



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 09-014-A du 1^{er} juillet 2009

NOR : BCF Z 09 00053 J

SÛRETÉS RÉELLES ET PERSONNELLES DU TRÉSOR

ANALYSE

1^{ère} partie : Les sûretés réelles du Trésor - Titre I : Privilège du Trésor

Date d'application : 01/07/2009

MOTS-CLÉS

SÛRETÉ RÉELLE ; SÛRETÉ PERSONNELLE ; PRIVILÈGE DU TRÉSOR

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Instruction codificatrice n° 95-026-A du 1^{er} mars 1995

Instruction codificatrice n° 99-076-A du 5 juillet 1999

Instruction codificatrice n° 00-043-A du 25 mai 2000

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPGR	TPG	TGE	RF	TGCST	DOM	T	HT	SIP	DDFIP	DRFIP	

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Sous-direction Professionnels et de l'action en recouvrement

Bureau GF-2B

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
DE LA FONCTION PUBLIQUE
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

La présente instruction procède à la refonte de l'instruction codificatrice n° 95-026-A du 1^{er} mars 1995.

Elle a notamment pour objet la prise en considération des nouvelles règles de publicité du privilège du Trésor issues des dispositions de l'article 58 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, ainsi que des décrets n° 2009-195 et n° 2009-197 du 18 février 2009.

LE SOUS-DIRECTEUR
CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION DES PROFESSIONNELS
ET DE L'ACTION EN RECOUVREMENT

JEAN-MARC VALES

TITRE 1

PRIVILÈGE DU TRÉSOR

SOMMAIRE

PRÉAMBULE	4
CHAPITRE 1 LE PRIVILÈGE DU TRÉSOR	5
1. CRÉANCES GARANTIES	6
1.1. Privilège général mobilier.....	6
1.2. Privilège spécial mobilier.....	7
1.3. Accessoires des créances.....	7
1.3.1. Majorations et indemnités de retard	7
1.3.2. Frais de poursuites.....	7
1.3.3. Frais de poursuites judiciaires et d'expertise	8
2. BIENS GREVÉS PAR LE PRIVILÈGE DU TRÉSOR	8
2.1. Biens grevés du privilège général mobilier du Trésor	8
2.1.1. Meubles par nature	8
2.1.2. Meubles par détermination de la loi	8
2.1.3. Créances	8
2.1.4. Certains immeubles par destination	8
2.1.5. « ...En quelque lieu qu'ils se trouvent ».....	8
2.2. Biens grevés du privilège spécial mobilier du Trésor	9
3. CONSERVATION DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR	9
3.1. Péremption du privilège	9
3.2. Exercice du privilège	9
3.2.1. L'avis à tiers détenteur.....	10
3.2.2. Subrogation dans les privilèges du Trésor.....	10
4. RANG DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR	10
4.1. Principe : priorité du privilège du Trésor	11
4.2. Exceptions au principe	12
4.2.1. Exceptions légales	12
4.2.1.1. Droit exceptionnel de préférence des salariés en cas de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire de l'employeur (« super-privilège des salaires »).....	12
4.2.1.2. Privilège des ouvriers et des fournisseurs en matière de travaux publics	12
4.2.1.3. Privilège des créanciers nantis sur l'outillage et le matériel d'équipement.....	12

4.2.1.4. Droit de préférence du créancier de pension alimentaire.....	13
4.2.1.5. Privilège de conciliation	13
4.2.1.6. Droit de rétention	13
4.2.2. Exceptions jurisprudentielles	14
4.2.2.1. Privilège des frais de justice : priorité.....	14
4.2.2.2. Privilège du porteur de warrant.....	14
4.2.2.3. Droit du vendeur à crédit de véhicules automobiles	15
4.2.2.4. Privilèges et nantissemments inscrits par le propriétaire initial ou ses créanciers sur le fonds de commerce	15
5. INCIDENTS	15
CHAPITRE 2 PUBLICITÉ DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR	16
1. IMPÔTS SUSCEPTIBLES D'ÊTRE PUBLIÉS	17
2. QUALITÉ DU DÉBITEUR	18
2.1. Débiteur : conjoint commerçant.....	19
2.1.1. Seul un des conjoints est commerçant.....	19
2.1.2. Les deux conjoints sont commerçants.....	19
2.2. Débiteur : société en nom collectif.....	19
2.3. Tiers tenus au paiement de l'impôt.....	20
3. MONTANT DES SOMMES POUR LESQUELLES LA PUBLICITÉ DOIT ÊTRE REQUISE	20
4. LA PRISE EN COMPTE DES PLANS DE RÈGLEMENT : DÉROGATION À LA RÈGLE DE LA PUBLICITÉ DU PRIVILÈGE	21
4.1. Typologie des plans d'apurement échelonné visés	21
4.2. Formalisme et conditions de dénonciation du plan.....	22
5. MODALITÉS D'INSCRIPTION	23
5.1. Lieu de la publicité.....	24
5.2. Durée de validité des inscriptions : renouvellement de l'inscription et nouvelle inscription	25
5.2.1. Cas où une nouvelle inscription doit être requise.....	25
5.2.2. Cas où l'inscription doit être renouvelée.....	25
6. SANCTION DE L'ABSENCE DE PUBLICITÉ.....	26
7. INCIDENTS	26
7.1. Changement de domicile ou de siège social du redevable	26
7.2. Contestation	26

8. SUBROGATION	27
8.1. Subrogation conventionnelle.....	27
8.2. Subrogation légale.....	27
8.3. Dispositions communes	27
9. RADIATION OU RÉDUCTION DES INSCRIPTIONS	27
9.1. En cas de paiement.....	28
9.2. En cas de dégrèvement.....	28
9.3. En cas d'erreur lors de l'inscription du privilège portant sur le montant des sommes ou sur l'identité du redevable	28
9.4. En cas d'octroi d'un plan d'apurement échelonné	29
10. DÉPENSES RELATIVES À LA PUBLICITÉ.....	29
10.1. Frais à payer par le Trésor.....	29
10.1.1. Tribunaux de grande instance	29
10.1.2. Tribunaux de commerce	29
10.1.3. Règlement des frais.....	30
10.1.3.1. Rôle des comptables non centralisateurs.....	30
10.1.3.2. Rôle des comptables centralisateurs.....	30

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : JORF n° 0304 du 31 décembre 2008 page 20518.....	32
ANNEXE N° 2 : Article 1920 du Code général des impôts	33
ANNEXE N° 3 : Article 1929 quater du Code général des impôts	34
ANNEXE N° 4 : Article 416 bis de l'annexe III au Code général des impôts	35
ANNEXE N° 5 : Article 416 ter de l'annexe III au Code général des impôts.....	36
ANNEXE N° 6 : Article 396 bis de l'annexe II au Code général des impôts.....	37
ANNEXE N° 7 : Article 1018 A du Code général des impôts	39
ANNEXE N° 8 : Article 1929 du Code général des impôts	40
ANNEXE N° 9 : Articles 1250, 1251 et 1252 du Code civil.....	41
ANNEXE N° 10 : Bordereau d'inscription du privilège - P 223.....	42
ANNEXE N° 11 : Attestation de contestation - P 225	44
ANNEXE N° 12 : Attestation de paiement - P 226	45
ANNEXE N° 13 : Certificat de subrogation du privilège - P 227	46

PRÉAMBULE

Le privilège est un droit que la qualité de la créance donne au créancier d'être préféré aux autres créanciers même hypothécaires (article 2324 du Code civil). Il ne peut être établi que par la loi dont les dispositions doivent être interprétées restrictivement.

Il s'analyse donc comme un *droit de préférence* conférant au titulaire de la créance, lorsqu'il vient en concurrence avec d'autres créanciers sur les éléments du patrimoine du débiteur commun, un classement plus ou moins avantageux suivant le rang que la loi a donné à la créance privilégiée.

Il ne confère pas de droit de suite lorsque des éléments de ce patrimoine sont aliénés.

On distingue trois grandes catégories de privilèges :

- les privilèges généraux portant sur tous les meubles et, en cas d'insuffisance, sur tous les immeubles du débiteur ;
- les privilèges portant sur certains meubles ou privilèges spéciaux mobiliers ;
- les privilèges portant sur certains immeubles ou privilèges spéciaux immobiliers.

Pour le recouvrement des impôts directs, le Trésor bénéficie de deux *privilèges mobiliers* :

- un *privilège général* s'exerçant sur tous les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables, en quelque lieu qu'ils se trouvent ;
- un *privilège spécial*, pour les taxes foncières et la fraction d'impôt sur les sociétés due par les sociétés à raison des revenus d'un immeuble ainsi que la taxe sur les bureaux dans la région Ile-de-France. Il affecte les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à l'imposition.

Ces privilèges sont définis aux articles 1920, 1923, 1924, 1929 quater et 1929 septies du Code général des impôts.

Depuis la loi n° 93-2 du 4 janvier 1993, le recouvrement du droit fixe de procédure et des amendes pénales est garanti par le privilège général sur les meubles prévu à l'article 1920.

De même, en vertu des articles 1723 quater et 1723 decies du Code général des impôts, le privilège du Trésor de l'article 1929-1 du même code garantit le recouvrement des taxes d'urbanisme.

CHAPITRE 1

LE PRIVILÈGE DU TRÉSOR

Points essentiels

CRÉANCES GARANTIES

En principal, majoration de 10 % et frais de poursuites, acomptes et solde :

☞ *privilège général mobilier :*

- les impôts directs et taxes assimilées perçus pour le compte de l'État et des collectivités locales
- le droit fixe de procédure et les amendes pénales
- les taxes d'urbanisme
- la redevance d'archéologie préventive (RAP)¹

☞ *privilège spécial mobilier :*

- les taxes foncières
- la fraction d'impôt sur les sociétés due par les sociétés à raison des revenus d'un immeuble
- la taxe sur les bureaux dans la Région Ile-de-France

BIENS GREVÉS

Tous les biens du contribuable à l'exclusion de ceux que la loi déclare insaisissables.

CONSERVATION

Le privilège est conservé aussi longtemps que l'impôt n'est pas payé, dégrevé ou prescrit.

Il s'exerce notamment par des poursuites spécifiques à l'administration fiscale (avis à tiers détenteur) ainsi que par subrogation.

RANG

Principe : Il prime les privilèges généraux et spéciaux mobiliers des articles 2331 et 2332 C. civ. à l'exception des frais de justice.

Des exceptions légales et jurisprudentielles ont été définies.

PUBLICITÉ

Une publicité du privilège est organisée pour les personnes physiques commerçantes et les personnes morales de droit privé mêmes non commerçantes redevables de certains impôts (cf. chapitre 2 du présent titre).

¹ La RAP est une imposition de toute nature bénéficiant du privilège du Trésor (cf. article 1929-1 du C.G.I.).

1. CRÉANCES GARANTIES

1.1. PRIVILÈGE GÉNÉRAL MOBILIER

Le privilège général mobilier du Trésor de l'article 1920 du C.G.I. garantit toutes les contributions directes et taxes assimilées perçues en vertu du Code général des impôts pour le compte de l'État et des collectivités locales :

- l'impôt sur le revenu ;
- l'impôt sur les sociétés et l'imposition forfaitaire annuelle¹ ;
- la taxe sur les salaires¹ ;
- la taxe professionnelle ;
- la taxe d'habitation ;
- les taxes foncières ;
- les impositions annexes à ces taxes ;
- le droit fixe de procédure et les amendes pénales (art. 1018 A du Code général des impôts).

La contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine est assise, contrôlée et recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu (art. 1600-0 C du C.G.I. et L. 136-6 du Code de la Sécurité sociale).

La taxe locale d'équipement et les autres taxes d'urbanisme sont garanties par le privilège du Trésor prévu en matière de droits d'enregistrement par l'article 1929 C.G.I. qui porte sur les mêmes biens que le privilège général du Trésor en matière d'impôts directs. Toutefois, ce privilège s'exerce après celui de l'article 1920.

Sont couvertes par l'article 1924 du Code général des impôts la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et la taxe de balayage.

Par ailleurs, le privilège général mobilier du Trésor de l'article 1920 du C.G.I. garantit également les pénalités d'assiette.

L'article 1754 du Code général des impôts dispose :

« I. - Le recouvrement et le contentieux des pénalités calculées sur un impôt sont régis par les dispositions applicables à cet impôt.

« II. - Le recouvrement et le contentieux des autres pénalités sont régis par les dispositions applicables aux taxes sur le chiffre d'affaires ».

S'agissant du I, sa rédaction fait de la pénalité l'accessoire de l'impôt.

L'ensemble des impôts et taxes recouverts par les comptables des impôts étant privilégiés, ces pénalités sont donc garanties par un privilège de même rang et de même nature.

S'agissant du II, il concerne toutes les autres pénalités, notamment les amendes autonomes. Le renvoi express au recouvrement des taxes sur le chiffre d'affaires implique nécessairement leur caractère privilégié selon les dispositions de l'article 1926 qui renvoie lui-même à l'article 1920 du code général des impôts.

Toutefois, ces dernières pénalités ne doivent pas faire l'objet de la publicité du privilège.

En revanche ne bénéficient pas du privilège du Trésor :

- les amendes fiscales ;
- la participation des employeurs à l'effort de construction (P.E.E.C.) ;
- les créances étrangères à l'impôt et au domaine.

¹ Il s'agit des restes à recouvrer gérés par les comptables du Trésor.

Pour les impôts dont le versement s'opère sous forme d'acomptes provisionnels, le recouvrement de ces acomptes est garanti par le même privilège que celui qui garantit les impôts eux-mêmes (art. 1920, 3^{ème} et 4^{ème} C.G.I.).

1.2. PRIVILÈGE SPÉCIAL MOBILIER

Le privilège spécial garantit le recouvrement des taxes foncières et des taxes assimilées (taxe d'enlèvement des ordures ménagères, ...) et ainsi que la fraction de l'impôt sur les sociétés due par les sociétés à raison des revenus d'un immeuble et la taxe sur les bureaux dans la région Ile-de-France.

Toutefois, il ne bénéficie pas à l'impôt sur le revenu même pour la fraction de cet impôt afférente à des revenus immobiliers.

L'originalité de ce privilège est de comporter outre un droit de préférence un droit de suite.

