

Conclusion

La demande du sursis légal de paiement en l'état actuel de la pratique du droit algérien au niveau des tribunaux administratif exprime encore la sévérité des règles du droit du contentieux fiscale à l'égard des contribuables. Si le demandeur avait les garanties que lui demande l'administration pour assurer le recouvrement des impôts réclamés. Il est bien évident qu'il préfère formuler sa demande auprès de cette même administration loin du tribunal et loin de la contrainte des audiences et le stress des prétoires où le cadre est marqué par l'austérité. Si par contre il saisit le juge, c'est parce qu'il estime qu'il lui reste que la justice comme dernier recours. Autant lui accorder le sursis qu'il demande et faire en sorte que sa requête en le fonds soit examinée très rapidement. La constitution de garanties est combien même n'est pas facile pour les petits contribuables qui par inadvertance parfois dans la tenue de comptabilité ou par erreur de l'administration, se retrouvent en litige avec les services fiscaux.

La nouvelle procédure fiscale prévue dans la loi de finances pour 2011 est venue juste pour mettre un terme aux abus²⁶ de quelques contribuables manquant de civisme à l'égard de la collectivité nationale²⁷. Son application systématique à chaque demande peut porter atteinte à l'image de la justice administrative dans notre pays. Par conséquent, le juge bien entendu reste, le seul maître pour décider de l'octroi du sursis de paiement.

26- Dans son projet de loi de finances pour 2011, le gouvernement ne motive pas cette nouvelle procédure fiscale. Il considère qu'il est raisonnable d'autoriser la possibilité d'un tel sursis de paiement des impositions contestées au stade de l'instance devant le TA, à condition que le contribuable constitue des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt.

27- Article 62 de la révision constitutionnelle du 28/11/1996.

Bibliographies

a-Ouvrages généraux

- René Chapus, le droit du contentieux administratif, 8^{ème} édition ;

b-Ouvrages spécialisés

- Le recouvrement de l'impôt, Michel Douay, édition LGDJ, Paris 2005.
- Le contentieux de recouvrement de l'impôt, Marie Masclet de Barbarin, édition, LGDJ, Paris 2004.
- Contrôle fiscal : contentieux – recouvrement, 10^{ème} édition, collection les codes RF, Paris 2007. Montchrestien, Paris 1999.
- Poursuites en matière de contributions directes, Durieux, commentaires sur le règlement du 26 août 1824, tomes 1, bureau du mémorial des percepteurs, 1^{er} édition 1838.
- Procédures fiscales, Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, 5^{ème} édition, Dalloz, Paris 2009.
- Le sursis au paiement de l'impôt, Jacques Buisson thèse LGDJ, bibliothèque de science financière, tome 33 1996.
- Le contrôle fiscal des sociétés, Rémi Mouzon, édition Litec, Paris 1990

c- Textes constitutionnels

- La révision constitutionnelle du 28 novembre 1996.

c-Textes législatifs et réglementaires

- Loi de finances pour 2011.
- Code de procédures civiles et administratives.
- Code de procédures fiscales.

imposition pour le contribuable sont fonction, à la fois du montant de l'impôt poursuivi et de l'immédiateté de la contrainte de paiement²².

Cependant, lorsque le contribuable requiert cette suspension sans évoquer la question du sursis, est-il envisageable pour le juge de lui réclamer des garanties ?

4- La position du juge administratif à l'égard des demandes de sursis de paiement ou de suspension de la décision administrative fiscale.

Plusieurs possibilités peuvent avoir lieu en fonction de l'appréciation de la formulation de la demande du contribuable. Si dans sa requête le juge considère que le contribuable est entrain de l'inviter à statuer favorablement sur l'octroi d'un sursis légal de paiement sans avoir constitué de garanties propres au recouvrement de l'impôt, il rejette purement et simplement sa demande²³. Ainsi, le contribuable peut interjeter appel devant le Conseil d'Etat dans un délai de 15 jours à dater de la notification de l'ordonnance de rejet du juge²⁴. En revanche, le juge peut apprécier la demande et suspend l'acte administratif si la demande est suffisamment fondée et que le demandeur a démontré que l'exécution du jugement risque d'entraîner pour lui des conséquences difficilement réparables et que les moyens énoncés dans la requête paraissent sérieux en l'état de l'instruction. Par ailleurs, il se trouve que la demande du contribuable et les pièces l'accompagnant sont tellement

