RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-FORCE-30-40-20150701
Date de publication : 01/07/2015
Date de fin de publication : 27/11/2019

REC - Mise en œuvre du recouvrement forcé - Responsabilité du tiers détenteur défaillant

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement
Mise en œuvre du recouvrement forcé
Titre 3 : Avis à tiers détenteur
Chapitre 4 : Responsabilité du tiers détenteur défaillant

Sommaire :

I. Mise en œuvre de la responsabilité du tiers détenteur défaillant
A. Conditions d'exercice de l'action contre le tiers détenteur défaillant
1. Nécessité d'une défaillance du tiers détenteur engageant sa responsabilité
2. Défaut de contestation du principe de créance
B. Nécessité d'un titre exécutoire
II. Saisine du juge de l'exécution
A. Fondement de la demande
B. Juge de l'exécution territorialement compétent
C. Contenu de l'assignation
III. Poursuites contre le tiers détenteur défaillant
A. Tiers détenteur in bonis
B. Cas particulier du tiers détenteur en procédure collective

1

Le tiers détenteur est tenu de payer au comptable des finances publiques le montant de la créance, ou des créances, dont le recouvrement est poursuivi, pour le montant figurant sur l'avis à tiers détenteur, à concurrence des fonds qu'il détient pour le compte du débiteur d'impôt désigné dans cet avis.

A défaut de paiement, il peut être poursuivi sur ses biens personnels.

L'article L. 262 du livre des procédures fiscales (LPF) oblige en effet le tiers détenteur, sur la demande qui lui en est faite sous forme d'avis à tiers détenteur à verser, au lieu et place du débiteur, les fonds qu'il détient ou qu'il doit à concurrence des impositions dues par ce dernier.

Il est rappelé qu'en vertu de l'article L. 263 du LPF, l'avis à tiers détenteur (ATD) comporte l'effet attributif immédiat prévu par l'article L. 211-2 du code des procédures civiles d'exécution (CPCE).

En vertu de ce texte, l'avis à tiers détenteur rend le tiers personnellement débiteur des causes de la saisie dans la limite de son obligation.

Le comptable des finances publiques, lorsque les conditions sont réunies, peut exercer des poursuites contre un tiers détenteur qui n'a pas déféré à sa demande. Il poursuit alors le recouvrement de la créance que le contribuable possède contre ce tiers. Il apparaît toutefois que les tiers saisis ne sont pas dans une situation juridique identique à celle des débiteurs directs ni même à celle des débiteurs solidaires.

Un préalable à la mise en cause de ces tiers est dès lors nécessaire : une procédure particulière devant le juge de l'exécution.

I. Mise en œuvre de la responsabilité du tiers détenteur défaillant

10

La mise en cause de la responsabilité des tiers saisis défaillants, qui ne sont pas assimilés aux débiteurs directs de l'impôt ni même aux débiteurs solidaires, ne peut être opérée sur le fondement du titre originel authentifiant la créance fiscale ni sur le fondement de l'avis à tiers détenteur lui-même.

A défaut de titre exécutoire, au sens des dispositions combinées de l'article L. 111-3 du CPCE et de l' article L. 252 A du LPF, le comptable des finances publiques doit obtenir du juge de l'exécution la décision exécutoire qui lui permet d'agir.

A. Conditions d'exercice de l'action contre le tiers détenteur défaillant

15

Les tiers détenteurs ne sont tenus de satisfaire à la demande du comptable que si le paiement demandé par la voie de l'ATD correspond à une créance non contestable, garantie par le privilège et s'ils sont effectivement débiteurs à l'égard du redevable.

1. Nécessité d'une défaillance du tiers détenteur engageant sa responsabilité

20

L'effet d'attribution immédiate de l'ATD rend le tiers débiteur envers le comptable et non plus envers le contribuable et le tiers est tenu au versement des sommes saisies au terme du délai d'opposition (BOI-REC-FORCE-30-30).

Les avis à tiers détenteur pratiqués par les comptables sur les deniers provenant du chef des redevables ont pour effet d'interdire aux tiers détenteurs tout paiement au saisi tant qu'il ne leur est pas justifié d'une mainlevée.