1.3. ACCESSOIRES DES CRÉANCES

1.3.1. Majorations et indemnités de retard

En ce qui concerne la majoration de 10 % prévue aux articles 1730 du Code général des impôts pour paiement tardif des impôts perçus par voie de rôle, la Cour de cassation a jugé que cette majoration « ne présente pas le caractère d'une peine ayant pour objet de sanctionner la négligence du redevable, mais doit être considérée comme un impôt supplémentaire soumis aux mêmes règles de recouvrement que l'impôt lui-même et garanti, en conséquence, par le privilège du Trésor » (Com. 23 mai 1960 mémorial des percepteurs 1960, 909 ; Com. 25 octobre 1960, D. 1961, 38).

Cette solution a été rappelée par un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation en date du 11 juillet 1988 (n° 87-14451 ; Droit fiscal 1988 n° 41 comm. 1842)¹ jugeant que la majoration « est soumise aux mêmes règles de recouvrement que l'impôt lui-même et que sa perception est, en conséquence, garantie par le privilège institué par l'article 1920 C.G.I. ».

Cette décision a été étendue aux majorations et indemnités encourues par le contribuable :

- pour paiement tardif des impôts perçus sans rôle (art. 1727 et 1731 C.G.I.) ;
- pour insuffisance de déclaration ou de versement (art. 1728 et 1727 et 1729 C.G.I.) ;
- pour déclaration tardive ou absence de déclaration entraînant une taxation d'office (art. 1727 C.G.I.).

L'article 1731 du C.G.I. dispose qu'en cas de retard de paiement des taxes d'urbanisme dans les délais impartis, une majoration de 5 % est appliquée aux sommes restées impayées aux échéances, y compris l'éventuelle amende fiscale. De même l'article 1727 du C.G.I. prévoit le versement d'un intérêt de retard indépendamment de toute sanction.

Ces pénalités bénéficient du même privilège que le principal dont elles procèdent.

1.3.2. Frais de poursuites

Le privilège s'étend également, en vertu de la règle « l'accessoire suit le principal », au recouvrement des frais de poursuites dûment taxés.

¹ Décision confirmée par un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de Cassation en date du 15 juillet 1992 (arrêt n° 1361 D publié dans l'instruction n° 94-058-A3 du 28 avril 1994).

1.3.3. Frais de poursuites judiciaires et d'expertise

Ce sont les frais taxés au préjudice des contribuables qui doivent faire l'objet de poursuites judiciaires et les frais d'expertise exposés à l'occasion de l'instruction des demandes de décharge d'impôts.

Ils ont toujours été considérés comme des accessoires de l'impôt et garantis par le privilège de celui-ci (Lyon, 16 mars 1934, mémorial des percepteurs 1935, 31).

2. BIENS GREVÉS PAR LE PRIVILÈGE DU TRÉSOR

Le privilège du Trésor atteint non seulement les biens des contribuables inscrits aux rôles, mais encore ceux des tiers qui, en vertu d'une disposition légale, sont solidairement tenus au paiement de l'impôt et qui sont redevables au même titre que les redevables eux-mêmes.

Toutefois, la Cour de cassation a confirmé que le privilège général mobilier de l'article 1929 du C.G.I. qui s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent, ne peut être étendu à leur caution solidaire (19 décembre 2006, pourvoi n° 05-11290).

Le privilège du Trésor porte en principe sur tous les meubles du contribuable à l'exclusion de ceux que la loi déclare insaisissables. Son assiette varie alors selon qu'il s'agit du privilège général ou du privilège spécial.

2.1. BIENS GREVÉS DU PRIVILÈGE GÉNÉRAL MOBILIER DU TRÉSOR

2.1.1. Meubles par nature

Ce sont, aux termes de l'article 528 du Code civil, les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre soit par eux-mêmes (animaux), soit par l'effet d'une force étrangère (choses inanimées).

2.1.2. Meubles par détermination de la loi

- les actions et obligations ayant pour objet des sommes d'argent ou des effets mobiliers ;
- les actions et parts d'intérêts des sociétés commerciales et civiles ;
- les rentes viagères, perpétuelles, amortissables ;
- les brevets d'invention et droits d'auteur ;
- les fonds de commerce.

2.1.3. Créances

- l'argent en espèces ;
- les loyers, fruits et revenus des immeubles à la double condition que le redevable ne les ait pas cédés à un tiers et qu'ils n'aient pas été immobilisés par la transcription d'une saisie immobilière ;
- le reliquat du prix de vente d'un immeuble après le règlement des créanciers ayant un privilège immobilier ou une hypothèque. La créance du prix d'un immeuble est de nature mobilière comme toutes les créances mais elle est affectée par préférence aux créanciers hypothécaires ou privilégiés sur l'immeuble dont les droits sont transférés sur cette créance qui perd alors sa nature mobilière. Ce n'est qu'après paiement de ces créanciers que la créance du prix redevient mobilière.

2.1.4. Certains immeubles par destination

Le privilège général du Trésor s'étend au matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, *même lorsque le matériel est réputé immeuble par destination* par application de l'article 524 alinéa 1 du Code civil, à la condition qu'il n'y ait pas d'hypothèque conventionnelle (art. 1920-1 C.G.I.).

2.1.5. « ...En quelque lieu qu'ils se trouvent »

Sont grevés :

- les biens qui appartiennent au contribuable mais ont été déposés chez un tiers ;
- les biens acquis après la mise en recouvrement de l'impôt, comme ceux existant à cette date.

NB :

Le privilège général ne s'exerce sur les meubles qu'autant qu'ils appartiennent au redevable : il n'engendre pas de droit de suite et n'atteint pas, dans les mains d'un tiers, les meubles régulièrement aliénés, de bonne foi et sans fraude, par les redevables avant l'exercice de poursuites par voie de saisie (Conseil d'Etat n° 269576 du 13 juillet 2006).

2.2. BIENS GREVÉS DU PRIVILÈGE SPÉCIAL MOBILIER DU TRÉSOR

Il atteint les récoltes, fruits, loyers et revenus des immeubles sujets à contribution : fruits naturels, civils ou industriels.

Il engendre un droit de suite : il atteint tous les revenus des immeubles imposés, sans qu'il soit besoin de distinguer si ces immeubles sont restés la propriété du contribuable ou s'ils ont été vendus à l'amiable ou judiciairement. Cette solution s'explique dans la mesure où l'impôt est une charge de l'immeuble lui-même.

Dès lors, il est possible de saisir par voie d'avis à tiers détenteur des loyers dus par un locataire d'un immeuble à raison des taxes foncières concernant cet immeuble, quand bien même l'immeuble en question ne serait plus la propriété du contribuable inscrit au rôle.

L'immobilisation des fruits au profit des créanciers inscrits, qui résulte de la saisie immobilière, ne fait pas obstacle à l'exercice du privilège spécial. N'y fait pas davantage obstacle une cession de loyers.

Le privilège est limité aux fruits de l'immeuble imposé : le Trésor n'a pas le privilège spécial sur les fruits des autres immeubles du contribuable.

Les conditions de mise en œuvre du privilège spécial du Trésor sont décrites dans deux instructions¹ spécifiques.

3. CONSERVATION DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR

3.1. PÉREMPTION DU PRIVILÈGE

Le privilège du Trésor est conservé aussi longtemps que l'impôt n'est pas payé, dégrevé ou prescrit.

3.2. EXERCICE DU PRIVILÈGE

La mise en œuvre du privilège du Trésor se concrétise par la possibilité pour les comptables de la Direction générale des finances publiques (DGFIP) et de la Direction générale des douanes et droits indirects (DGDDI) d'utiliser la procédure de l'avis à tiers détenteur. Mais d'autres créanciers peuvent invoquer ce privilège dans le cas où ils bénéficient d'une subrogation.

¹ Instructions confidentielles 97-006A du 9 avril 1997 et 98-009A du 25 mai 1998.

3.2.1. L'avis à tiers détenteur

L'avis à tiers détenteur prévu aux articles L. 262 et L. 263 du L.P.F. permet d'éviter au Trésor le recours à une saisie des rémunérations, une saisie-attribution ou une action oblique, entre les mains des débiteurs du contribuable. Ces débiteurs sont contraints, sur la demande qui leur en est faite, sans formalité particulière ni autorisation de justice, de payer le Trésor sur les fonds qu'ils détiennent pour le compte du débiteur ou qui doivent lui revenir. Présentant tous les caractères d'une action directe, l'avis à tiers détenteur produit des effets identiques à ceux d'une saisie-attribution¹.

3.2.2. Subrogation dans les privilèges du Trésor

La subrogation peut être conventionnelle ou légale (articles 1250 et 1251 du Code civil).

La subrogation est conventionnelle :

- lorsque le créancier recevant son paiement d'une tierce personne la subroge dans ses droits ;
- lorsque le débiteur emprunte une somme à effet de payer sa dette et de subroger le prêteur dans les droits du créancier. L'acte d'emprunt et la quittance doivent être passés devant notaire.

La subrogation légale est accordée :

- à la caution tenue au paiement ;
- au tiers tenu au paiement ;
- à l'héritier acceptant à concurrence de l'actif net, qui règle de ses deniers les dettes de la succession ;
- à l'héritier qui a payé de ses deniers les frais funéraires pour le compte de la succession.

Les personnes, ayant payé au lieu et place d'un débiteur, se trouvent subrogées dans les droits du Trésor vis-à-vis de ce débiteur. Le bénéfice de la subrogation est limité au caractère privilégié de la créance et ne porte pas sur les modalités de recouvrement : en particulier le créancier subrogé ne peut pas utiliser la procédure de l'avis à tiers détenteur. Pour conserver son privilège, il doit demander l'inscription de sa créance au greffier compétent au vu du certificat délivré par le comptable (cf. Chapitre 2 (8)).

La subrogation ne peut jouer qu'au profit d'un tiers, c'est-à-dire d'une personne qui n'est pas tenue de payer l'impôt en qualité de redevable ou de tiers responsable.

La subrogation ne peut nuire au Trésor. Le tiers subrogé ne peut jamais venir en concours avec le Trésor même s'il invoque des créances différentes ou postérieures.

4. RANG DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR

Le rang des privilèges est déterminé d'après la qualité attachée par la loi à la créance qu'ils garantissent.

La disposition du deuxième alinéa de l'article 2327 du Code civil² doit donc être entendue ainsi : la création de privilèges nouveaux au profit du Trésor ne fera pas échec à la règle de non rétroactivité des lois qui sauvegarde les droits acquis avant leur promulgation.

☞ *Concours du privilège du Trésor et du privilège des taxes sur le chiffre d'affaires.*

Le privilège du Trésor s'exerce avant tout autre, mais l'article 1926 C.G.I. confère au privilège des taxes sur le chiffre d'affaires la même assiette, la même durée et le même rang que ceux du privilège des impôts directs prévus à l'article 1920 C.G.I.:

- s'il y a insuffisance de biens pour régler les impôts directs et les taxes sur le chiffre d'affaires, *il y a répartition au marc l'euro* entre deux comptes de la DGFIP¹ ;

¹ Cf. instruction codificatrice n° 02-063-A-M du 22/07/2002- titre 2.

² Le Trésor public ne peut cependant obtenir de privilège au préjudice des droits antérieurement acquis à des tiers.

- un doute a pu exister quant au rang des impôts directs locaux.

Ils ont longtemps bénéficié, seuls, du privilège de premier rang institué par l'article 1^{er} de la loi du 12 novembre 1808. Le fait qu'ils aient cessé d'être des impôts d'État ne saurait avoir pour effet de modifier leur rang dans le classement des créances privilégiées du Trésor (C.A. Nîmes 2 juin 1990, Req. n° 89318 : rappelle que la taxe professionnelle est bien incluse dans la catégorie des impôts directs et taxes assimilées perçues par les communes et qu'à ce titre elle bénéficie du privilège de l'article 1920 C.G.I.).

4.1. PRINCIPE : PRIORITÉ DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR

Le privilège du Trésor prime les privilèges généraux mobiliers de l'article 2331 du Code civil à savoir :

- les frais funéraires et de dernière maladie ;
- les salaires et indemnités dus à des salariés (article 2331, 4° du Code civil) ;
- les fournitures de subsistances faites au débiteur ;
- les autres privilèges listés à l'article 2331, 5° à 8° du Code civil.

Toutefois, le privilège du Trésor est primé par certains privilèges généraux mobiliers :

- le privilège des salariés (superprivilège des salariés des articles L. 3253-2 et L. 3253-4 du Code du travail) en cas de procédure collective ;
- le privilège des caisses de sécurité sociale de l'article 2332-2² du Code civil qui vient au même rang que le privilège des salariés ;
- le privilège des frais de justice antérieurs et postérieurs à la procédure collective (art. L. 622-17 du Code de commerce issu de l'ordonnance n° 2008-1345 du 18 décembre 2008 portant réforme du droit des entreprises en difficulté) ;

Le privilège du Trésor prime aussi les privilèges spéciaux de l'article 2332 du Code civil³ :

- le privilège des fournitures et semences, et des frais de récolte ;
- le privilège du bailleur d'immeubles ;
- le privilège du créancier nanti ;
- le privilège du créancier nanti sur fonds de commerce, même inscrit ;
- le privilège du vendeur de fonds de commerce⁴.

Néanmoins, le privilège du Trésor est primé par certains privilèges spéciaux comme :

- le privilège pour frais de conservation (article 2332 du Code civil) ;
- le nantissement sur outillage et matériel.

En matière de droit de gage, priment le privilège du Trésor :

- le warrant commercial ;
- le warrant agricole ;
- le créancier gagiste avec droit de rétention ;

¹ D'où la nécessité d'une entente sur les poursuites afin d'éviter que les comptables de la DGFIP n'aient à venir en concurrence sur les mêmes biens quand d'autres éléments du patrimoine échapperaient à leur action.

² Issu de l'article 9 de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés.

³ Solution contraire à la règle de droit civil qui veut que les privilèges mobiliers spéciaux priment les privilèges généraux.

⁴ Sauf si le vendeur non payé du fonds exerce son action en résolution. Le fonds étant censé n'être jamais sorti du patrimoine du vendeur, les droits réels nés du chef de l'acquéreur sont nuls. Il y a toutefois une condition : le vendeur du fonds doit avoir mentionné son action résolutoire dans l'inscription du privilège et désigné les éléments sur lesquels il entend l'exercer.

- le créancier bénéficiant d'un gage sans dépossession qui peut se prévaloir d'un droit de rétention (article 2286, 4° du Code civil issu de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie).