22- Dans son arrêt n°230166 du 25/04/2001, le Conseil d'Etat français a validé l'analyse du premier juge qui avait pris en compte la situation financière de l'entreprise et a : - *considéré fondée la décision du juge du référé qui, après avoir pris en compte la situation financière de l'entreprise avait accordé la suspension du recouvrement d'un rôle, alors qu'il avait été saisi à la suite d'un simple commandement de payer, faisant suite au rejet de la réclamation d'assiette, le sursis de paiement sollicité n'ayant pas été garanti* ».- *relevé que la mesure diligentée par le comptable public était susceptible à brève échéance d'entraîner des conséquences graves* ».

23- En France, si le juge considère que la demande de sursis de paiement du contribuable est abusive, il peut prononcer à son encontre des sanctions. D'ailleurs, c'est ce que prévoit l'article L.280 du livre de procédures fiscales qui dispose : « *en matière d'impôts directs et de taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque le tribunal administratif estime qu'une demande ayant comporté un sursis de paiement a entraîné un retard abusif dans le paiement de l'impôt, il peut prononcer une majoration des droits contestés à tort* ».

24- Article 82 du CPF.

explicites et tendent à l'obtention du sursis sans constitution de garanties malgré l'erreur manifeste de l'administration, le juge préférerait invoquer l'incompétence ; du moins c'est ce que l'on constate en pratique.

Quoi qu'il en soit, l'ordonnance rendue en matière de référé n'a pas autorité de chose jugée en principal puisqu'elle n'est pas censée statuer sur la demande au fond, le juge qui l'a prise ne peut la rétracter que s'il se produit un fait nouveau. Elle est par conséquent, de plein droit exécutoire par provision ce qui entraîne l'absence d'effet suspensif de l'appel.

5- La position du receveur des impôts vis-à-vis du demandeur de sursis.

L'administration fiscale s'est toujours montrée favorable, du moins sur le principe, à ce que les contribuables de bonne foi se trouvant dans un état de gêne momentanée puissent bénéficier de délais de paiement, moyennant la suspension provisoire des poursuites engagées à leur encontre. Elle a cependant toujours confié ce pouvoir de décision à la seule appréciation des comptables publics qui sont les receveurs des impôts, recommandant à ces derniers d'examiner chaque situation particulière dans un esprit de large compréhension, tout en leur rappelant la règle selon laquelle ils demeurent personnellement responsables du recouvrement des créances dont ils ont la charge²⁵. Désormais, si le juge administratif exige du redevable de constituer des garanties propres pouvant assurer le recouvrement des impôts au moment où il le saisit d'une demande de sursis, le redevable n'a qu'à retourner vers le receveur pour payer ou présenter la garantie nécessaire. C'est au receveur d'apprécier la garantie proposée dès lors que la loi de finances pour 2011 n'a pas précisé la garantie pouvant assurer le recouvrement des impôts réclamés. Dans le cas, où le receveur rejette la garantie proposée par le contribuable, ce dernier saisit le juge qui a le pouvoir d'appréciation de la garantie rejetée et statuer en conséquence.

25- Article 94 du CPF.

constituer avec sa demande de sursis de paiement prévu dans le nouvel article 82 du CPF est ambiguë en raison de l'incertitude d'acceptation par le juge administratif d'une garantie quelconque. Par conséquent, le contribuable préférerait finalement introduire une demande de suspension de l'exécution de la décision administrative à la place du sursis légal de paiement de la dette fiscale. Au moins là, il n'aurait pas à constituer de garanties.

A ce raisonnement et face à cette nouvelle procédure fiscale, on est emmené à penser peut être bien évidemment à la possibilité de négocier la garantie exigée par le juge administratif. Devant celui-ci, on ne peut négocier quoi que ce soit car le juge applique la loi. Il a le pouvoir d'appréciation certes par rapport à la garantie constituée mais la négociation de celle-ci ne se fait que devant le receveur des impôts du moins sur la forme¹⁹. Les garanties préférées de l'administration fiscale sont évidemment, une caution bancaire ou une hypothèque, lorsque la valeur vénale de l'immeuble de l'entreprise est suffisante. Il est toutefois possible de négocier avec l'administration la fourniture d'autres garanties, comme par exemple :

1- le nantissement de fonds de commerce : ici le receveur doit s'assurer de la suffisance en valeur vénale des éléments constitutifs du fonds de commerce par rapport à la dette fiscale qui fait l'objet de demande de sursis de paiement.