Lorsqu'il apparaît qu'à l'issue du délai de deux mois à compter de la date d'envoi de l'ATD, le tiers détenteur n'a pas effectué spontanément les versements réclamés, un rappel lui est adressé.

30

La responsabilité du tiers peut être engagée lorsqu'il refuse de payer les sommes qu'il a reconnu devoir (CPCE, art. R. 211-9).

Dès lors qu'il est établi, notamment par une convention d'honoraires, qu'à la date de la notification de l'ATD, il existait une créance conditionnelle du débiteur, à l'égard du tiers détenteur, et qu'après avoir répondu négativement au comptable, le tiers a versé des sommes au débiteur du chef de cette créance, le tiers en qualité de tiers saisi est condamné à payer le montant de la somme dont il était débiteur envers le redevable (Cass. com., 30 mai 2007, pourvoi n° 06-14994).

Toutefois, les sanctions prévues par l'article R. 211-5 du CPCE à l'égard des tiers saisis qui refusent de fournir les renseignements prévus à l'article L. 211-3 du CPCE ne sont pas applicables lorsque la saisie est effectuée par la voie de l'ATD (Cass. ch. mixte, 26 janvier 2007, pourvoi n° 04-10422) (BOI-REC-FORCE-20-10-10).

2. Défaut de contestation du principe de créance

40

La responsabilité du tiers défaillant peut être mise en œuvre à condition que l'ATD, notifié depuis plus de deux mois, n'ait pas été utilement contesté. A cet égard, l'irrégularité de l'avis à tiers détenteur doit être soulevée impérativement dans les délais et conditions prévus par l'article L. 281 du LPF, par l' article R*. 281-1 du LPF, par l'article R*. 281-3-1 du LPF, par l'article R*. 281-4 du LPF et par l'article R*. 281-5 du LPF pour faire opposition aux poursuites (BOI-REC-EVTS-20-10).

50

Toutefois, lorsque les poursuites ont été entreprises contre le tiers détenteur devant le juge de l'exécution, le tiers détenteur peut contester la régularité de l'avis à tiers détenteur. Dans ce cas, cette contestation ne relève pas des dispositions de l'article L. 281 du LPF. Elle ne nécessite donc pas le dépôt d'une réclamation préalable auprès de l'administration.

Et attendu, d'autre part, que le tiers détenteur attrait par l'administration fiscale devant le juge de l'exécution aux fins de délivrance d'un titre exécutoire, aux motifs qu'il refuse de payer la dette fiscale ou ne répond pas à l'avis qui lui est adressé, n'étant pas l'auteur d'une contestation au sens de l'article L. 281 du LPF et de l'article R. 281-1 du LPF, la recevabilité des moyens qu'il invoque n'est pas subordonnée à la présentation d'une réclamation préalable à l'administration ; que la cour d'appel n'était dès lors pas tenue de procéder à la recherche prétendument omise (Cass. com., 3 décembre 2002, pourvoi n° 00-20505).*

60

La question de savoir si le tiers détenteur est effectivement débiteur de la somme faisant l'objet de l'avis constitue une question préjudicielle. Le tiers détenteur est fondé à demander le remboursement des sommes qu'il a versées en l'acquit du redevable dès lors qu'il n'en était pas débiteur.

Le tiers détenteur peut opposer à la demande du comptable toutes les causes d'extinction de son obligation envers le redevable, qui se sont produites avant la notification de l'avis, telles que le paiement, la compensation, la prescription extinctive et la novation du créancier.

B. Nécessité d'un titre exécutoire

70

Le tiers détenteur, s'il est reconnu responsable du paiement par le juge de l'exécution, ne l'est qu'en tant que débiteur du contribuable saisi et seulement dans la limite de ce qu'il doit ou de ce qu'il détient pour son compte, de plus, il continue à bénéficier le cas échéant du terme ou de la condition stipulée en sa faveur.

80

L'article L. 111-3 du CPCE donne une liste limitative des titres exécutoires parmi lesquels figurent au sixième alinéa les titres délivrés par les personnes de droit public, qualifiés comme tels par la loi.