4.2. EXCEPTIONS AU PRINCIPE

4.2.1. Exceptions légales

4.2.1.1. Droit exceptionnel de préférence des salariés en cas de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire de l'employeur (« super-privilège des salaires »)

Dans ce cas, les rémunérations dues :

- aux salariés pour les 60 derniers jours ;
- aux marins de commerce et représentants pour les 90 derniers jours,

doivent être payés nonobstant l'existence de toute autre créance privilégiée jusqu'à concurrence d'un plafond identique pour toutes les catégories de bénéficiaires et fixé à deux fois le plafond retenu par mois pour le calcul des cotisations de sécurité sociale (art. D. 3253-1 du Code du travail).

La fraction du salaire ainsi déterminée doit être payée avant toute autre dette par l'administrateur ou le liquidateur sur les fonds disponibles ou sur la première rentrée de fonds.

4.2.1.2. Privilège des ouvriers et des fournisseurs en matière de travaux publics

L'article L. 3253-22 du livre II du Code du travail déclare que les sommes dues à un entrepreneur de travaux publics à raison de l'exécution d'un travail public sont insaisissables pour tout créancier, sauf les ouvriers participant à ce travail et les fournisseurs dont les livraisons sont utilisées pour ce travail, jusqu'au jour de la réception du travail.

Le privilège est limité aux créances ayant pour origine la fourniture d'un travail salarié ou de matériaux pour la construction d'un ouvrage et ne s'exerce que sur le prix de cet ouvrage. Il s'exerce par préférence à tout autre privilège notamment celui du Trésor, à l'exception du privilège conféré aux salariés par l'article 2331, 4° du Code civil.

L'exercice du privilège des salariés et fournisseurs n'est pas subordonné à une formalité telle qu'une opposition auprès du comptable public détenteur des fonds dus à l'entrepreneur : il suffit, pour que les salariés et fournisseurs puissent se prévaloir du privilège, qu'ils manifestent leur volonté par un acte quelconque et que des fonds soient encore dus à l'entrepreneur.

NB : Le nantissement sur marché public n'entraîne pas préférence. Le créancier nanti ne peut se faire payer directement par le maître d'ouvrage des sommes dont celui-ci est redevable qu'après avoir respecté l'ordre des créanciers privilégiés

4.2.1.3. Privilège des créanciers nantis sur l'outillage et le matériel d'équipement¹

Le nantissement est consenti par un acte authentique ou sous seing privé dûment enregistré au greffe du tribunal de commerce dans le ressort duquel le fonds est exploité.

Le nantissement doit, à peine de nullité, d'une part, être conclu au plus tard dans le délai de deux mois à compter du jour de la livraison du matériel d'équipement sur les lieux où il doit être installé et, d'autre part, être inscrit dans un délai de quinze jours à compter de la date de l'acte constitutif du nantissement..

L'inscription conserve le privilège pendant cinq ans à compter de sa régularisation définitive et peut être renouvelée deux fois..

Le privilège du créancier nanti par préférence au privilège du Trésor.

¹ Ord. n° 58-896 du 23 septembre 1958 art. 29, articles L. 525-1 et suivants du code de commerce.

4.2.1.4. Droit de préférence du créancier de pension alimentaire¹

Tout créancier d'une pension alimentaire peut se faire payer directement le montant de cette pension par les tiers débiteurs de sommes liquides et exigibles envers le débiteur de la pension.

La demande vaut, sans autre procédure et par préférence à tous les créanciers, attribution au bénéficiaire des sommes qui en font l'objet au fur et à mesure qu'elles deviennent exigibles. Le paiement direct est applicable au terme courant de la pension alimentaire et aux termes échus pour les six derniers mois ; toutefois, le règlement de cet arriéré est fait par fractions égales sur une période de douze mois.

Aux termes de l'article L. 3252-5 du Code du travail, le prélèvement direct peut être poursuivi sur l'intégralité de la rémunération. Logiquement, il ne devrait pas y avoir concurrence avec le Trésor. En effet, le terme mensuel courant est censé s'imputer sur la partie insaisissable et, seulement s'il y a lieu, sur la partie saisissable sur laquelle le Trésor exerce son action.

En cas de concurrence, le créancier du terme courant de la pension alimentaire primait déjà le Trésor, même créancier privilégié, dès lors que la demande de paiement est antérieure à la notification d'un avis à tiers détenteur.

En vertu des articles L. 3252-5 alinéa 2 et R. 3252-5, dans tous les cas, une somme, correspondant au montant du revenu minimum d'insertion, doit être laissée à la disposition du bénéficiaire de la rémunération ce qui diminue d'autant la part de la fraction insaisissable qui peut être appréhendée par le créancier de pension alimentaire et augmente les risques de concurrence sur la partie saisissable avec le Trésor.

4.2.1.5. Privilège de conciliation

La loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises a créé en matière de procédure de conciliation un privilège de paiement au profit des créanciers apporteurs d'argent frais qui ont consenti dans l'accord homologué des crédits en vue d'assurer la poursuite d'activité de l'entreprise et sa pérennité.

Ces créanciers n'en bénéficient qu'en cas d'ouverture ultérieure d'une procédure collective (sauvegarde, RJ, LJ). Ils priment alors les créanciers antérieurs à l'ouverture de la conciliation même titulaires de sûretés (art. L. 611-11) et les créanciers postérieurs en matière de sauvegarde (art. L. 622-17), de redressement judiciaire (art. L. 631-14) et de liquidation judiciaire (art. L. 641-13).

Par ailleurs, en sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire, le privilège de la fiducie attachée à la réforme de la loi de sauvegarde des entreprises prime également celui du Trésor.

4.2.1.6. Droit de rétention

Le droit de gage, y compris sur les véhicules automobiles, est régi par les dispositions des articles 2333 et suivants du Code civil (issus de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés), notamment en ce qui concerne le rang entre les différents créanciers sur un bien gagé.

Le droit de rétention est régi par l'article 2286 du Code civil².

Par ailleurs, le créancier bénéficiant d'un gage sans dépossession peut également se prévaloir d'un droit de rétention (article 2286, 4° du Code civil issu de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie).

Le gagiste a le droit de retenir la chose jusqu'à complet paiement (article 2333 du Code civil). Ce droit opposable aux autres créanciers, même privilégiés, va permettre au détenteur de la chose de primer, *indirectement*, ces derniers y compris le Trésor.

¹ Loi n° 73-5 du 2 janvier 1973 (art. 1 et 2) modifiée par la loi n°75-618 du 11 juillet 1975; instruction codificatrice n°92-060 A du 20-5-1992.

² Issu de l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés.

Toutefois, cette solution au conflit des privilèges suppose que le créancier gagiste soit resté en possession du bien gagé.

Si celui-ci renonce à son droit de rétention, il sera primé par le Trésor. Cette renonciation peut être expresse ou tacite. Dans ce dernier cas, elle résulte du fait que le créancier gagiste a engagé lui-même les poursuites pour se faire payer.

Dans le cadre des procédures collectives d'apurement du passif, lorsque le créancier gagiste est dessaisi du bien, suite à sa mise en vente par le liquidateur, le droit de rétention est de plein droit reporté sur le prix (art. L. 642-20-1 du Code de commerce issu de l'ordonnance n° 2008-1345 du 18 décembre 2008 portant réforme du droit des entreprises en difficulté).

4.2.2. Exceptions jurisprudentielles

4.2.2.1. Privilège des frais de justice : priorité

Exception admise depuis toujours, les frais judiciaires faits pour l'administration et la réalisation des biens du débiteur priment tout privilège des créanciers : ces frais sont considérés comme exposés par les créanciers eux-mêmes.

Attention : Les frais de justice ne sont opposables au Trésor que dans la mesure où ils lui sont utiles :

- frais nécessaires pour la saisie des biens ;
- frais nécessaires pour la vente des biens du contribuable ;
- frais accessoires que le comptable public aurait été obligé de faire s'il avait poursuivi lui-même la réalisation du gage.

Les frais utiles seulement à d'autres créanciers que le Trésor ne priment pas le privilège du Trésor. Toutefois, les frais provoqués par le Trésor lui sont opposables même s'ils n'étaient pas indispensables à la réalisation.

4.2.2.2. Privilège du porteur de warrant

☞ *Warrant commercial*

Le warrant délivré par un magasin général a été réglementé par l'ordonnance 45-1744 du 6-8-1945 relative aux magasins généraux, incluse désormais dans les articles L 522-1 s. et R 522-1 s. du Code de commerce.

Le porteur du warrant est payé de sa créance sur le prix, directement et sans formalité de justice, par privilège et préférence à tous ses créanciers, sans autre déduction que celle (C. com. art. L 522-32, al. 1) :

- des contributions indirectes, des taxes d'octroi et des droits de douane dus pour la marchandise ;
- des frais de vente, de magasinage et autres frais pour la conservation de la chose.

Un arrêt de la Cour de Cassation du 8 mars 1955 (mémorial des percepteurs 1955, 174 ; D. 1955, 307) a confirmé que le porteur de warrant prime le Trésor sur le prix des marchandises.

La créance du porteur de warrant ne peut donc être primée que par des créances relativement faibles, proportionnelles à la valeur du gage et faciles à connaître, comme les impôts indirects et les frais de vente. Les impôts directs dus par le propriétaire des marchandises dont le montant peut être relativement élevé, et pour lesquels le privilège est souvent inconnu, perdent leur prééminence.

☞ *Warrant agricole*

Il existe différents warrants à domicile, que l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés n'a pas modifiés. Ils permettent la mise en gage de biens corporels qui demeurent dans les mains du débiteur lui-même. Ce sont :

- le warrant agricole (C. rural art. L 342-1 s.) ;
- le warrant hôtelier (C. com. art. L 523-1 s.) ;
- le warrant pétrolier (C. com. art. L 524-1 s.) ;
- le warrant industriel (Loi du 12-9-1940).

Ces différents warrants sont pratiquement inemployés à l'exception des warrants agricoles.

Le porteur d'un warrant est payé directement de sa créance, sur le prix de vente des objets warrantés, par privilège et de préférence à tout autre créancier sans autre formalité qu'une ordonnance du juge du tribunal d'instance.

Mais ce droit de préférence du porteur de warrant agricole ne peut s'exercer qu'après déduction, le cas échéant, des impôts directs et des frais de vente.

Dès lors, le porteur de warrant agricole ne peut encaisser le prix de vente des biens warrantés qu'après règlement, notamment, des impôts directs dus par l'agriculteur ayant consenti ce warrant.

4.2.2.3. Droit du vendeur à crédit de véhicules automobiles

L'ordonnance du 23 mars 2006 relative aux sûretés intègre dans le code civil les dispositions légales relatives au gage de véhicule automobile institué par le décret du 30 septembre 1953 (C. civ., art. 2351, 2352 et 2353).

Ces dispositions sont désormais applicables à tous les gages portant sur un véhicule automobile et non plus seulement les gages consentis en faveur des vendeurs à crédit et prêteurs de deniers pour l'achat de ces véhicules.

Le gage, pour être opposable aux tiers, doit toujours faire l'objet d'une déclaration à la préfecture (C. civ., art. 2351).

Le régime de réalisation du gage est également modifié car il est désormais soumis aux règles prévues par le code civil et non plus à celles du code de commerce (C. civ., art. 2353).

4.2.2.4. Privilèges et nantissemments inscrits par le propriétaire initial ou ses créanciers sur le fonds de commerce

Si le privilège du Trésor prime le privilège spécial du créancier nanti sur fonds de commerce, il est en revanche primé par le nantissement inscrit sur le prix de vente du fonds par les créanciers du propriétaire antérieur (Cass. com., 15 avril 1975, pourvoi n° 74-10457, JCP 75 II n°18177).

Par ailleurs, le Trésor est également primé par le privilège que le vendeur initial a inscrit sur le fonds.

Ces exceptions se justifient par le fait que la garantie des créanciers des nouveaux propriétaires n'existe que parce que le propriétaire initial du fonds supporte le risque de non-paiement.

S'ils étaient primés par les créanciers du nouveau propriétaire, ceux-ci bénéficieraient d'une forme d'enrichissement sans cause.

5. INCIDENTS

Les contestations relatives à l'existence et à la portée du privilège du Trésor ne peuvent être portées que devant les juridictions judiciaires (Conseil d'Etat, 21 mars 2008, n° 293828).

CHAPITRE 2 PUBLICITÉ DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR

Points essentiels

PRINCIPES

La publicité du privilège du Trésor est inscrite par :

☞ *le comptable détenteur des rôles*

à l'encontre :

☞ *des personnes physiques, commerçantes ;*

☞ *des personnes morales de droit privé, commerçantes ou non ;*

pour le recouvrement de :

☞ *tous les impôts privilégiés publiables et leurs accessoires :*

- impôt sur le revenu
- contribution sociale généralisée
- impôts sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales
- taxe sur les salaires
- taxe professionnelle et taxes annexes.

CONDITIONS

La publicité est faite :

- après la date de majoration pour défaut de paiement ;
- lorsque la dette payable est > 15 000 € à l'issue d'une période de référence de 9 mois ;
- même si la dette fait l'objet d'un sursis légal de paiement.

Le comptable doit effectuer la publicité du privilège lorsque le montant de la dette payable dépasse le seuil de 15 000 € sous peine, en cas de procédure collective, de perdre le privilège pour les impositions concernées (cf. également infra chapitre 2- 6 relatif à la sanction de l'absence de publicité).

La publicité n'est pas requise lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette (plan de règlement) ainsi que ses obligations fiscales courantes (4 de l'article 1929 quater nouveau du C.G.I.).

QUAND ?

La publicité doit être faite *dans le mois* qui suit la date d'expiration du délai de neuf mois, période de référence servant au calcul des sommes dues.

OU ?

- au greffe du tribunal de commerce pour les commerçants et les sociétés immatriculées au registre du commerce et des sociétés ;
- au greffe du tribunal de grande instance pour les sociétés non immatriculées ;
- au greffe du tribunal de commerce ou au greffe du tribunal de grande instance lorsque le redevable est une personne morale immatriculée au RCS ou une personne morale non immatriculée au RCS dont le siège n'est pas situé sur le territoire métropolitain ou dans les départements d'Outre-mer.

EFFETS

- en cas de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire, perte du privilège si la publicité n'a pas été faite ;
- n'interrompt pas le cours de la prescription.

