

**Extrait du**  
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Archives-Impôts**  
**DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES**

Identifiant juridique : 13O1632-30/04/1996

Date de publication : 30/04/1996

**SOUS-SECTION 2 PRÉSENTATION ET EFFETS DE LA  
DEMANDE DE SURSIS DE PAIEMENT**

---

**Sommaire :**

**SOUS-SECTION 2**

Présentation et effets de la demande de sursis de paiement

---

**SOUS-SECTION 2**

---

**Présentation et effets de la demande de sursis de  
paiement**

---

1Le contribuable qui désire surseoir au paiement d'une imposition qu'il conteste et des pénalités y afférentes doit le faire connaître dans sa réclamation en précisant le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit

Le sursis de paiement ne peut être refusé au contribuable que s'il n'a pas constitué auprès du comptable des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor

**A. PRÉSENTATION DE LA DEMANDE**

2Le contribuable qui désire surseoir au paiement de l'imposition contestée, jusqu'à la décision à intervenir, doit obligatoirement le faire connaître dans sa réclamation préalable au service des Impôts (CE, arrêt du 13 juillet 1961, n° 34704) présentée dans le délai requis (CE, 7 mars 1962, n° 33239).

A cet égard, l'octroi du sursis de paiement étant subordonné à l'introduction d'une réclamation, celui-ci ne peut-être accordé, dès lors que la réalité de la présentation d'une demande contentieuse n'est pas établie et ce, alors même que le contribuable aurait constitué des garanties auprès du comptable compétent (CE, arrêt du 2 juin 1989, n° 55514).

C'est dans l'exercice de son pouvoir souverain d'appréciation des éléments de preuve soumis aux débats que la Cour d'appel a considéré qu'un redevable de taxes sur le chiffre d'affaires n'avait pas expressément demandé, dans les réclamations par lesquelles il contestait les impositions mises à sa charge, le sursis de paiement, demande seule de nature à rendre la créance fiscale non exigible en l'état.

En l'état de ces constatations, la Cour d'appel, qui était incompétente pour accorder des délais de paiement, a légalement justifié sa décision d'autoriser le comptable poursuivant à faire procéder à la vente du fonds de commerce (Cass. Coin., arrêt du 4 mars 1986).

3Le contribuable peut solliciter le sursis de paiement par une demande postérieure à sa réclamation dès lors que le délai légal n'est pas expiré.

Il convient de noter d'ailleurs que la demande de sursis de paiement est recevable, même si elle est formulée dans une réclamation présentée après qu'une première réclamation assortie ou non d'une demande de sursis a été rejetée, à condition, toujours, d'être produite dans le délai imparti.

4Il appartient au contribuable d'indiquer dans sa demande le montant ou, tout au moins, les bases du dégrèvement auquel il prétend.

## B. EFFETS DE LA DEMANDE DE SURSIS DE PAIEMENT - GARANTIES

5L'intéressé doit constituer des garanties propres à assurer le recouvrement de l'impôt différé. Sur ce dernier point, il est précisé que les garanties ne doivent être constituées que postérieurement à la présentation de la réclamation et seulement à la demande du comptable chargé du recouvrement <sup>1</sup> .

Aux termes de l'article [R\\* 277-1](#) du LPF, la procédure de constitution des garanties se déroule de la manière suivante :

- le comptable compétent invite le contribuable qui a demandé à différer le paiement des impositions à constituer les garanties prévues à l'article [L 277](#) du LPF ;
- le contribuable dispose d'un délai de quinze jours à compter de la réception de l'invitation formulée par le comptable pour faire connaître les garanties qu'il s'engage à constituer <sup>2</sup> .
- si le comptable estime ne pas pouvoir accepter les garanties offertes par le contribuable, il lui notifie sa décision par lettre recommandée.

Les contestations susceptibles de s'élever à l'occasion des demandes de constitution de garanties formulées par les comptables peuvent, dans les conditions prévues aux articles [L 279](#) et [L 279 A](#) du LPF, donner lieu à une procédure spéciale devant le juge du référé

administratif (cf. 13 O 37).

Il convient d'envisager l'effet de la demande de sursis de paiement selon que des garanties ont ou non été constituées.

## I. Constitution régulière de garanties

### 1. Durée du sursis de paiement.

6 Si des garanties ont été régulièrement constituées, il est sursis au paiement de l'imposition ou de la fraction d'imposition contestée jusqu'à décision définitive, c'est-à-dire après notification de la décision du directeur, jusqu'à l'expiration du délai (cf. n° 8 ) dont dispose le contribuable pour saisir, selon le cas, le Tribunal administratif ou le Tribunal de grande instance, et en cas de poursuite du litige, jusqu'à la notification du jugement de la juridiction saisie.

7 Quelle que soit, en effet, la nature de l'impôt dont il conteste la quotité ou le bien-fondé, le contribuable qui engage une instance devant le Tribunal administratif ou devant le Tribunal de grande instance peut, à la condition qu'il ait sollicité le sursis de paiement dans sa réclamation préalable et sans avoir à formuler une nouvelle demande, continuer à surseoir au paiement des sommes contestées.