De son côté, l'article L. 252 A du LPF précise que constituent des titres exécutoires les arrêtés, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'État, les collectivités locales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des dettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir.

L'avis à tiers détenteur ne constitue donc pas un titre exécutoire permettant au comptable de poursuivre l'exécution forcée sur les biens de son débiteur.

90

La Cour de cassation a d'ailleurs confirmé cette situation en précisant, après avoir visé l'article L. 262 du LPF et l'article L. 263 du LPF puis l'article 43 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 (abrogé au 1er juin 2012 et devenu l'article L. 211-2 du CPCE) et l'article 64 du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 (abrogé au 1er juin 2012 et devenu l'article R. 211-9 du CPCE), qu'il appartenait au comptable public, lorsque le tiers saisi, mis en demeure par l'avis à tiers détenteur, refuse de payer la dette fiscale ou ne répond pas, de saisir le juge de l'exécution aux fins de délivrance d'un titre exécutoire (Cass. avis, 7 mars 1997, pourvoi n° 09-60015).

II. Saisine du juge de l'exécution

100

La Cour de cassation a précisé que la demande de titre à l'encontre du tiers saisi défaillant devait être présentée selon les formes ordinaires de l'introduction de l'instance, c'est-à-dire par voie d'assignation (Cass. avis, 9 février 1998, pourvoi n° 09-70013).

Cette assignation doit répondre à des conditions de fond et de forme.

A. Fondement de la demande

110

L'article L. 262 du LPF oblige le tiers détenteur à verser les fonds qu'il détient ou qu'il doit à concurrence des impositions dues par le débiteur.

Tirant les conséquences de l'article L. 211-2 du CPCE, selon lequel l'acte de saisie rend le tiers personnellement débiteur des causes de la saisie dans la limite de son obligation, l'article R. 211-9 du CPCE autorise le juge de l'exécution à délivrer un titre exécutoire contre le tiers saisi lorsque ce

dernier refuse le paiement des sommes qu'il a reconnu devoir ou dont il a été jugé débiteur.

120

Le comptable de la Direction générale des finances publiques (DGFiP) demande au juge de délivrer un titre exécutoire contre le tiers saisi à hauteur des sommes dont ce dernier est débiteur envers le redevable ou détenteur pour son compte au jour de l'avis à tiers détenteur.

Le montant de la créance saisie doit être suffisamment établi, par tout moyen, au besoin après utilisation du droit de communication conféré aux comptables de la DGFiP en charge du recouvrement des créances fiscales en application de l'article L. 81 du LPF.

B. Juge de l'exécution territorialement compétent

130

Lorsque le tiers détenteur défaillant est un employeur, le comptable demande au tribunal d'instance, pris en sa qualité de juge de l'exécution, du lieu où demeure le débiteur (code du travail [C. trav.], art. R. 3252-7, al. 1), de rendre une ordonnance le déclarant personnellement débiteur (C. trav., art. L. 3252-10, al. 2) [BOI-REC-FORCE-20-20].

Cette ordonnance est ensuite notifiée (par lettre recommandée avec demande d'avis de réception) à l'employeur, par le greffe, lequel en avise également le créancier et le débiteur. A défaut d'opposition dans les quinze jours de la notification, l'ordonnance devient exécutoire.

140

Lorsque le tiers détenteur défaillant n'est pas un employeur, il convient d'assigner l'intéressé devant le juge de l'exécution du tribunal de grande instance du lieu où il demeure.

Remarque : En vertu de l'article R. 121-2 du CPCE, le juge territorialement compétent est, au choix du demandeur, celui du lieu où demeure le débiteur ou celui du lieu d'exécution de la mesure.

C. Contenu de l'assignation

150

L'assignation contient un exposé des faits comprenant le rappel de la formation de la dette et de la procédure de recouvrement qui a précédé l'envoi de l'avis à tiers détenteur. Le contenu et les mentions figurant sur l'ATD sont indiqués, de même que les circonstances de sa délivrance au tiers et de sa notification au redevable, ainsi que la teneur de la réponse du tiers ou son abstention le cas échéant. Toutes autres circonstances de nature à mettre en évidence la carence du tiers, en particulier le défaut de suite au rappel qui lui a été adressé, sont également portées dans l'assignation.