DUREE

- 4 ans, renouvelable ;
- toute nouvelle inscription rend caduque la précédente.

Le régime de la publicité du privilège du Trésor, institué par la loi n° 66-1007 du 28 décembre 1966, a pour but de permettre aux tiers qui sont en rapport avec des personnes susceptibles d'être déclarées en état de cessation de paiement, d'être informés du non-paiement des dettes fiscales privilégiées de ces personnes.

Cette publicité présente une certaine originalité par rapport aux autres règles de publicité des sûretés :

- si elle est nécessaire à la conservation du privilège et à son opposabilité aux tiers, l'inscription du privilège du Trésor ne commande en aucune manière son rang ;
- elle a surtout été organisée pour la sauvegarde, le redressement et la liquidation judiciaires, seuls cas où elle est obligatoire, le défaut de publicité étant sanctionné par la perte du privilège.

La publicité des créances privilégiées du Trésor est faite à la diligence de l'administration, sauf le cas de subrogation d'un tiers dans les droits du Trésor (cf. Chapitre 1.(3.2.2.).

Dans le cadre des mesures en faveur des entreprises, les conditions de publicité du privilège du Trésor ont été modifiées :

- par les dispositions de l'article 58 de la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 en ce qui concerne le 4 de l'article 1929 quater du Code général des impôts (annexe n° 1) ;
- par les décrets n° 2009-195 et n° 2009-197 du 18 février 2009 qui ont modifiés les articles 396 bis de l'annexe II et 416 bis de l'annexe III du C.G.I. et créé un article 416 ter de l'annexe III du même code.

Ces nouvelles règles modifient :

- le seuil de publicité du privilège du Trésor ;
- la période de référence à prendre en compte pour le calcul de ce seuil ;
- le délai pour effectuer la publicité ;
- la prise en compte des plans de règlement.

L'ensemble du dispositif est applicable aux créances nées à compter du 1^{er} juillet 2008 (art. 58 IV de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 précitée) c'est-à-dire ayant fait l'objet de l'émission d'un titre exécutoire à partir de cette date.

1. IMPÔTS SUSCEPTIBLES D'ÊTRE PUBLIÉS

Ils sont limitativement énumérés par l'article 1929 quater C.G.I. :

- impôt sur le revenu ;
- impôts sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales¹ ;
- taxe sur les salaires¹ ;
- taxe professionnelle et taxes annexes.

Dans la mesure où la contribution sociale généralisée sur les revenus du patrimoine est recouvrée selon les mêmes règles et sous les mêmes sûretés, privilèges et sanctions que l'impôt sur le revenu, il convient de publier également cet impôt (art. 1600-0 C du C.G.I. et art. L. 136-6 du Code de la Sécurité sociale).

Il y a lieu de publier l'intégralité de la dette fiscale, y compris :

- les pénalités d'assiette comprises ou non dans le même rôle que le principal à condition que celles-ci aient un caractère privilégié (intérêts de retard, majorations pour défaut ou insuffisance de déclaration) ;
- les majorations pour retard de paiement (10 %, 5 %) les pénalités de mensualisation et les frais de poursuites.

¹ Il s'agit des restes à recouvrer gérés par les comptables du Trésor.

Les acomptes provisionnels de l'impôt sur le revenu et de la taxe professionnelle ne donnent lieu à publicité qu'après la liquidation de la majoration de 10 % qui se révélerait effectivement due lors de la mise en recouvrement du rôle d'impôt sur le revenu ou de taxe professionnelle correspondant. Toutefois, si le comptable craint l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, il doit publier les acomptes dès que leur date limite de paiement est dépassée.

À titre d'exemple, pour l'impôt sur le revenu présentant des acomptes majorables :

La majoration de 10 % sur le ou les acomptes est liquidée à la date de mise en recouvrement du rôle, soit, le plus souvent, le *31 juillet*. La période de 9 mois court du 1^{er} août N jusqu'au 30 avril de l'année N+1.

Le point d'arrivée de cette période de référence est le dernier jour du 9ème mois.

Les acomptes impayés de l'impôt sur les sociétés donnent normalement lieu à publicité sauf lorsqu'il y a dispense ou réduction de leur montant. Dans cette dernière hypothèse, la publicité sera faite en fin d'exercice.

La part de la taxe professionnelle correspondant à la réduction effectuée par le redevable au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée en application des articles 1647 B sexies et 1679 quinquies du Code général des impôts, n'est pas soumise à la publicité (art. 69 de la loi n° 94-1162 du 29 décembre 1994 portant loi de finances pour 1995).

Toutefois, devra être respectée la condition d'une remise d'une déclaration datée et signée au comptable public chargé du recouvrement (art. 1679 quinquies du Code général des impôts).

NB : Ne figurant pas à l'article 1929 quater C.G.I. et donc n'ayant pas à être publiées :

- l'imposition forfaitaire annuelle même mise en recouvrement par voie de rôle ;
- la taxe d'habitation ;
- les taxes foncières ;
- les taxes d'urbanisme ;
- les amendes pénales et le droit fixe de procédure.

La publicité est assurée même si un contribuable a contesté les impositions qui lui étaient réclamées et fourni les garanties réglementaires. Le comptable doit effectuer la publicité mais le redevable a la possibilité de faire mentionner en marge de l'inscription l'existence de la réclamation.

2. QUALITÉ DU DÉBITEUR

L'article 1929 quater du C.G.I. dispose que donnent lieu à publicité les sommes restant dues à titre privilégié par des commerçants et personnes morales de droit privé, même non commerçantes.

La loi commerciale tient pour commerçants « ceux qui exercent des actes de commerce et en font leur profession habituelle » (art. L. 121-1 du Code de commerce).

Il est rappelé que tout commerçant est tenu de s'inscrire au registre du commerce et des sociétés, mais que le défaut d'inscription ne fait pas obstacle à ce que l'intéressé soit considéré comme commerçant et puisse être déclaré en état de cessation de paiement.

La loi du 28 décembre 1966 précitée vise également les personnes morales de droit privé non commerçantes comme les sociétés civiles, associations de la loi de 1901, fondations de droit local dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle.

En revanche, les dettes fiscales dues par les artisans qui n'ont pas par ailleurs la qualité de commerçant, ne doivent pas faire l'objet de publicité.

NB : *Le redevable doit être avisé de la publicité*

Les fichiers des contribuables assujettis à l'impôt sur le revenu, fournis par les services de l'assiette, comportent la mention "BIC" dans la zone "nature des revenus" sur la 5ème ligne de l'enregistrement et les lettres "A" (Bénéfices industriels et commerciaux) ou "C" (Exigibilité immédiate d'un impôt assis sur BIC" dans la zone "code exigibilité" de la première ligne). Ces codes "A" et "C" sont également gérés dans l'application informatique de recouvrement contentieux.

NB : Pour les articles gérés dans l'application REC, au moment de la liquidation de la majoration de 10 % ainsi que l'envoi du commandement lors de l'apurement du RSAR, le département informatique édite une liste des cotisations susceptibles de faire l'objet de la publicité du privilège du Trésor.

En outre, les rôles individuels d'impôts d'État susceptibles de faire l'objet de la publicité du privilège du Trésor, gérés dès leur émission dans l'application RAR, sont reconnus par les mêmes codes et suivis au moyen de listes spécifiques.

2.1. DÉBITEUR : CONJOINT COMMERÇANT

Pour réaliser la publicité des dettes du conjoint commerçant, il convient de distinguer selon que celui-ci est seul commerçant ou non.

2.1.1. Seul un des conjoints est commerçant

L'impôt sur le revenu et la C.S.G. établis au nom du couple doit être publié pour son intégralité.

Il y a lieu d'inscrire également la taxe professionnelle et la taxe sur les salaires¹ établies au nom du conjoint commerçant.

La publicité doit être effectuée lorsque les dettes ainsi déterminées dépassent au total la somme de 15 000 €.

La publicité est faite au nom du conjoint commerçant.

2.1.2. Les deux conjoints sont commerçants

Il y a lieu de procéder à une double publicité, l'une au nom du mari, l'autre au nom de la femme.

Au nom du mari doivent être publiés l'impôt sur le revenu et la C.S.G. du ménage, la taxe professionnelle et la taxe sur les salaires¹ du mari.

Au nom de la femme doivent être publiés l'impôt sur le revenu et la C.S.G. du ménage, la taxe professionnelle et la taxe sur les salaires¹ de l'épouse.

NB : Chacune des deux masses ainsi déterminées n'est obligatoirement publiée qu'autant qu'elle dépasse 15 000 € :

- si une seule des masses dépasse 15 000 €, le comptable doit la publier.

2.2. DÉBITEUR : SOCIÉTÉ EN NOM COLLECTIF

Lorsque le débiteur est une société en nom collectif, il y a lieu de prendre une inscription au nom de la société pour les impôts dus par celle-ci et une inscription au nom de chacun des associés, qui ont tous la qualité de commerçant et répondant indéfiniment et solidairement des dettes sociales (article 10 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales).

En ce qui concerne ces derniers, l'inscription est faite pour les impôts dus par la société et pour les impôts personnels de chacun des associés dans la mesure où ces impôts sont, par leur nature, soumis à publicité.

¹ Il s'agit des restes à recouvrer gérés par les comptables du Trésor.

Il y a lieu à inscription :

- au nom de la société : dès lors que les dettes inscriptibles dépassent 15 000 € ;
- au nom d'un associé : dès lors que les dettes personnelles inscriptibles majorées de celles de la société excèdent 15 000 €.

2.3. TIERS TENUS AU PAIEMENT DE L'IMPÔT

La publicité ne doit être requise qu'au nom du contribuable, c'est-à-dire de la personne qui figure au rôle. Elle produit ses effets à l'encontre des tiers tenus au paiement de l'impôt en vertu des dispositions du droit privé ou du droit fiscal sans qu'il y ait lieu de procéder à une publicité particulière sous leur nom.

En conséquence :

- en cas d'imposition établie au nom de la succession d'un commerçant, personne physique, l'inscription doit être prise au nom du commerçant décédé. En effet, ce commerçant décédé en cessation des paiements peut faire l'objet d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire (art. L. 631-3 et L. 640-3 du Code de commerce) ;
- en cas de cession d'un fonds de commerce, l'inscription n'est requise que contre le cédant ;
- en cas d'exploitation d'un fonds de commerce par une personne autre que le propriétaire, l'inscription n'est requise que contre l'exploitant ;
- lorsqu'une condamnation a été prononcée pour le paiement d'impositions, la publicité doit être faite au nom du débiteur inscrit au rôle malgré la solidarité des complices édictée par l'article 1691 du Code général des impôts.

Par ailleurs, la Cour de cassation a confirmé que le privilège général mobilier de l'article 1929 du C.G.I. qui s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent, ne peut être étendu à leur caution solidaire (com., 19 décembre 2006, pourvoi n° 05-11290, RPI de Lens Nord c/ Theeten).

3. MONTANT DES SOMMES POUR LESQUELLES LA PUBLICITÉ DOIT ÊTRE REQUISE

La publicité doit être faite quand sont remplies deux conditions :

- les sommes dues par un redevable à un même poste comptable¹ et susceptibles d'être inscrites dépassent 15 000 €² ;
- ce montant est dépassé à l'issue d'une période de neuf mois qui commence le premier jour du mois qui suit la date à laquelle le redevable a encouru une majoration pour défaut de paiement.

Pour les comptables des SIP-E, il convient d'apprécier le seuil de 15 000 € pour la totalité des créances dues auprès de ces postes.

La publicité ne porte que sur les impositions majorables ou majorées pour défaut de paiement dans les délais légaux. En effet, le fait que la majoration n'ait pu être liquidée à l'expiration du délai limite de paiement ne saurait conduire à ne pas publier le privilège.

Lorsque la majoration est incluse dans un rôle, la période de référence de 9 mois commence le 1^{er} jour du mois qui suit la date de mise en recouvrement de l'impôt majoré. La publicité doit intervenir dans le délai d'un mois qui suit l'expiration de cette période de référence de 9 mois.

¹ Les impositions ayant fait l'objet d'une procédure de saisie extérieure (PSE) doivent être publiées par le comptable détenteur des rôles.

² Article 58 de la loi n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008, qui a modifié le 4 de l'article 1929 quater du C.G.I.

La publicité du privilège ne peut pas être effectuée avant l'expiration du délai de 9 mois. En effet, les nouvelles dispositions applicables en matière de publicité du privilège visent à allonger le délai de publication. Par conséquent, faire procéder à la publicité avant le terme de ce délai revient à détourner la loi.

La publicité doit être effectuée dès lors que les deux conditions sont remplies même si, par suite d'un versement, la dette du contribuable, au moment de la formalité matérielle de la publicité, est devenue inférieure à 15 000 €.

Ces versements effectués après la date limite de paiement mais avant notification au greffier ne peuvent être pris en considération et venir en déduction des sommes à inscrire. Toutefois, il n'y a pas lieu à publicité en cas de règlement intégral de la dette inscriptible à l'issue de la période de référence de neuf mois tant que le comptable n'a pas notifié la dette au greffier.

L'application informatique du recouvrement contentieux « RAR » permet l'édition, par contribuable, de l'ensemble des cotisations figurant en mémoire et susceptibles de faire l'objet d'une publicité.

Il convient de tenir compte des impositions ayant subi la majoration de 10 % et suivies dans l'application informatique du recouvrement amiable et précontentieux « REC » mais qui n'ont pas encore été intégrées dans « RAR ».

NB : la publicité *reste* obligatoire même si :

- le contribuable a engagé une procédure juridictionnelle de contestation de ces impôts¹ ;
- le contribuable a demandé le bénéfice du plafonnement de la taxe professionnelle. La publicité se fera alors pour le montant de l'imposition restant impayé ou contesté, déduction faite de la part correspondant à la réduction effectuée au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée.

En effet, en application de l'article 1929 quater 1, alinéa 2, du Code général des impôts, les créances correspondant aux sommes imputées par les redevables sur leur cotisation de taxe professionnelle au titre du plafonnement ne donnent pas lieu à inscription du privilège du Trésor (cf. annexe 3).

À cette occasion, il est à nouveau précisé que les comptables publics doivent éviter d'envoyer des lettres de rappel et des actes de poursuites aux contribuables concernés et ne doivent pas leur demander de constituer des garanties pour le recouvrement des sommes correspondant aux demandes de plafonnement (Rép. Minist. TERROT, AN 18 juillet 1994, p 3671, n° 13933).