2- Saisie fictive du stock de marchandises : avec l'obligation pour l'entreprise de maintenir en permanence un volume de stock minimum d'une valeur déterminée, de nature à couvrir constamment la créance de l'administration. Dans ce cas, un huissier de justice se présente au siège de l'entreprise et dresse un procès-verbal de saisie, comme si la saisie allait être réellement pratiquée ; mais il est oralement convenu, avec le service chargé du recouvrement, que l'entreprise peut continuer d'utiliser son stock comme si aucune saisie n'avait été effectuée.

19- Le contrôle fiscal des sociétés, Rémi Mouzon, édition Litec, Paris 1990, P°48.

3- La caution de la société mère : celle-ci est à négocier. Dans ce cas, cette caution remplacera la caution bancaire initialement souhaitée par l'administration. Le fisc n'accepterait ce type de caution que si la surface financière et l'importance économique de la société mère apparaissent suffisantes. Dans le cadre de la négociation avec le service du recouvrement, il peut s'avérer opportun de communiquer à celui-ci les coordonnées bancaires de la société- mère.

•La demande de suspension de l'exécution de la décision administrative comme alternative à la demande du sursis légal de paiement.

Si l'introduction de la demande de sursis de paiement en référé fiscal pose un obstacle surtout pour le contribuable en difficulté financière pour honorer sa dette fiscale. Celui-ci peut utiliser son droit de demande de suspension de l'exécution de la décision administrative. Cette faculté lui est consacrée par l'article 833 alinéa 2 du code des procédures civiles et administratives. Elle est d'autant plus confirmée en matière de référé d'urgence. C'est ce qui ressort du contenu de l'article 919 du même code. L'instauration de la procédure de référé- suspension, faut-il l'indiquer, a été instituée en France par la loi du 30 juin 2000 relative au référé devant les juridictions administratives²⁰. Qu'en est-il par rapport à cette procédure lorsqu'un redevable l'introduit devant le juge administratif ? A cette question, il faut dire que le redevable doit établir l'existence d'une urgence et faire état d'un moyen propre à créer un doute sérieux quant à la légalité de la décision (régularité de la procédure ou bien fondé de l'imposition). En général, l'imminence de la mise en œuvre des mesures de recouvrement qui caractérisera l'urgence, cette notion impliquant que les conséquences de la mise en œuvre de la décision de l'administration fiscale²¹ soient suffisamment graves, faute pour le redevable de l'impôt de pouvoir présenter les garanties adéquates. Les conséquences graves d'une

20- Loi n°2000-597 : JORF du 1^{er} juillet 2000.

21- Le recouvrement de l'impôt, Michel Douay, LGDJ, Paris 2005, p°177.

•Les manœuvres du contribuable.

La demande du sursis légal de paiement peut être aussi utilisée par le contribuable comme une manœuvre tendant à gagner du temps ou parfois même à préparer sa soustraction au paiement de sa dette fiscale surtout lorsque celle-ci est d'un montant très important. Face à cette situation et par souci au manque à gagner pour le trésor public, la loi de finances pour 2011, vient mettre un terme¹⁴ à ce risque de voir des contribuables introduire des demandes abusives de sursis légal de paiement parallèlement à leurs requêtes en le fonds qui pourraient s'allonger dans le temps à cause parfois d'intervention d'expertises¹⁵. Selon Jacques Buisson¹⁶ : *« la demande est abusive, lorsqu'elle est purement dilatoire, le contribuable ne cherchant qu'à retarder l'échéance du paiement de son impôt litigieux ; les moyens présentés par le contribuable à l'appui de sa demande se révèlent alors soit non sérieux, soit inopérants, soit manquants en fait, en un mot fantaisistes »*

3 -La question des garanties accompagnant la demande de sursis.