160

La discussion fait ressortir le défaut de contestation de l'ATD dans les formes légales par le tiers saisi et par le débiteur, ou encore le rejet des motifs de contestation non portés devant le juge.

Si le tiers saisi, en dehors du cadre de l'opposition à poursuites, a fait connaître son refus en invoquant un motif qui n'apparaît pas fondé, les termes de l'article L. 211-2 du CPCE qui fixe les effets de la mesure sur les tiers détenteurs lui sont rappelés en exposant les raisons pour lesquelles son refus ne peut être reconnu comme justifié.

En cas de défaut de réponse à l'ATD ou de réponse insuffisante, l'assignation énonce en outre les obligations résultant de l'article L. 123-1 du CPCE et de l'article L. 211-3 du CPCE.

170

La mise en cause d'un tiers détenteur défaillant peut être effectuée par voie d'assignation délivrée par un huissier de justice. Pour le demandeur, c'est-à-dire le comptable poursuivant, comme pour le défendeur, c'est-à-dire le tiers détenteur défaillant, la constitution du ministère d'avocat n'est pas obligatoire.

III. Poursuites contre le tiers détenteur défaillant

175

Les poursuites contre le tiers détenteur défaillant, effectuées sur la base du jugement délivré par le juge, sont des actions du droit commun, engagées selon les voies d'exécution de droit commun.

A. Tiers détenteur *in bonis*

180

Les poursuites doivent obligatoirement commencer par la notification d'une mise en demeure de payer, quelle que soit la forme dans laquelle a été notifié l'ATD.

Le tiers détenteur mis en cause peut former contre la mise en demeure de payer toutes les oppositions ouvertes au contribuable principal et contester soit l'existence, la quotité, ou l'exigibilité de la créance fiscale, soit la validité en la forme des poursuites (BOI-REC-EVTS-20-10).

190

Le privilège du Trésor et l'hypothèque légale du Trésor ne peuvent pas être mis en œuvre à l'encontre du tiers détenteur défaillant. L'ATD ne pourra pas être utilisé.

200

Par ailleurs, le tiers détenteur défaillant condamné est tenu de verser immédiatement au Trésor la (ou les) somme(s) mentionnée(s) dans le jugement cité au **III § 175**.

Sous réserve de l'appréciation des tribunaux, la prescription de recouvrement qui s'applique à l'exécution de ce jugement est la prescription décennale, dans la mesure où le tiers détenteur défaillant est poursuivi en vertu d'une décision de justice de l'ordre judiciaire (CPCE, art. L. 111-4) et non pas en vertu d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement.

210

Le contribuable n'est pas libéré du fait de la mise en cause du tiers détenteur défaillant ; il reste tenu avec celui-ci et sa libération ne résultera que du paiement effectif fait par l'un ou par l'autre entre les mains du comptable concerné.

B. Cas particulier du tiers détenteur en procédure collective

220

En application de l'article L. 211-2 du CPCE, l'avis à tiers détenteur « rend le tiers personnellement débiteur des causes de la saisie dans la limite de son obligation ». Le plus souvent, la créance saisie, civile ou commerciale, sera donc chirographaire.

La Cour de cassation a jugé que l'avis à tiers détenteur ne modifiait pas la nature de la créance saisie, qui relève d'un lien d'obligation spécifique entre le redevable d'impôt et le tiers détenteur (Cass. com., 16 juin 1998, pourvoi n° 95-16864).

230

Par conséquent, en cas d'ouverture d'une procédure collective au nom du tiers détenteur, le comptable de la DGFiP devra déclarer le plus souvent à titre chirographaire au passif de la procédure la créance qu'il détient à l'encontre du tiers détenteur, telle qu'elle résulte de la décision du juge.

La déclaration de la créance que le comptable détient à l'encontre du tiers détenteur est effectuée à titre définitif même si, à la date du jugement d'ouverture de la procédure collective, le tiers détenteur n'a pas encore été assigné devant le juge ou si le juge n'a pas encore statué sur l'assignation (BOI-REC-EVTS-10-30).