4. LA PRISE EN COMPTE DES PLANS DE RÈGLEMENT : DÉROGATION À LA RÈGLE DE LA PUBLICITÉ DU PRIVILÈGE

4.1. TYPOLOGIE DES PLANS D'APUREMENT ÉCHELONNÉ VISÉS

Lorsque le redevable respecte le plan d'apurement échelonné (plan de règlement, délais de paiement) qui lui a été accordé ainsi que ses obligations fiscales courantes, les dettes qui font l'objet de ce plan ne sont plus soumises à la publicité du privilège du Trésor.

La nouvelle rédaction du 4 de l'article 1929 quater du Code général des impôts en citant expressément le plan d'apurement échelonné donne une existence légale à ce dernier. Par conséquent, les plans d'apurement doivent être formalisés par un écrit signé par le comptable public, ou l'un des agents placés sous l'autorité de celui-ci.

Il s'agit des délais de paiement suivants accordés (liste non exhaustive) :

- par les comptables (comprenant les délais octroyés en phase amiable hors baisse brutale de revenus (BBR), et en phase contentieuse ;
- dans le cadre de la BBR ;

¹ Il utilise à cet effet l'imprimé d'attestation de contestation.

- dans le cadre des transactions ;
- par la Commission des chefs des services financiers et des représentants des organismes de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et de l'assurance chômage (CCSF). Dans ce cas, le plan d'apurement échelonné est signé par le président de la CCSF.

En revanche sont exclus du dispositif, parce qu'ils ne sont pas accordés par le comptable sous sa responsabilité, les délais de paiement :

- prononcés dans le cadre d'un accord constaté ou homologué dans une procédure de conciliation auquel le comptable est partie ;
- accordés dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ;
- accordés par le juge lors d'une procédure de surendettement ;
- imposés par le président du tribunal sur le fondement des articles 1244-1 à 1244-3 du Code civil dans le cadre d'une procédure de conciliation.

En cas de résolution de l'accord constaté ou de l'accord homologué dans le cadre d'une procédure de conciliation, ou d'un plan de sauvegarde ou de redressement judiciaire, le comptable ne pourra pas inscrire la publicité du privilège pour les impositions pour lesquelles des délais avaient été accordés dès lors que la résolution du plan ou de l'accord aura conduit à l'ouverture d'une procédure collective.

L'absence de publicité est conditionnée au respect de son plan d'apurement ainsi que de ses obligations fiscales courantes par le redevable.

Les obligations fiscales courantes considérées s'entendent des obligations déclaratives comme des obligations de paiement.

Ainsi, si la publicité du privilège a déjà été effectuée et qu'il est par la suite accordé au redevable un plan d'apurement échelonné, il conviendra de procéder à la radiation de l'inscription pour les impositions comprises dans le plan d'apurement.

4.2. FORMALISME ET CONDITIONS DE DÉNONCIATION DU PLAN

En cas de non-respect par le redevable de son plan d'apurement et/ou de ses obligations fiscales courantes, le comptable public doit mettre fin au plan d'apurement et procéder à la publication du privilège pour autant que le montant de la dette publiable dépasse le seuil de 15 000 €.

En effet, la publicité du privilège étant obligatoire notamment si le seuil est dépassé, il n'y a pas lieu de publier le privilège si le montant de la dette publiable est inférieur à 15 000 €.

A noter que si le plan est dénoncé parce que le redevable n'a pas respecté ses obligations fiscales courantes, la publicité intervient pour la totalité des créances restant dues comprises dans le plan, dans les deux mois de la réception, par le redevable, de cette dénonciation.

Le comptable met fin au plan en le dénonçant par lettre recommandée avec accusé de réception, et procède à l'inscription du privilège du Trésor dans le délai de deux mois, calculé de quantième à quantième, à compter de la date de réception¹, par le redevable, de la dénonciation.

Lorsque le courrier de dénonciation du plan revient au poste comptable avec la mention « n'habite pas à l'adresse indiquée (NPAI) » :

- si le redevable a informé l'administration de son changement d'adresse. Le comptable devra dénoncer le plan à sa nouvelle adresse dans les plus brefs délais², la réception par le redevable de la dénonciation fait alors courir le délai de publicité du privilège de deux mois ;

¹ Si le redevable n'a pas retiré le pli, il s'agit de la date de sa présentation.

² Il est rappelé que du fait de l'unicité de l'administration, il appartient au comptable qui doit dénoncer le plan de récupérer cette information auprès du service qui l'a reçue.

- soit le redevable n'a pas informé l'administration de son changement d'adresse. La dénonciation du plan à son ancienne adresse est réputée avoir été effectuée¹ et fait courir le délai de publicité du privilège de deux mois.

En revanche, s'agissant des créances hors plan, le comptable procédera, dans les conditions, de droit commun, à leur publicité à l'issue du délai de 9 mois.

Bien évidemment, bien que les dettes comprises dans un plan d'apurement échelonné ne soient plus soumises à la publicité, elles n'en conservent pas moins, par l'effet de la loi, leur caractère privilégié.

Ainsi, l'ouverture d'une procédure collective est sans incidence sur le caractère privilégié des sommes, non publiées, comprises dans un plan d'apurement.

Il en résulte qu'en cas d'ouverture d'une procédure collective, il ne saurait être reproché aux comptables publics de n'avoir pas procédé à la publicité du privilège pour les dettes comprises dans un tel plan puisque cette hypothèse est expressément visée au 2^{ème} alinéa du 4 de l'article 1929 quater du C. G. I..

Il ne peut pas non plus être reproché aux comptables de ne pas avoir publié le privilège si une procédure collective est ouverte dans le délai de deux mois après la dénonciation d'un plan d'apurement et que les comptables - tout en étant encore dans le délai légal de publicité pour les dettes comprises dans le plan d'apurement (deux mois à compter de la réception par le redevable de la dénonciation de son plan) - n'ont pas encore procédé à cette publicité.

En effet, en application de l'article L. 622-30 du Code de commerce « les hypothèques, gages, nantissements et privilèges ne peuvent plus être inscrits postérieurement au jugement d'ouverture (...). Toutefois, le Trésor public conserve son privilège pour les créances qu'il n'était pas tenu d'inscrire à la date du jugement d'ouverture et pour les créances mises en recouvrement après cette date si ces créances sont déclarées dans les conditions prévues à l'article L. 622-24 » (Cour de Cassation, ch. com., 24 juin 2003, n° 1044 FS-PB, receveur principal des impôts de Strasbourg-Nord c/ MAUHIN es qualité).

Par conséquent, à compter du jugement d'ouverture, les comptables conservent le privilège pour les créances comprises dans le plan dénoncé et doivent donc les déclarer à titre privilégié au passif de la procédure collective.

Par contre les créances relevant de l'article L.622-17-I du code de commerce devront être publiées.

5. MODALITÉS D'INSCRIPTION

L'inscription de la publicité du privilège du Trésor est faite au moyen de bordereaux d'inscription établis en trois exemplaires (inscriptions initiales et renouvellements) (annexe n° 10).

Les deux premiers exemplaires des bordereaux d'inscription sont adressés, dûment remplis, par pli recommandé avec demande d'avis de réception au greffier concerné. Ces bordereaux doivent comporter les indications suivantes :

- la date à laquelle ils sont établis ;
- la désignation du comptable public requérant ;
- le nom, prénoms, raison ou dénomination sociale, adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable. Dans la mesure du possible, il doit être fait mention du numéro d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ;
- le montant des sommes dues au Trésor à l'expiration du délai de neuf mois précédant l'inscription ;

Un de ces deux exemplaires sera renvoyé au comptable annoté du numéro d'inscription et signé du greffier. Il doit être conservé par le comptable.

Simultanément, le troisième exemplaire du bordereau est adressé au contribuable par lettre simple.

¹ À la date de présentation de la lettre recommandée avec demande d'avis de réception à la dernière adresse connue du redevable (Conseil d'État, 19 décembre 2008, n° 284064 Me Moyrand et n° 284065, Gallois Electricité Industrielle).

Au retour de l'exemplaire renvoyé par le greffier, le montant de la somme inscrite, la date et le numéro d'inscription ainsi que la date d'envoi de l'avis sont enregistrés dans les applications informatiques de recouvrement, dans les conditions détaillées dans le guide utilisateur de l'application RAR.

Le délai imparti aux comptables pour procéder à la publicité du privilège est d'un mois à compter de l'expiration du délai de 9 mois (article 396 bis de l'annexe II du C.G.I.).

Compte tenu de la période de référence à retenir pour requérir l'inscription, *cette dernière ne s'effectuera plus à échéance fixe, mais au fil de l'eau* en fonction des rôles majorés ou majorables des impôts directs visés au 1^{er} alinéa de l'article 1929 quater du C.G.I.

Ainsi, à l'issue de la période de référence de 9 mois, les comptables examinent au vu des listes éditées par les applications informatiques, si le montant des sommes dues par le débiteur visé à l'article 1929 quater 1 du C.G.I. au titre des côtes d'impôts majorables ou majorées ainsi que des accessoires de l'impôt (majoration de 10 %, frais de poursuites, intérêts moratoires) dépassent le seuil fixé à l'article 416 bis annexe III du code précité.

À titre d'exemple, un impôt sur le revenu est majoré le 15 septembre N pour un montant de 15 000 € et une taxe professionnelle est majorée le 15 décembre N pour 12 000 € (les acomptes pour ces impôts ont été réglés ou ne sont pas dus).

La période de référence de 9 mois court le 1^{er} octobre N et s'achève le 30 juin N+1. La publicité devra être faite entre le 1^{er} et le 31 juillet N+1 pour un montant de 27 000 € (IR+TP).

En outre, il est rappelé qu'une publicité faite après le délai d'un mois courant à partir de l'expiration de la période de référence de neuf mois au cours de laquelle la dette a atteint le seuil fixé par décret, n'est pas considérée comme régulière au sens de l'article 1929 quater alinéa 7 qui prévoit qu'en cas de procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires du redevable ou d'un tiers tenu légalement au paiement des sommes visées au 1, le Trésor ne peut exercer son privilège pour les créances qui étaient soumises à la publicité prévue aux 1 à 5 et dont l'inscription n'a pas été régulièrement requise à l'encontre du redevable.

En effet, la jurisprudence considère que la tardiveté de l'inscription provoque une discontinuité dans la publicité et donc un défaut d'information des tiers (Cf. arrêt de la Cour d'appel de Bourges, 14 août 2001, SA ATEBAT ; deux arrêts de la Cour d'Appel de Chambéry du 30 novembre 1999, n° 97/01604 et 97/01567 confirmant l'arrêt de la Cour de Cassation, ch. com, 5 janvier 1988, PK 85.14-333-A31P).

5.1. LIEU DE LA PUBLICITÉ

En application du 1 de l'article 396 bis de l'annexe II du C.G.I., l'inscription est faite :

- pour les personnes physiques commerçantes et les personnes morales de droit privé immatriculées au registre du commerce et des sociétés (RCS), au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement dans le ressort duquel elles ont respectivement leur principal établissement commercial ou leur siège social ;
- pour les personnes morales de droit privé non immatriculées au registre du commerce et des sociétés, au greffe du tribunal de grande instance dans le ressort duquel se trouve le siège social ;
- pour les personnes morales de droit privé dont le siège n'est pas situé sur le territoire métropolitain ou dans les départements d'Outre-mer, selon le cas, au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance dans le ressort duquel se trouve leur principal établissement.

Il est indiqué qu'aux termes de l'article R. 123-237 du Code de commerce toute personne immatriculée indique le numéro unique d'identification de l'entreprise délivré conformément à l'article D. 123-235 du même code sur ses factures, notes de commande, tarifs et documents publicitaires ainsi que sur toutes correspondances et tous récépissés concernant son activité et signés par elle ou en son nom.

Par ailleurs, il est rappelé que pour s'assurer de cette inscription, les comptables peuvent intervenir auprès du greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement qui est astreint à délivrer à toute personne qui en fait la demande des certificats, copies ou extraits des inscriptions portées au registre (art. R. 123-150 du Code de commerce). En l'absence de renseignements précis, il est possible de s'adresser à l'Institut national de la propriété industrielle, 26 bis, rue de Saint-Pétersbourg, Paris 8^{ème} (télécopie : 01 53 04 52 65¹).

Il est précisé que, dans le cas où la personne morale de droit privé n'est pas inscrite au RCS, les comptables n'ont pas à se préoccuper de savoir si la société aurait dû requérir son immatriculation ou a négligé de le faire. De même, l'inscription sera prise auprès du greffe du tribunal de grande instance si, en dépit d'une demande régulièrement déposée, l'immatriculation effective n'a pas encore eu lieu au moment où sont accomplies les formalités de publicité du privilège du Trésor.

5.2. DURÉE DE VALIDITÉ DES INSCRIPTIONS : RENOUELEMENT DE L'INSCRIPTION ET NOUVELLE INSCRIPTION

L'inscription se prescrit par quatre ans, à défaut de renouvellement. Les inscriptions de renouvellement sont également soumises à prescription de quatre ans.

Chaque nouvelle inscription, requise par un même comptable à l'encontre d'un même redevable, rend caduque l'inscription précédente.

5.2.1. Cas où une nouvelle inscription doit être requise

Il n'y a pas lieu de requérir une nouvelle inscription avant l'expiration du délai de quatre ans tant que les impositions comprises dans l'inscription n'ont pas varié dans leur composition et que la somme due au titre de ces impositions n'a pas augmenté.

Il y a variation de la *composition de la dette* :

- lorsque de nouvelles impositions sont susceptibles d'être publiées.

Une nouvelle inscription doit donc être requise pour le montant total de la dette à publier, frais de poursuites compris, lorsque le seuil de 15 000 € est dépassé.

Ainsi, lorsque les comptables procéderont à la publicité dans le délai d'un mois qui suit l'expiration du délai de référence (9 mois), ils devront veiller à ce que la nouvelle inscription relative à la dette actualisée du redevable dépasse 15 000 €.

L'inscription contiendra :

- la nouvelle imposition majorée et les accessoires de la créance qui auront pu être liquidées dans ce délai de référence ;
- le montant de la dette qui aura fait l'objet de la précédente publicité.