Les garanties dont il est question ici, ce ne sont pas celles requises par l'article 74 du code de procédures fiscales à savoir l'acquittement d'un montant de 20% du montant des impositions¹⁷. Celles-ci concernent la demande de sursis que le contribuable introduit auprès de l'administration fiscale lorsqu'il est en contentieux de l'assiette. En revanche, lorsque la même demande est effectuée en référé fiscal, le droit algérien n'imposait pas la constitution de garanties auprès du juge administratif du moins jusqu'à

14- L'article 47 de la LF pour 2011 exige la présentation de garanties au juge administratif pour bénéficier du sursis légal de paiement.

15- Voir notre article sur le juge administratif et le problème que pose l'expertise fiscale en droit algérien, revue algérienne des sciences juridiques, économiques et politiques, n°3 de l'année 2010, p°05.

16- Jacques Buisson, Le sursis au paiement de l'impôt, thèse LGDJ, bibliothèque de science financière, tome 33 1996.

17- La consignation demandée en droit français par le comptable public est égale au dixième de l'impôt contesté. Cette consignation est présentée sous forme de caution bancaire ou la remise de valeurs mobilières cotées en bourse, article L. 279 du livre de procédures fiscales.

décembre 2010. Désormais, toute demande de sursis de paiement introduite devant le juge du référé fiscal doit être accompagnée de garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt. La question qui se pose est de savoir, quelles sont les garanties que l'on peut présenter au juge administratif ?

•La constitution de garanties.

Lorsqu'on est en contentieux de l'assiette et que l'on introduit à l'appui de sa réclamation une demande de sursis de paiement à l'administration fiscale, la question des garanties ne pose pas de problème en raison de la clarté de l'article 74 du CPF qui impose l'acquittement auprès du receveur compétent un montant égal à 20% du montant des impositions. Cependant, si dans le même contentieux, on introduit la même demande devant le tribunal administratif, désormais, la constitution de garanties propres à assurer le recouvrement fiscal est indispensable. Qu'en est-il par rapport au sens de garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt prévu dans le nouvel article 82 du CPF?

•L'ambiguïté du sens des garanties réclamées par le juge administratif.

S'il est question de demander le sursis légal de paiement au juge du référé fiscal, il y a lieu de garantir le paiement. Dans l'état actuel de la pratique du droit de procédures fiscales, le contribuable ne garantit pas le paiement. Serait-il contraint de payer 20% du montant des impositions au receveur des impôts comme c'est prévu dans l'article 74 du CPF et verser une copie de la quittance dans le dossier de fonds de sa requête en référé? Ou proposer comme ça se pratique en France d'autres garanties : dépôt d'argent ou de valeurs mobilières, inscription d'une hypothèque ou d'un nantissement sur un bien propriété du contribuable, ou encore, plus fréquemment remise d'une caution¹⁸. Le sens des garanties propres au recouvrement que l'on doit

18- Cours de Procédures fiscales, Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, 5^{ème} édition Dalloz, Paris 2009 P°260.

A défaut de garanties, le redevable qui a réclamé le bénéfice de la présente disposition peut être poursuivi jusqu'à la saisie inclusivement pour la partie contestée en principal sans qu'il y ait lieu d'attendre la décision de la juridiction compétente ». Il s'agit bien là de deux demandes de sursis tout à fait distinctes. Ainsi, tant que la procédure des poursuites prévues à l'article 145 du CPF n'est pas engagée¹⁰, toute demande de sursis légal de paiement introduite en référé fiscal parallèlement à une requête en annulation de la décision administrative rentre dans le cadre du contentieux de l'assiette.

Par ailleurs, lorsque le redevable saisit le juge, l'article 82 du CPF modifié par la loi de finances pour 2011 prévoit désormais l'obligation d'appuyer la demande de sursis par des garanties. Qu'en est-il des motivations du redevable par rapport à sa demande de sursis devant le juge administratif ?

2-Les motivations de la demande du sursis légal de paiement devant le tribunal administratif

Lorsque le réclamant saisit le juge administratif en vue de lui demander l'annulation de la décision administrative lui faisant grief. Cet acte est considéré comme requête en le fond. A ce stade, le requérant peut également introduire en parallèle une requête en référé¹¹ par laquelle il sollicite le sursis légal de paiement de la dette fiscale jusqu'à ce qu'on est statué en le fond sur son affaire¹². Ainsi, on peut invoquer plusieurs motivations animant la requête du contribuable. Il peut s'agir de gêne financière rendant le requérant incapable de payer ses taxes et impôts. Il peut s'agir d'une véritable erreur de l'administration et le requérant s'abstient de payer et préfère que ce soit le juge qui invoque cette erreur et lui faire valoir ses droits. Ça peut-être tout simplement une manœuvre par laquelle le contribuable veut gagner du

10- Fermeture temporaire des locaux professionnels, la saisie et la vente.

