est pas subordonnée à la caractérisation de conséquences manifestement excessives (Civ. 23 janvier 1998 et 16 juillet 1992).

Mais, sauf en ce qui concerne les dépens et, le cas échéant, les sommes allouées sur le fondement de l'article 700 du code de procédure civile, une application stricte des règles du contentieux fiscal pourrait conduire à écarter totalement ce texte, dès lors que les juridictions, saisies dans le cadre de l'article L 199 du LPF, ne peuvent condamner au paiement d'une somme (supra, § 240), mais seulement infirmer ou confirmer, en tout ou partie, la décision contentieuse de rejet de la réclamation.

Or, la lettre de l'article 521 du C. proc. Civ réserve expressément son application aux **condamnations au paiement d'une somme**.

Aussi, pour la mise en œuvre de l'article R.* 202-5 du LPF, est-il admis que le contribuable, contraint d'acquiescer des droits et pénalités mentionnés sur un avis de mise en recouvrement redevenu exécutoire par suite d'un jugement de première instance rejetant ses prétentions, puisse invoquer devant le premier président le bénéfice de l'article 521 al. 1 du code de procédure civile.

La même faculté est, par voie de conséquence, ouverte à l'administration lorsque le jugement exécutoire met à sa charge une obligation de restitution de sommes antérieurement acquittées.

500

L'article 521 du C. proc. Civ. ne prévoit qu'un seul mode d'aménagement, sous forme d'une **consignation de sommes ou de valeurs**.

Il n'est donc pas possible d'y substituer une autre sûreté (notamment une caution), ni originairement, ni par substitution, de sorte que les dispositions de l'article 522 du C. proc.Civ. sont inapplicables à cette situation.

510

De la même manière que pour les garanties mises à la charge du créancier, la demande de consignation doit être motivée par des considérations de fait propres à justifier son opportunité et sa

nécessité.

C'est au débiteur qui entend exécuter la décision sous la forme d'une consignation qu'il incombe de proposer cette mesure et d'apporter les justifications précitées.

Le premier président dispose alors d'un pouvoir souverain d'appréciation pour l'accepter ou la refuser.

Il en règle les modalités et désigne le tiers chargé de recevoir les fonds dans sa décision.

Mais la mesure de consignation ne saurait aboutir à octroyer indirectement un délai de grâce au débiteur. Est ainsi prohibée une consignation échelonnée dans le temps sur plusieurs termes successifs .

La consignation effective des sommes garantissant le montant des droits, pénalités et frais dont le jugement a constitué le redevable débiteur s'analyse comme une **exécution par équivalence** du jugement exécutoire. Elle entraîne, par voie de conséquence, la mainlevée des garanties constituées dans le cadre du sursis de paiement.