Il n'y a pas lieu à nouvelle inscription lorsque le montant de la dette a diminué, si aucune imposition nouvelle n'est à publier et si aucune poursuite n'a été exercée et ceci même si le nouveau montant reste supérieur à 15 000 €.

5.2.2. Cas où l'inscription doit être renouvelée

Il y a *variation dans le montant de la dette* :

- lorsque des frais de poursuites et d'autres accessoires de l'impôt sont dus ;
- lorsque des intérêts moratoires dus au profit de l'État sont réclamés.

La fraction non encore payée d'une imposition contestée ayant fait l'objet d'une mention au registre public figure d'une manière distincte sur le bordereau établi par le comptable en vue d'une nouvelle inscription.

¹ Numéro de téléphone surtaxé.

Attention : Toute inscription rend caduque l'inscription antérieure. Elle doit donc reprendre le total de la dette du redevable devant faire l'objet d'une inscription.

6. SANCTION DE L'ABSENCE DE PUBLICITÉ

Il est rappelé que les privilèges ne peuvent plus être inscrits postérieurement au jugement d'ouverture d'une procédure collective (art. L. 622-30 du Code de commerce).

La loi de sauvegarde des entreprises n° 2005-845 du 26 juillet 2005 modifiée par l'ordonnance n° 2008-1345 du 18 décembre 2008 portant réforme du droit des entreprises en difficulté a maintenu l'interdiction d'inscrire des hypothèques, gages, nantissements et privilèges sur les créances nées antérieurement au jugement de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire (art. L. 622-30, L. 631-14.I et L. 641-3 du Code de commerce). En revanche, le renouvellement de ces sûretés avant la prescription quadriennale de l'inscription est possible.

En effet, le Trésor public conserve son privilège pour les créances qu'il n'était pas tenu d'inscrire à la date du jugement d'ouverture et pour celles mises en recouvrement après cette date si elles ont été déclarées au passif dans les conditions prévues à l'article L. 622-24 du Code de commerce (cf. Cour de cassation, 18 février 2003, pourvoi n° 00-12974, société JBS, arrêt relatif à une procédure collective ouverte sous l'empire de la loi antérieure au 26 juillet 2005 qui est applicable aux procédures ouvertes après le 1^{er} janvier 2006).

L'alinéa 7 de l'article 1929 quater du Code général des impôts précise qu' « en cas de procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires du redevable ou d'un tiers tenu légalement au paiement (.....), le Trésor ou son subrogé ne peut exercer son privilège pour les créances soumises à titre obligatoire à la publicité (.....) et dont l'inscription n'a pas été régulièrement requise à l'encontre du redevable ».

Il s'ensuit que le défaut de publicité n'est sanctionné que dans l'hypothèse où le redevable est déclaré en sauvegarde, en redressement ou en liquidation judiciaire. La sanction est la perte du caractère privilégié pour les seules impositions qui devaient faire l'objet d'une publicité à titre obligatoire. Les déclarations des créances correspondantes entre les mains du mandataire judiciaire devront alors être faites à titre chirographaire.

7. INCIDENTS

7.1. CHANGEMENT DE DOMICILE OU DE SIÈGE SOCIAL DU REDEVABLE

Lorsque le redevable, sans quitter le ressort du greffe où une inscription a été prise, change de domicile ou de siège ou modifie sa raison sociale, le comptable qui a requis l'inscription du privilège doit notifier la modification au greffe par simple lettre. Le compte de l'intéressé est annoté de cette notification.

Lorsque le redevable transporte son domicile ou son siège hors du ressort du greffe où une inscription a été prise, le comptable doit requérir une nouvelle inscription auprès du greffe devenu compétent. Il laisse prescrire l'inscription précédemment effectuée.

7.2. CONTESTATION

Lorsqu'un contribuable conteste une imposition ayant fait l'objet d'une inscription et qu'il bénéficie du sursis de paiement dans les conditions prévues aux articles L. 277 à L. 279-A du Livre des procédures fiscales, il peut faire mentionner par le greffier l'existence de la contestation en marge de l'inscription.

À cet effet, le comptable délivre au contribuable une attestation (cf. annexe n°11).

8. SUBROGATION

Les conditions d'existence de la subrogation sont définies au Chapitre 1 (3.2.2.).

8.1. SUBROGATION CONVENTIONNELLE

Toutefois des précisions doivent être apportées concernant la subrogation conventionnelle.

Dans le cas où un comptable public reçoit le paiement d'une tierce personne, il ne paraît pas opportun de subroger systématiquement dans les droits du Trésor ce tiers qui règle spontanément les impositions dues par les redevables. De plus, bien que les textes ne l'exigent pas, l'accord express et écrit du débiteur à cette subrogation devra être recherché, ceci afin d'éviter que le subrogé n'utilise le privilège du Trésor de façon abusive. Il ne peut être passé outre à cette recommandation qu'avec l'accord du trésorier-payeur général.

Dans le cas où le débiteur emprunte une somme à effet de payer sa dette, la subrogation s'impose au créancier.

8.2. SUBROGATION LÉGALE

Dans le cas où le subrogeant, n'ayant reçu qu'un paiement partiel, conserve pour le surplus l'exercice de ses droits, l'article 1252 du Code civil décide que le créancier exercera ses droits pour ce qui reste dû, par préférence au subrogé. Ainsi, le créancier hypothécaire qui a reçu d'un tiers la moitié de ce qui lui est dû, doit toucher l'autre moitié de préférence au tiers subrogé qu'il a payé dans l'ordre ouvert à la suite de l'expropriation de l'immeuble hypothéqué.

En effet, si le paiement partiel avait été réalisé par le débiteur lui-même, le créancier aurait conservé la totalité de la sûreté pour garantir ce qui restait impayé. Il aurait été injuste que la subrogation modifiât cette situation.

8.3. DISPOSITIONS COMMUNES

En cas de règlement entraînant subrogation du payeur dans les droits du Trésor, le comptable qui reçoit le paiement doit, sur la quittance remise à la partie versante, désigner le débiteur et la personne ayant effectué le règlement. En outre, la mention suivante doit être ajoutée, tant sur la quittance que sur la souche, et signée du comptable :

« Le comptable soussigné, subroge à concurrence de la somme indiquée ci-contre, M. ... dans les droits du Trésor ».

Dans toutes les hypothèses, le comptable remet à la partie versante qui en fait la demande un certificat de subrogation du modèle joint en annexe n° 13. La délivrance de ce certificat est mentionnée au compte du redevable intéressé.

Lorsqu'une inscription a déjà été requise du chef du contribuable inscrit au rôle, mention de cette inscription est portée sur le certificat de subrogation.

NB : Le tiers subrogé dans les droits du Trésor est tenu dans tous les cas de publier le privilège quel que soit le montant du paiement (art. 1929 quater du Code général des impôts).

9. RADIATION OU RÉDUCTION DES INSCRIPTIONS

La radiation de l'inscription de la publicité du privilège du Trésor intervient à l'initiative du comptable public dans les cas suivants (6 de l'article 396 bis de l'annexe II du C. G. I.) :

- la radiation consécutive au paiement par le redevable de sa dette fiscale ;
- la radiation consécutive à un dégrèvement ;

- la radiation en cas d'erreur commise par le comptable sur le montant des sommes privilégiées ou sur l'identité du redevable ;
- la radiation consécutive à l'octroi d'un plan d'apurement échelonné pour des dettes qui ont fait l'objet de la publicité du privilège, que le redevable respecte ainsi que ses obligations fiscales déclaratives et de paiement.

Dans tous ces cas, les frais de radiation sont supportés par le Trésor.

9.1. EN CAS DE PAIEMENT

Il appartient au comptable ayant requis l'inscription de prendre l'initiative de la procédure en présentant au greffier une attestation constatant qu'il y a paiement. Il ne peut être procédé à une radiation partielle qu'en cas de paiement d'une somme au moins égale à 15 000 €, ceci afin d'éviter de trop accroître tant la tâche des comptables que celle des greffiers.

Lorsque le débiteur acquitte la totalité de la dette, le comptable qui a inscrit la publicité demande la radiation totale de l'inscription devenue sans objet, dans le délai d'un mois¹ par la présentation au greffe d'une attestation de paiement.

Une inscription peut faire l'objet à tout moment d'une radiation partielle à la diligence du redevable, sur présentation au greffe d'une attestation constatant le paiement partiel et établie par le comptable ayant requis l'inscription (art. 396 bis, al. 6 de l'annexe II C.G.I.).

En cas de règlement partiel d'une somme supérieure à 15 000 €, l'attestation est délivrée sur demande du redevable.

9.2. EN CAS DE DÉGRÈVEMENT

C'est au comptable qu'il appartient de demander la radiation. Dans ce cas, il n'y a pas de minimum.

Cette radiation pour dégrèvement peut être opérée à tout moment. Il est toutefois recommandé aux comptables d'y procéder le plus rapidement possible après la constatation du dégrèvement ce qui peut avoir pour effet d'éviter, en cas de nouvelles impositions privilégiées, d'avoir à pratiquer successivement une radiation et une nouvelle inscription ; la nouvelle inscription tiendra compte à la fois du dégrèvement et des nouvelles impositions.

Si la mainlevée partielle demandée par le contribuable ou si le dégrèvement ramène le montant des impôts dus à une somme au plus égale à 15 000 €, l'inscription doit être maintenue pour le solde.

9.3. EN CAS D'ERREUR LORS DE L'INSCRIPTION DU PRIVILÈGE PORTANT SUR LE MONTANT DES SOMMES OU SUR L'IDENTITÉ DU REDEVABLE

C'est aussi au comptable qu'il appartient de demander la radiation².

NB : Il arrive qu'à l'occasion d'une cession de fonds de commerce une demande soit faite par l'acquéreur afin d'obtenir la mainlevée de l'inscription du privilège. Il n'y a pas lieu d'y satisfaire car :

- l'acquéreur n'a pas qualité pour demander la radiation ;
- la mainlevée ne peut être accordée que s'il y a paiement, dégrèvement, erreur ou plan d'apurement échelonné accordé au cessionnaire redevable de l'impôt, afin que le privilège continue à s'exercer sur les autres éléments mobiliers du patrimoine du débiteur ;
- la mainlevée est automatique pour le bien qui sort du patrimoine du débiteur (pas de droit de suite).

¹ L'article 175 de la loi n° 2005-845 du 26 juillet 2005 de sauvegarde des entreprises, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006, a ajouté un 8 bis à l'article 1929 quater.- 8 du C. G. I.

² Article 396 bis C.G.I. Annexe II. (cf. annexe 6).

9.4. EN CAS D'OCTROI D'UN PLAN D'APUREMENT ÉCHELONNÉ

Les dettes qui font l'objet d'un plan d'apurement échelonné (plan de règlement, délais de paiement) ne sont plus soumises à la publicité du privilège du Trésor dès lors que le redevable respecte le plan et ses obligations fiscales courantes (2^{ème} alinéa du 4 de l'article 1929 quater du Code général des impôts).

Lorsque les dettes comprises dans un tel plan d'apurement ont déjà fait l'objet d'une publicité, le comptable procède à la radiation de l'inscription requise pour ces dettes.

10. DÉPENSES RELATIVES À LA PUBLICITÉ

10.1. FRAIS À PAYER PAR LE TRÉSOR

Les frais d'inscription et de radiation du privilège du Trésor sont à la charge du Trésor

10.1.1. Tribunaux de grande instance

L'inscription du privilège du Trésor ne donne pas lieu au versement des redevances de greffe.

10.1.2. Tribunaux de commerce

Le décret n° 2007-812 du 10 mai 2007 (publié au JO n° 110 du 12 mai 2007) relatif au tarif des greffiers des tribunaux de commerce et modifiant la partie réglementaire du Code de commerce indique que les dispositions relatives au tarif sont prévues par les articles R. 743-140 à R. 743-157 du Code de commerce.

En application des dispositions de l'article R. 743-140 du Code de commerce, les émoluments dus aux greffiers des tribunaux de commerce pour l'établissement et le contrôle de conformité des actes de leur ministère sont déterminés et fixés conformément aux dispositions des articles R. 743-140 à R. 743-157 précités et aux tableaux de l'annexe 7-5 du livre VII du Code de commerce. Ils comprennent la rémunération de tous travaux, soins, diligences et formalités afférents à l'acte ou à la procédure considérée.

La rémunération des diligences de chaque transmission d'acte, décision ou document, par remise en main propre contre récépissé ou par voie électronique sécurisée s'élève à un taux de base et demi. Lorsque la transmission se fait sous une autre forme, les débours, y compris les frais de poste et de téléphone, sont remboursés au greffier pour leur montant réel, sauf si un forfait de transmission a été prévu dans les tableaux de l'annexe 7-5 précitée

Depuis le 1^{er} juin 2007, le taux de base est fixé à 1,30 € (art. R.743-142 du Code de commerce).

Il s'ensuit que le tarif des émoluments à verser aux greffiers des tribunaux de commerce au titre des formalités de publicité du privilège du Trésor est le suivant :

NATURE DE LA FORMALITÉ	RÉFÉRENCE aux articles R. 743-140 à R. 743-157 du Code de commerce	COEFFICIENT à appliquer à l'émolument de base du tarif général des greffiers fixé à 1,30 €	SOMMES à allouer aux greffiers (HT)
Première inscription, radiation totale ou partielle d'une inscription non périmée	Tableau III annexé à l'article R. 743-140	1,5	1,95 €
Inscription suivante, renouvellement d'une inscription ou subrogation	Tableau III annexé à l'article R. 743-140	2	2,60 €
Délivrance d'un état d'inscription positif ou négatif, quel que soit le nombre	Tableau III annexé à l'article R. 743-140	2	2,60 €

d'inscriptions révélées			
Mention d'une contestation en marge d'une inscription	Tableau III annexé à l'article R. 743-140	1	1,30 €

À ces sommes, s'ajoute la T.V.A. au taux de 19,6 %¹ conformément à l'article 278 du Code général des impôts.

Il est rappelé, enfin que les frais de timbre (frais de poste mentionnés au 3^{ème} alinéa de l'article R. 743-140 du Code de commerce) effectivement supportés pour renvoyer les bordereaux d'inscription ou de radiation aux comptables sont remboursés tant aux greffiers de commerce qu'aux secrétaires greffiers auprès des tribunaux de grande instance et des tribunaux de grande instance statuant commercialement pour leur montant réel c'est-à-dire qu'ils ne supportent pas la T.V.A.