11-René Chapus, le droit du contentieux administratif, 8^{ème} édition ; Montchrestien, Paris 1999, p°1166

Le sursis à exécution a le caractère d'une procédure accessoire : la demande de sursis ne peut pas ne pas accompagner un recours principal effectivement exercé en vue de l'annulation de la décision ou du jugement en cause ; présenté isolément, elle est irrecevable

temps ou préparer son incapacité de paiement. Quoi qu'il en soit, désormais la demande du sursis légal de paiement devant le juge administratif est soumise à la présentation de garanties¹³.

•Le motif de la gêne ou de l'indigence financière.

Lorsque les services des impôts établissent un avis à payer à l'encontre d'un contribuable qui estime que cet avis n'est pas fondé et que après réclamation préalable en vain auprès de l'administration, il recourt au juge administratif. Il peut en même temps que sa requête en annulation demander en référé fiscal le sursis légal de paiement s'il se trouve dans l'incapacité de payer l'avis à payer. Le motif de la gêne ou de l'indigence financière peut être invoqué dans sa requête introductive d'instance. Pour justifier ce motif, le contribuable peut verser dans le dossier de fonds accompagnant sa requête, une copie du compte de résultat de son entreprise ressortant une situation de déficit ou indiquant des créances impayées, un bordereau de son compte bancaire indiquant son compte en découvert. Bref, il doit fonder son insolvabilité et argumenter les difficultés qu'il rencontre pour honorer la dette fiscale.

•L'erreur de l'administration fiscale.

Lorsque l'administration fiscale ne veut pas reconnaître l'erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions. Le contribuable qui saisit le juge administratif en vue de demander l'annulation de l'acte administratif, peut demander en parallèle par la voie du référé administratif le sursis légal de paiement en invoquant clairement l'erreur de l'administration dans sa requête en référé. Le juge administratif pourrait accorder le sursis de paiement sans pour autant invoquer l'erreur de l'administration motivant son ordonnance. Le considérant renfermant celle-ci pourrait être invoqué en le fond si la requête du contribuable est fondée. Il est de pratique faut- il le rappeler que le juge s'attache aux avis des experts pour déterminer l'erreur de l'administration.

13- Article 82 du CPF modifié par l'article 47 de la loi de finances pour 2011.

Il peut en même temps et en vertu de ce que lui offre la loi surseoir au paiement des sommes litigieuses lorsqu'il fait la demande à l'appui de sa réclamation contentieuse. En principe, le recours en matière fiscale est dépourvu de tout caractère suspensif. Cela se justifie tant par la nécessité de procéder sans délai au recouvrement des créances fiscales, que par la volonté d'éviter la multiplication des recours dilatoires, dont le seul but serait de repousser l'échéance d'une obligation incontestablement fondée. Cette présomption ne pouvant cependant s'appliquer de façon absolue sans préjudicier aux droits des contribuables de bonne foie, le législateur a conçu une procédure permettant aux requérants de pouvoir surseoir au paiement de l'impôt contesté dès l'introduction de la réclamation administrative préalable.

a-L'origine de la conception du sursis de paiement de la créance fiscale

La première forme de sursis fut en effet initiée en France par la loi du 26 mars 1831 et celle du 21 avril 1832, qui prévoyaient en matière de contributions directes que le redevable bénéficiait du sursis de paiement dès l'expiration d'un délai de trois mois suivant la présentation de sa réclamation⁷. Cette faculté résultait d'une lecture à contrario de l'article 28 de cette loi : *« tout contribuable qui se croira surtaxé adressera au préfet ou au sous-préfet, dans les trois premiers mois de l'émission des rôles, sa demande en décharge ou en réduction. Il y joindra la quittance des termes échus de sa cotisation, sans pouvoir, sous prétexte de réclamation, différer le paiement des termes qui viendront à échoir pendant les trois mois qui suivront la réclamation, dans lesquels elle devra être jugée définitivement »*.