8 En ce qui concerne le délai de recours de deux mois pour introduire l'action devant le tribunal, il court à partir du jour de la réception de l'avis par lequel l'Administration notifie au contribuable la décision prise sur sa réclamation, que cette notification soit faite avant ou après l'expiration du délai de six mois prévu à l'article R\* 198-10. Par ailleurs, l'absence de décision de l'Administration à l'expiration du délai de six mois, éventuellement prolongé jusqu'à neuf mois, autorise le contribuable à porter l'affaire directement devant le tribunal. Mais la réclamation ne peut être analysée comme ayant fait l'objet d'une décision de rejet susceptible de devenir définitive à défaut d'être contestée devant la juridiction compétente. En effet, s'agissant du contentieux fiscal, seule une décision explicite fait courir le délai imparti au contribuable pour introduire un recours juridictionnel. Le fait qu'un contribuable ne saisisse pas la juridiction compétente à l'expiration du délai de six mois ne peut donc mettre fin au sursis de paiement.

9 L'effet suspensif ne s'étend pas au pourvoi ultérieur devant la Cour administrative d'appel, le Conseil d'État ou la Cour de Cassation. C'est pourquoi lorsqu'un contribuable a présenté devant le service des impôts, puis devant le Tribunal administratif ou le Tribunal de grande instance, une réclamation comportant sursis de paiement, il cesse de bénéficier de ce sursis après le jugement des tribunaux visés, même s'il fait appel de ce jugement ou si le jugement est attaqué en cassation (cf. 13 O 1641 et 13 O 1642 ).

### 2. Prescription du recouvrement.

10 Le sursis de paiement dont peut bénéficier le contribuable qui présente une réclamation contentieuse suspend le cours du délai de prescription de l'action en recouvrement de l'administration. Ainsi, pour apprécier la prescription, il faut additionner la période écoulée entre la mise en recouvrement et la date d'effet du sursis de paiement et la période écoulée depuis la date à laquelle le sursis a cessé d'avoir effet.

### 3. Montant des garanties.

#### ***Sursis de paiement à compter de l'entrée en vigueur de l'article 81-V de la loi du 30 décembre 1986 (cf. 13 O 1631).***

Il En cas de sursis de paiement, les garanties normalement demandées par le comptable concernent le montant des droits en principal et des pénalités qui s'y rapportent.

12Toutefois, en vertu de l'article L 277 du LPF, 2e alinéa, pour ce qui concerne les seules pénalités prévues à l'article 1729 du CGI, les garanties demandées devront être limitées à une somme égale au montant des pénalités de retard qui seraient exigibles si la bonne foi du contribuable n'avait pas été mise en cause<sup>3</sup>.

Cette limitation du montant des garanties concerne donc les cas où le service a appliqué les majorations visées à l'article 1729 du CGI lorsque la mauvaise foi de l'intéressé est établie, ou s'il s'est rendu coupable de manoeuvres frauduleuses ou d'abus de droit au sens de l'article L 64 du LPF.

Dans tous les cas autres que ceux visés au paragraphe précédent, le comptable chargé du recouvrement demeure fondé à demander des garanties couvrant, outre les droits en principal, le montant total des pénalités mises en recouvrement

## II. Défaut de constitution de garanties

13En premier lieu, il convient de souligner que l'article L 277 du LPF dispose que le sursis de paiement n'est acquis au contribuable qu'autant que celui-ci a constitué des garanties propres à assurer le recouvrement de la créance du Trésor.

À défaut de constitution de garanties ou si les garanties offertes sont estimées insuffisantes, le comptable peut prendre des mesures conservatoires pour les impôts contestés, jusqu'à la saisie inclusivement. Mais la vente ne peut être effectuée ou la contrainte par corps ne peut être exercée jusqu'à ce qu'une décision définitive ait été prise sur la réclamation soit par l'administration, soit par le tribunal compétent.

À cet égard, les précisions suivantes sont apportées.

Pendant l'instruction de la réclamation, il est admis que les comptables peuvent, sous leur responsabilité personnelle et en raison des circonstances particulières de chaque affaire, apprécier s'il convient d'exiger, ou non, la constitution immédiate de garanties.

Toutefois, après l'expiration du délai de six mois prévu par l'article R\* 198-10, et à moins qu'une décision de dégrèvement en faveur du contribuable ne soit annoncée comme très prochaine, les comptables doivent, sous peine de mettre en cause leur responsabilité personnelle, prendre toutes les mesures propres à sauvegarder les intérêts du Trésor ils sont donc fondés à exiger des garanties, ou au besoin des garanties complémentaires, et, à défaut, à exercer des poursuites conservatoires jusqu'à la saisie inclusivement. En tout état de cause, il convient de noter qu'un contribuable ayant obtenu le bénéfice du sursis légal de paiement a toujours la possibilité, s'il se voit poursuivi dans des conditions qui lui paraissent irrégulières, de faire opposition à cette poursuite.

**1** En matière d'impôts directs autres que ceux perçus par les services de la Direction générale des impôts, la demande émane du comptable du Trésor. Pour les autres impôts, la demande incombe aux comptables de la Direction générale des impôts (cf. BOI 12 C-8-88).

**2** Dispositions issues du décret n° 92-219 du 5 mars 1992.

**3** Lorsqu'il aura été fait application des pénalités susvisées, et en l'absence de sursis de paiement pour défaut de présentation de garanties, les mesures conservatoires pourront être également limitées, par mesure de tolérance, aux droits augmentés des seules pénalités de bonne foi (cf. n° 13).