À cet égard, conformément aux dispositions de l'article 33 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, ces frais de poste ne peuvent être remboursés qu'après service fait. Aucune provision ne peut donc être versée en l'espèce.

10.1.3. Règlement des frais

10.1.3.1. Rôle des comptables non centralisateurs

À la suite du renvoi des bordereaux d'inscription par les greffiers, les comptables non centralisateurs font parvenir au comptable centralisateur, au plus tard dans la quinzaine du retour, le relevé global des frais à régler au greffier, établi en un exemplaire, qui indique, par nature des formalités accomplies, le nombre d'actes et le montant à régler au greffier.

Chaque état porte la désignation du greffier du tribunal intéressé et les premiers et derniers numéros d'enregistrement des formalités accomplies.

10.1.3.2. Rôle des comptables centralisateurs

Il résulte de l'article R. 743-147 du Code de commerce qu'avant tout règlement, les greffiers sont tenus de remettre aux parties, même si celles-ci ne le requièrent pas, le ou les comptes détaillés relatifs aux sommes dont elles sont redevables à quelque titre que ce soit. La facture distingue :

- les émoluments hors taxe ;
- les diligences et forfaits de transmission hors taxe ;
- les déboursés ;
- la taxe sur la valeur ajoutée ;
- et le montant total taxes incluses.

Par ailleurs, il est précisé qu'en application de l'article R. 743-151 du code précité les greffiers des tribunaux de commerce peuvent, avant de procéder aux actes de leur ministère, exiger de la partie qui requiert les actes ou les formalités une provision suffisante pour le paiement des frais, droits, déboursés et émoluments afférents à ces actes ou formalités.

Dès réception du relevé des frais à régler aux greffiers, et après avoir vérifié le décompte opéré, les comptables centralisateurs procèdent au règlement dans les plus brefs délais des émoluments dus en indiquant au verso du chèque de virement ou de l'avis de crédit le comptable public requérant et le numéro de l'inscription en cause.

Le règlement des frais de publicité du Trésor est imputé au compte 613-78 « Autres frais d'actes et de procédures ».

¹ Taux de 8,5 % dans les départements d'Outre-mer.

Le relevé des frais d'inscription ou des frais de radiation à la suite d'un dégrèvement justifie la dépense constatée.

LOI

LOI n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008

NOR: BCFX0826279L

L'Assemblée nationale et le Sénat ont adopté,

Vu la décision du Conseil constitutionnel n° 2008-574 DC du 29 décembre 2008 ;

Le Président de la République promulgue la loi dont la teneur suit :

Article 58

I. — Le 4 de l'article 1929 quater du Code général des impôts est ainsi rédigé :

« 4. La publicité est obligatoire lorsqu'il est constaté, à l'issue des neuf mois qui suivent la première date de l'un ou l'autre des événements mentionnés au 3, que le montant des sommes dues à compter de cette date par le redevable à un même poste comptable ou service assimilé et susceptibles d'être inscrites dépasse un seuil fixé par décret.

« Ne sont pas soumises à la publicité les sommes visées à l'alinéa précédent lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette ainsi que ses obligations fiscales courantes. Dès que le plan est dénoncé, le comptable public doit procéder à la publication dans un délai de deux mois. »

II. — Le 4 de l'article 379 bis du Code des douanes est ainsi modifié :

1° Les mots : « au titre d'un semestre civil » sont remplacés par les mots : « au titre des neuf mois qui suivent l'émission d'un titre exécutoire » ;

2° Sont ajoutés les mots : « et dépassent un seuil fixé par décret » ;

3° Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :

« Ne sont pas soumises à la publicité les sommes visées à l'alinéa précédent lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette. Dès que le plan est dénoncé, le comptable public doit procéder à la publication dans un délai de deux mois. »

III. — L'article L. 243-5 du Code de la Sécurité sociale est ainsi modifié :

1° À la première phrase du premier alinéa, le mot : « six » est remplacé par le mot : « neuf » ;

2° Après le premier alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Toutefois, l'organisme créancier n'est pas tenu d'inscrire ces créances lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette. Dès que le plan est dénoncé, l'organisme créancier doit procéder à l'inscription dans un délai de deux mois. » ;

3° Au cinquième alinéa, le mot : « deuxième » est remplacé par le mot : « troisième ».

IV. — Les I à III s'appliquent aux créances nées à compter du 1^{er} juillet 2008.

(...)

La présente loi sera exécutée comme loi de l'État.

Fait à Paris, le 30 décembre 2008.

ANNEXE N° 2 : Article 1920 du Code général des impôts

1. Le privilège du Trésor en matière de contributions directes et taxes assimilées s'exerce avant tout autre sur les meubles et effets mobiliers appartenant aux redevables en quelque lieu qu'ils se trouvent. Ce privilège s'exerce, lorsqu'il n'existe pas d'hypothèques conventionnelles, sur tout le matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial, même lorsque ce matériel est réputé immeuble par application des dispositions du premier alinéa de l'article 524 du Code civil.

2. Le privilège établi au 1 s'exerce en outre :

1° Pour la fraction de l'impôt sur les sociétés due à raison des revenus d'un immeuble, sur les récoltes, fruits, loyers et revenus de cet immeuble ;

2° Pour la taxe foncière sur les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles sujets à la contribution ;

3. Le privilège institué par les 1 et 2 peut être exercé pour le recouvrement des versements qui doivent être effectués par les contribuables en exécution de l'article 1664 avant la mise en recouvrement des rôles dans lesquels seront comprises les impositions en l'acquit desquelles les versements seront imputés et dès l'exigibilité desdits versements ;

4. Le privilège institué par le 1 peut être exercé pour le recouvrement des acomptes qui doivent être versés en l'acquit de l'impôt sur les sociétés dans les conditions prévues par l'article 1668 ;

5. Le privilège peut être exercé pour le recouvrement de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés instituée par l'article 223 septies.

ANNEXE N° 3 : Article 1929 quater du Code général des impôts

1. Donnent lieu à publicité, dans les conditions prévues aux 2 à 5, les sommes restant dues à titre privilégié par des commerçants et personnes morales de droit privé, même non commerçantes, au titre de l'impôt sur le revenu, de l'impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales, de la taxe sur les salaires, de la taxe professionnelle et des taxes annexes, des taxes sur le chiffre d'affaires et des taxes annexes, et des contributions indirectes.

N'est pas soumise à la publicité la part de la taxe professionnelle correspondant à la réduction effectuée par le redevable au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée, en application des articles 1647 B sexies et 1679 quinquies.

2. La publicité est faite à la diligence de l'administration chargée du recouvrement.

3. L'inscription ne peut être requise, selon la nature de la créance, qu'à partir de la date à laquelle :

1° Le redevable a encouru une majoration pour défaut de paiement pour les impôts directs recouverts par les comptables de la direction générale de la comptabilité publique ;

2° Un titre exécutoire a été émis, pour les taxes sur le chiffre d'affaires et assimilées et les contributions indirectes, ainsi que pour les impôts directs et taxes assimilées recouverts par les comptables de la direction générale des impôts.

4. La publicité doit être effectuée lorsqu'il est constaté, à l'issue des neuf mois qui suivent la première date de l'un ou l'autre des événements mentionnés au 3, que le montant des sommes dues à compter de cette date par le redevable à un même poste comptable ou service assimilé et susceptibles d'être inscrites dépasse un seuil fixé par décret.

Ne sont pas soumises à la publicité les sommes visées à l'alinéa précédent lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette ainsi que ses obligations fiscales courantes. Dès que le plan est dénoncé, le comptable public doit procéder à la publication dans un délai de deux mois.

5. En cas de paiement avec subrogation, le subrogé aux droits du Trésor est tenu des obligations et formalités mises par le présent article à la charge de l'administration, quel que soit le montant du paiement.

Si le paiement par le subrogé a lieu sans émission de titre exécutoire prévu au 3, l'inscription ne peut être requise que six mois au moins après le paiement.

6. Les frais de l'inscription du privilège sont à la charge du Trésor.

7. En cas de procédures de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires du redevable ou de liquidation des biens du redevable, ou d'un tiers tenu légalement au paiement des sommes visées au 1, le Trésor ou son subrogé ne peut exercer son privilège pour les créances qui étaient soumises à la publicité prévue aux 1 à 5 et dont l'inscription n'a pas été régulièrement requise à l'encontre du redevable.

8. Les inscriptions prises en application des 1 à 5 se prescrivent par quatre ans, sauf renouvellement.

8 bis. Le comptable compétent demande, dans un délai d'un mois, la radiation totale de l'inscription devenue sans objet, dès lors que le débiteur s'est acquitté de sa dette.

9. Les modalités d'application du présent article et notamment les formes et délais des inscriptions et de leur radiation sont fixées par un décret en conseil d'État pris sur le rapport du ministre de l'économie et des finances et du garde des sceaux, ministre de la justice.

NOTA: LOI n° 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008 art. 58 IV : le présent article s'applique aux créances nées à compter du 1^{er} juillet 2008 .

ANNEXE N° 4 : Article 416 bis de l'annexe III au Code général des impôts

Le seuil de publicité mentionné au premier alinéa du 4 de l'article 1929 quater du Code général des impôts est fixé à 15 000 euros.

ANNEXE N° 5 : Article 416 ter de l'annexe III au Code général des impôts

Le comptable de la direction générale des finances publiques met fin au plan d'apurement échelonné mentionné au second alinéa du 4 de l'article 1929 quater du Code général des impôts par lettre recommandée avec accusé de réception et procède à l'inscription du privilège du Trésor dans le délai prévu au même alinéa du 4 de l'article précité. Le délai court à compter de la réception de cette dénonciation par le redevable.

ANNEXE N° 6 : Article 396 bis de l'annexe II au Code général des impôts

Publicité du privilège du Trésor

1. L'inscription des sommes privilégiées dues au Trésor prescrite au 1 de l'article 1929 quater du Code général des impôts est faite :

1° Si le redevable est une personne physique, au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement, dans le ressort duquel se trouve son principal établissement commercial ;

2° Si le redevable est une personne morale de droit privé immatriculée au registre du commerce et des sociétés, au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement, dans le ressort duquel se trouve son siège social ;

3° Si le redevable est une personne morale de droit privé non immatriculée au registre du commerce et des sociétés, au greffe du tribunal de grande instance dans le ressort duquel se trouve son siège.

Pour les redevables visés aux 2° et 3° dont le siège n'est pas situé sur le territoire métropolitain ou dans les départements d'Outre-mer, l'inscription est requise, selon le cas, au greffe du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance statuant commercialement ou au greffe du tribunal de grande instance dans le ressort duquel se trouve le principal établissement du redevable.

2. Lorsque la publicité est faite, en application du premier alinéa du 4 de l'article 1929 quater du Code général des impôts, l'inscription des sommes déterminées dans les conditions fixées au 3 dudit article doit être requise au plus tard dans le mois qui suit l'expiration du délai de neuf mois.

3. Pour requérir l'inscription des sommes privilégiées dues au Trésor, le comptable public chargé du recouvrement remet ou adresse par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, au greffier compétent, un bordereau établi en double exemplaire et comportant les indications suivantes :

a. Date à laquelle il est établi ;

b. Désignation du comptable public requérant ;

c. Nom, prénoms, raison ou dénomination sociale, adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable ;

d. Montant des sommes dues au Trésor au dernier jour du semestre civil précédant l'inscription.

Le comptable avise le contribuable qu'il a requis une inscription à son encontre.

4. Un des exemplaires du bordereau prévu au 3 est restitué ou renvoyé au comptable par le greffier, après avoir été revêtu de la mention d'inscription qui comprend la date de celle-ci et le numéro sous lequel elle a été faite. Le second exemplaire portant les mêmes mentions est conservé au greffe pour constituer le registre des inscriptions ; le greffier tient en outre un répertoire alphabétique.

5. Lorsqu'un redevable a contesté une imposition ayant fait l'objet d'une inscription et qu'il bénéficie du sursis de paiement dans les conditions prévues aux articles L. 277 à L. 279 A du livre des procédures fiscales, il peut faire mentionner par le greffier l'existence de la contestation ; cette mention est portée en marge de l'inscription.

Le redevable doit produire à cet effet une attestation délivrée par le comptable chargé du recouvrement de l'imposition contestée.

La fraction non encore payée d'une imposition contestée ayant fait l'objet d'une mention au registre public figure d'une manière distincte sur le bordereau établi par le comptable en vue d'une nouvelle inscription dans les conditions prévues au premier alinéa du 6.

ANNEXE N° 6 (suite et fin)

6. Chaque nouvelle inscription requise par un même comptable à l'encontre du même redevable rend caduque l'inscription précédente.

En dehors du cas prévu au 7, le comptable qui a requis l'inscription demande, dans le délai mentionné au 8 bis de l'article 1929 quater du Code général des impôts, la radiation totale prévue à ce 8 bis par la présentation au greffe d'une attestation de paiement.

En dehors du cas prévu au 7, une inscription peut faire l'objet à tout moment d'une radiation partielle à la diligence du redevable, sur présentation au greffe d'une attestation constatant le paiement partiel et établie par le comptable ayant requis l'inscription.

Toute radiation consécutive à un dégrèvement est faite à l'initiative du comptable qui avait requis l'inscription. Il est de même procédé à radiation sur l'initiative du comptable en cas d'erreur commise par celui-ci sur le montant des sommes privilégiées ou sur l'identité du redevable.

Le greffier mentionne les radiations en marge de l'inscription correspondante.

7. Pour inscrire son privilège, le subrogé dans les droits du Trésor produit au greffier un certificat établi par le comptable public chargé du recouvrement et attestant la subrogation. Si la créance ayant fait l'objet d'une subrogation est comprise dans une inscription, le certificat vaut radiation de cette inscription à due concurrence.

8. Les attestations ou certificats prévus aux 5, 6 et 7 sont remis en double exemplaire ou adressés aux greffiers par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. L'un des exemplaires est rendu ou renvoyé à titre de récépissé au requérant, après avoir été revêtu, dès réception, d'une mention indiquant la date d'accomplissement de la formalité requise. Le deuxième exemplaire est conservé au greffe.

9. Les greffiers sont tenus de délivrer à tous ceux qui le requièrent et aux frais du requérant soit un état des inscriptions existantes, soit un certificat indiquant qu'il n'existe aucune inscription. Chaque réquisition ne peut viser qu'un redevable nommément désigné.