L'obligation de payer était donc suspendue à compter du troisième mois suivant la réclamation, dès lors que l'autorité n'avait pas encore statué à l'expiration de ce délai. Cette procédure fut par la suite modifiée par la loi du 11 décembre 1902 qui institua l'obligation pour le redevable, dans sa réclamation, de demander le bénéfice du sursis de paiement, tout en fixant le montant ou les bases du dégrèvement sollicité. Cependant la portée du sursis

7- Durieux, poursuites en matière de contributions directes, commentaires sur le règlement du 26 août 1824, tomes 1, bureau du mémorial des percepteurs, 1^{er} édition 1838, p°117.

accordé était fort limitée. Le délai de réclamation avait été, en effet, porté de trois à six mois par la loi de 1902. Ce n'est donc que par une loi du 27 décembre 1927 que le législateur institua⁸ les bases de ce qui allait devenir la procédure de sursis de paiement telle que nous la connaissons aujourd'hui⁹.

b-Le sursis de paiement au regard du code de procédures fiscales modifié.

Dans le code de procédures fiscales mis en place en vertu de l'article 40 de la loi de finances pour 2002, le sursis légal de paiement prévu à l'article 74 concerne le contentieux de l'assiette. *« Le contribuable qui introduit une réclamation contentieuse par laquelle il conteste le bien fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge peut surseoir au paiement de la partie contestée desdites impositions en s'acquittant auprès du receveur compétent d'un montant égal à 20% de ces impositions, s'il en sollicite le bénéfice dans sa réclamation. Le recouvrement des droits restants est différé jusqu'à l'intervention de la décision de l'administration fiscale. »*

Cependant, pour ce qui est du sursis légal de paiement prévu en matière du contentieux de recouvrement, il est prévu à l'article 158, alinéa 3 du CPF. Cet article dispose que: *« toutefois, le redevable peut surseoir au paiement de la somme principale contestée s'il le demande dans son opposition en fixant le montant du dégrèvement auquel il prétend ou en précisant les bases.*

8- L'article 15 de cette loi portant fixation du budget général pour 1928 disposait ainsi que : *« le contribuable qui par une réclamation introduite dans des conditions fixées par les articles précédents conteste le bien-fondé ou la quotité des impositions mises à sa charge, peut surseoir au paiement de la partie contestée des dites impositions s'il réclame dans la demande introductive d'instance le bénéfice des dispositions contenues dans le présent article et fixe le montant ou précise les bases du dégrèvement auquel il prétend, et à la condition de constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt différé.*

A défaut de constitution de garanties, le contribuable qui a réclamé le bénéfice des dispositions du présent article ne peut être poursuivi par voie de vente pour la partie contestée de l'impôt jusqu'à ce qu'une décision soit intervenue dans les conditions fixées par les articles précédents.

Les conditions d'application des dispositions qui précèdent, notamment en ce qui concerne la constitution de garanties permettant au contribuable d'échapper à toute poursuite, seront fixées par un règlement d'administration publique rendus sur la proposition du ministre des finances ».

9- Le contentieux de recouvrement de l'impôt, Marie Masclet de Barbarin, édition LGDJ, Paris 2004, p°321.

paiement². Faut-il donc ici devant le juge administratif présenter des garanties de paiement comme il devait le faire s'il l'avait demandé à l'administration fiscale ? Qu'en-est-il donc par rapport à la pratique judiciaire ? C'est justement la problématique qu'enserme notre réflexion.

La question du sursis légal de paiement de la dette fiscale ne posait pas véritablement problème au juge administratif statuant en référé car pour lui il s'agissait purement et simplement d'une demande de sursis à exécution d'une décision administrative. D'ailleurs, l'ancien code de procédures civiles prévoyait dans son article 170, alinéa 11 et 13 cette faculté à titre exceptionnel aux magistrats de la Cour à la requête du demandeur.