L'état des inscriptions délivré par le greffier doit comporter l'indication du comptable ou du tiers subrogé ayant requis l'inscription, la date de l'inscription, le montant des sommes inscrites et, le cas échéant, les mentions de contestations.

10. Le modèle du bordereau prévu au 3, des attestations prévues au 5 et au 6 et du certificat prévu au 7 est fixé par arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du garde des sceaux, ministre de la justice.

11. En cas de destruction totale ou partielle ou de disparition, par suite d'un sinistre ou de tout autre fait, du registre de publicité des créances privilégiées du Trésor public mentionné à l'article 1^{er} de la loi n° 71-1029 du 24 décembre 1971, quel que soit le greffe dans lequel ce registre était ou est conservé, il est procédé à sa reconstitution de la façon suivante :

Les comptables publics qui avaient obtenu l'inscription de privilèges pour des sommes dues au Trésor demandent au greffier, par simple requête et sur présentation du second exemplaire du bordereau d'inscription prévu au 4, la réinscription du privilège du Trésor pour les sommes indiquées sur cet exemplaire.

Les subrogés dans les droits du Trésor procèdent de la même manière sur production du deuxième exemplaire de l'attestation ou certificat prévu au 8.

La réinscription du privilège du Trésor ou des subrogés est notifiée par le greffier au redevable par lettre recommandée avec demande d'avis de réception dans les huit jours de cette réinscription.

Le redevable, s'il estime que la réinscription n'est pas conforme à l'inscription primitive, peut, dans le délai de quinze jours à compter de la date de réception de cette lettre, présenter une réclamation devant la commission visée à l'article 1^{er} du décret n° 72-917 du 2 octobre 1972.

Celle-ci statue dans les conditions prévues au chapitre Ier du même décret.

ANNEXE N° 7 : Article 1018 A du Code général des impôts

Les décisions des juridictions répressives, à l'exception de celles qui ne statuent que sur les intérêts civils, sont soumises à un droit fixe de procédure dû par chaque condamné.

Ce droit est de :

1° 22 euros pour les ordonnances pénales en matière contraventionnelle ou correctionnelle ;

2° 22 euros pour les autres décisions des tribunaux de police et des juridictions de proximité et celles des juridictions qui ne statuent pas sur le fond ;

3° 90 euros pour les décisions des tribunaux correctionnels ; Toutefois, ce droit est porté à 180 euros si le condamné n'a pas comparu personnellement, dès lors que la citation a été délivrée à personne ou qu'il est établi que le prévenu a eu connaissance de la citation, sauf s'il est jugé en son absence dans les conditions prévues par les premier et deuxième alinéas de l'article 411 du Code de procédure pénale. Cette majoration ne s'applique pas si le condamné s'acquitte volontairement du montant du droit fixe de procédure dans un délai d'un mois à compter de la date où il a eu connaissance de la décision ;

4° 120 euros pour les décisions des cours d'appel statuant en matière correctionnelle et de police ;

5° 375 euros pour les décisions des cours d'assises.

Il est de 150 euros pour les décisions de la Cour de cassation statuant en matière criminelle, correctionnelle ou de police.

Les décisions rendues sur le fond s'entendent des jugements et arrêts des cours et tribunaux qui statuent sur l'action publique et qui ont pour effet, si aucune voie de recours n'est ouverte ou n'est exercée, de mettre fin à la procédure.

Ce droit n'est pas dû lorsque le condamné est mineur.

Ce droit est recouvré sur chaque condamné comme en matière d'amendes et de condamnations pécuniaires par les comptables du Trésor. Les personnes condamnées pour un même crime ou pour un même délit sont tenues solidairement au paiement des droits fixes de procédure.

Ce droit est aussi recouvré, comme en matière criminelle ou correctionnelle, en cas de décision de non-lieu ou de relaxe sur la partie civile qui a mis en mouvement l'action publique.

Le recouvrement du droit fixe de procédure et des amendes pénales est garanti, d'une part, par le privilège général sur les meubles prévu à l'article 1920, d'autre part, par l'hypothèque légale prévue à l'article 1929 ter.

ANNEXE N° 8 : Article 1929 du Code général des impôts

1. Pour les recouvrements confiés au service des impôts en vertu de la présente codification, l'État a, lorsque les dispositions prévues aux articles 1920, 1923 à 1928 ne leur sont pas applicables, un privilège sur tous les meubles et effets mobiliers des redevables.

Ce privilège s'exerce immédiatement après celui de l'impôt sur le chiffre d'affaires et des taxes instituées en remplacement de cet impôt.

2. Indépendamment du privilège visé au 1, le Trésor dispose, pour le recouvrement des droits de mutation par décès, d'une hypothèque légale sur les immeubles de la succession qui prend rang du jour de son inscription à la conservation des hypothèques dans la forme et de la manière prescrite par la loi.

3. Pour la garantie du paiement des droits complémentaires et supplémentaires éventuellement exigibles en vertu de l'article 1840 G, le Trésor possède sur les immeubles du groupement forestier ou sur l'immeuble objet de la mutation une hypothèque légale qui prend rang du jour de son inscription à la conservation des hypothèques sur tout ou partie de ces biens dans la forme et de la manière prescrite par la loi.

En cas de cession à l'État ou aux collectivités et organismes mentionnés au I de l'article 1042 d'un bois ou d'une forêt grevée de l'hypothèque légale, celle-ci s'éteint de plein droit. La même règle s'applique aux mutations de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou constructions d'intérêt public, qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'utilité publique au titre de ladite mutation, ainsi qu'aux bois et forêts faisant l'objet d'une interdiction de reconstituer les boisements après coupe rase en application des deuxième à neuvième alinéas de l'article L. 126-1 du Code rural. Lorsque la sûreté a été cantonnée sur le bien cédé, les droits complémentaires et supplémentaires correspondant à d'autres biens deviennent exigibles et sont colloqués sur le prix de vente au rang de l'inscription si l'hypothèque légale n'a pu être inscrite en rang utile sur ces autres biens préalablement à la cession. Il en est de même lorsque la sûreté a été cantonnée sur des bois et forêts qui font l'objet soit d'une mutation de jouissance ou de propriété au profit d'établissements ou de sociétés, en vue de la réalisation d'équipements, aménagements ou constructions d'intérêt public, qui pourraient donner lieu à l'établissement d'une servitude d'utilité publique au titre de ladite mutation, soit d'une interdiction de reboisement après coupe rase en application des deuxième à neuvième alinéas de l'article L. 126-1 du Code rural, soit d'un procès-verbal dressé en application du III de l'article 1840 G.

4. Sont tenus solidairement au paiement de la taxe locale d'équipement :

a. Les établissements de crédit ou sociétés de caution mutuelle qui sont garants de l'achèvement de la construction ;

b. Les titulaires successifs de l'autorisation de construire ainsi que leurs ayants cause autres que les personnes qui ont acquis les droits sur l'immeuble à construire en vertu d'un contrat régi par le titre VI du livre II de la première partie du Code de la construction et de l'habitation relatif aux ventes d'immeubles à construire.

ANNEXE N° 9 : Articles 1250, 1251 et 1252 du Code civil

Article 1250. - Cette subrogation est conventionnelle :

1° Lorsque le créancier recevant son paiement d'une tierce personne la subroge dans ses droits, actions, privilèges ou hypothèques contre le débiteur : cette subrogation doit être expresse et faite en même temps que le paiement ;

2° Lorsque le débiteur emprunte une somme à l'effet de payer sa dette, et de subroger le prêteur dans les droits du créancier. Il faut, pour que cette subrogation soit valable, que l'acte d'emprunt et la quittance soient passés devant notaires ; que dans l'acte d'emprunt il soit déclaré que la somme a été empruntée pour faire le paiement, et que dans la quittance il soit déclaré que le paiement a été fait des deniers fournis à cet effet par le nouveau créancier. Cette subrogation s'opère sans le concours de la volonté du créancier.

Article 1251. - La subrogation a lieu de plein droit :

1° Au profit de celui qui étant lui-même créancier, paie un autre créancier qui lui est préférable à raison de ses privilèges ou hypothèques ;

2° Au profit de l'acquéreur d'un immeuble, qui emploie le prix de son acquisition au paiement des créanciers auxquels cet héritage était hypothéqué ;

3° Au profit de celui qui, étant tenu avec d'autres ou pour d'autres au paiement de la dette, avait intérêt de l'acquitter ;

4° Au profit de l'héritier acceptant à concurrence de l'actif net qui a payé de ses deniers les dettes de la succession.

5° Au profit de celui qui a payé de ses deniers les frais funéraires pour le compte de la succession.

Article 1252. - La subrogation établie par les articles précédents a lieu tant contre les cautions que contre les débiteurs : elle ne peut nuire au créancier lorsqu'il n'a été payé qu'en partie ; en ce cas, il peut exercer ses droits, pour ce qui reste dû, par préférence à celui dont il n'a reçu qu'un paiement partiel.

ANNEXE N° 10 (suite et fin)

DIRECTION GÉNÉRALE DES
FINANCES PUBLIQUES



BORDEREAU D'INSCRIPTION DU PRIVILÈGE	
Greffé du tribunal de commerce (ou de grande instance ⁽¹⁾) de	
Le ⁽²⁾	
.....	
.....	
informe ⁽³⁾	
.....	
.....	
.....	
qu'il a inscrit à son encontre le privilège du Trésor pour la somme de ⁽⁴⁾	
.....	
.....	
.....	
due à la date du	
.....	
Cette inscription sera radiée à l'initiative du Trésor public ⁽⁵⁾ :	
- en cas de paiement total de la dette dans le délai d'un mois sur présentation au greffe d'une attestation établie par mes soins constatant le paiement ;	
- en cas de dégrèvement de l'imposition pour laquelle l'inscription a été requise ;	
- en cas d'octroi de délais de paiement portant sur les impositions pour lesquelles l'inscription a été requis (article 1929 quater 4 du CGI).	
Fait à	
Le	Signature :
Nom du signataire : M	

- (1) Inscription au tribunal de grande instance pour les personnes non immatriculées au registre du commerce et des sociétés.
- (2) Désignation du comptable.
- (3) Nom, prénoms, raison ou dénomination sociale et adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable.
- (4) Somme en toutes lettres.
- (5) Rayer la ou les mention(s) inutile(s).

ANNEXE N° 11 : Attestation de contestation - P 225

DIRECTION GÉNÉRALE DES
FINANCES PUBLIQUES



ATTESTATION DE CONTESTATION		C
à remettre au greffe du tribunal de commerce (ou de grande instance ⁽¹⁾) de		
Le ⁽²⁾		
.....		
Atteste que ⁽³⁾		
.....		
.....		
.....		
a présenté une réclamation, bénéficiant du sursis de paiement dans les conditions prévues aux articles L. 277, L. 279 du Livre des procédures fiscales, pour la somme de ⁽⁴⁾		
.....		
.....		
.....		
Cette somme est comprise dans l'inscription effectuée le..... sous le n°		
Fait à.....		
le.....		
Signature :		
Nom du signataire : M		

- (1) Inscription au tribunal de grande instance pour les personnes non immatriculées au registre du commerce et des sociétés.
- (2) Désignation du comptable.
- (3) Nom, prénoms, raison ou dénomination sociale et adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable.
- (4) Somme en toutes lettres

ANNEXE N° 12 : Attestation de paiement - P 226

DIRECTION GÉNÉRALE DES
FINANCES PUBLIQUES

DIRECTION GÉNÉRALE DES
DOUANES ET DROITS INDIRECTS



	<p align="center">ATTESTATION DE PAIEMENT (OU DE DÉGRÈVEMENT) ⁽¹⁾ à remettre au greffe du tribunal de commerce (ou de grande instance ⁽²⁾) de</p>	RI
	<p>Le ⁽³⁾</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>certifie que ⁽⁴⁾</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>à l'encontre de qui a été requise l'inscription du privilège du Trésor au greffe du tribunal de commerce (ou de grande instance) ⁽²⁾ de.....</p> <p>a réglé la somme de (ou a bénéficié d'un dégrèvement à hauteur de) ⁽⁵⁾.</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>à imputer sur celle figurant sur l'inscription de privilège effectuée le</p>	
	<p>sous le n°</p> <p>et consent à sa radiation : partielle ou totale. ⁽⁶⁾</p>	
	<p>Fait à</p> <p align="center">le</p> <p align="center">Signature :</p> <p>Nom du signataire : M</p>	

- (1) Rayer le terme paiement lorsque l'attestation est délivrée à la suite d'un dégrèvement.
- (2) Inscription au tribunal de grande instance pour les personnes non immatriculées au registre du commerce et des sociétés.
- (3) Désignation du comptable.
- (4) Nom, prénoms, raison ou dénomination sociale et adresse de l'établissement principal ou du siège du redevable.
- (5) Somme en toutes lettres.
- (6) Rayer la mention inutile.

ANNEXE N° 13 : Certificat de subrogation du privilège - P 227

DIRECTION GÉNÉRALE DES
FINANCES PUBLIQUES



	<p>CERTIFICAT DE SUBROGATION DE PRIVILÈGE Greffé du tribunal de commerce (ou de grande instance) ⁽¹⁾ de</p>	<p>S</p>
	<p>Le ⁽²⁾</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>ATTESTE</p> <p>qu'à la suite du versement de la somme de ⁽³⁾</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>effectué le</p> <p>par ⁽⁴⁾</p> <p>.....</p> <p>en règlement des sommes dues par ⁽⁵⁾</p> <p>.....</p> <p>⁽⁴⁾</p> <p>.....</p> <p>est subrogé à concurrence de ladite somme dans ses droits et actions à l'encontre de ⁽⁵⁾</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>Cette somme a été comprise dans l'inscription du privilège.....</p> <p>effectuée le.....sous le n°</p> <p>Fait à</p> <p style="text-align: center;">le.....</p> <p style="text-align: center;">Signature :</p> <p>Nom du signataire : M</p>	

(1) Inscription au tribunal de grande instance pour les personnes non immatriculées au registre du commerce et des sociétés.

(2) désignation du comptable.

(3) Somme en toutes lettres.

(4) Nom, prénoms, raison ou dénomination sociale et adresse de l'établissement principal ou du siège du subrogé.

(5) Nom, prénoms, raison ou dénomination sociale et adresse de l'établissement principal ou du siège du débiteur.