En 2011 et en vertu de la loi n°10-13 du 29 décembre 2010 portant loi de finances pour 2011, les contribuables entendant saisir le juge administratif à des fins de demande de sursis légal de paiement de la dette fiscale doivent désormais accompagner leur demande des garanties nécessaires au paiement de la dette fiscale, à défaut leurs demandes seraient déboutées. Ce revirement législatif³ permet à l'administration fiscale d'assurer le recouvrement de ses taxes et impôts et rétrécit en même temps la possibilité aux contribuables du privilège de la saisine du juge sans constitution de garanties. Force était de constater que jusqu'à 2010, les contribuables ayant préféré de recourir au tribunal administratif pour surseoir par voie du référé au paiement de leurs impôts n'étaient pas tenus d'apporter des garanties à leurs demandes ce qui leur offrait indéniablement un avantage non négligeable en termes de gain de temps, d'épargne de trésorerie et de choix de conseil. Cet ensemble d'idées mérite débat et impose la réflexion sur les points suivants :

2- C'est par un arrêt d'assemblée plénière du 13/06/1980 que le Conseil d'Etat français reconnu pour la première fois au juge administratif le pouvoir d'ordonner le sursis à exécution d'une contrainte décernée aux fins d'assurer le recouvrement forcé d'une créance fiscale, contrainte dont la validité se trouvait valablement contestée devant lui dans le cadre d'un contentieux du recouvrement.

3- Article 47 de la loi de finances 2011 modifiant l'article 82 du code de procédures fiscales.

- 1- *La conception du sursis légal de paiement de la créance fiscale.*
- 2- *Les motivations de la demande du sursis légal de paiement devant le tribunal administratif.*
- 3- *La question des garanties accompagnant la demande de sursis.*
- 4- *La position du juge administratif à l'égard des demandes de sursis de paiement ou de suspension de la décision administrative fiscale..*
- 5- *La position du receveur des impôts vis-à-vis du demandeur du sursis.*

1- La conception du sursis légal de paiement de la créance fiscale

Lorsqu'on est contribuable et assujetti aux taxes et impôts, on doit effectuer la déclaration du chiffre d'affaires net réalisé durant l'exercice N-1. L'administration fiscale accuse réception de cette déclaration et en cas de doute, elle peut exercer son droit de contrôle⁴ sur la déclaration souscrite⁵. Ce contrôle peut prendre la forme de vérification de comptabilité et concerne essentiellement les assujettis au régime du réel. Il peut par ailleurs prendre la forme d'un contrôle par le tiers⁶ traitant avec l'assujetti soumis au régime du forfait.

Lorsque l'administration fiscale découvre que la déclaration souscrite n'est pas sincère, elle peut procéder à l'évaluation d'office des bases d'imposition du redevable qui se retrouvera ainsi en situation de redressement. Si toutefois, le redevable prouve que sa déclaration est sincère et probante. Il peut réclamer l'annulation de la taxation d'office devant le directeur des impôts de wilaya, le chef du centre des impôts ou le chef de centre de proximité.

4- Article 18 du CPF.

5- En général, l'administration fiscale revient sur les quatre derniers exercices avant qu'ils soient frappés par la prescription.

6- Ce contrôle s'exerce à l'occasion de la mise en œuvre de l'administration fiscale de son droit de communication près du tiers. Les informations recueillies font l'objet de ce que l'on appelle un bulletin de recoupement.

La demande du sursis légal de paiement en référé fiscal

DENIDENI Yahia

Maître de Conférences « A »

Université de Boumerdes

Introduction

Surseoir au paiement de sa dette fiscale signifie l'ajournement du paiement de ses impôts¹. Un redevable qui se trouve dans une gêne ou une indigence financière peut demander ce sursis lorsque sa trésorerie ne lui permet pas temporairement l'acquittement de cette dette. Ici le comptable du trésor public, c'est-à-dire le receveur des impôts apprécie la demande sur la base de l'historique fiscale du redevable et peut donc lui accorder le sursis et lui souscrit le cas échéant un calendrier de paiement. En général, la demande de sursis ne pose pas de problème pour les contribuables ayant l'habitude d'honorer la créance fiscale dans les délais d'où l'appréciation justement de l'administration.

En revanche, cette demande peut faire l'objet d'appréciation en le fond lorsque le contribuable est en contentieux de l'imposition ou de celui du recouvrement avec l'administration fiscale. Ainsi, les articles 74 et 158 du CPF exigent des garanties pour bénéficier du sursis légal de paiement.

Par ailleurs, lorsque le contribuable en litige avec l'administration fiscale préfère la saisine du juge administratif, il peut en même temps que sa requête en le fond, introduire par la voie du référé fiscal, une demande de sursis légal de

1- La demande de sursis de paiement a pour effet de suspendre l'exigibilité de l'obligation de payer.