



Le(s) privilège(s) du Trésor (public) : la fin d'un particularisme ou la poursuite d'un renforcement ?

Aurélien Baudu

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2020/1 N° 149 , PAGES 129 À 145
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.149.0129

Date de mise en ligne : 09/09/2024

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2020-1-page-129?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Le(s) privilège(s) du Trésor (public) : la fin d'un particularisme ou la poursuite d'un renforcement ?

Aurélien BAUDU*

RÉSUMÉ

Le(s) privilège(s) dont sont assorties les créances du Trésor prend place dans un système complexe, et encore spécial, de privilèges intéressant certaines catégories de créanciers, qui peuvent le primer. Quant aux privilèges du Trésor à l'égard des comptables publics, leur utilité est de plus en plus controversée.

The privilege attached to the Treasury's claims takes place in a complex, and still special, system of privileges of interest to certain categories of creditors, who may take precedence over them. As for the Treasury's privileges with regard to State accountants, their usefulness is progressively criticized.

Selon Mollien, « le système du crédit judicieusement employé est peut-être, de toutes les combinaisons modernes, la plus propre à révéler à un gouvernement la haute morale qui lui est propre ; qu'il lui interdisait les déceptions, les entreprises hasardeuses et même les mystères qu'il plaçait près de lui un organe permanent de l'opinion

* Professeur à l'Université de Lille (ERDP-CRDP, EA n° 4487).

publique qu'il imposait à tous ses actes la nécessité du bon ordre et de la bonne foi qu'il associait plus spécialement à un intérêt commun l'État, les prêteurs, les débiteurs de l'impôt ; et qu'il était ainsi dans les attributs du crédit de convertir en garanties, en sûretés nouvelles pour le gouvernement lui-même, tous ses devoirs nouveaux envers les gouvernés »¹. En science des finances, on comprend ainsi l'importance *des sûretés*. Les droits des créanciers sont garantis par la formule bien connue de l'ancien article 2092 du Code civil qui dispose : « Quiconque s'est obligé personnellement, est tenu de remplir son engagement sur tous ses biens mobiliers et immobiliers, présents et à venir. »². Ce droit de gage général a une efficacité limitée pour les créanciers non pourvus *d'un privilège*. Ces derniers ne peuvent agir que sur le patrimoine du débiteur tel qu'il se trouve au moment de la saisie, en raison de l'absence d'un droit de suite. Ces créanciers sont tous en concurrence, en l'absence d'un droit de préférence. Cette insécurité des créanciers est atténuée par l'existence de *sûretés*, qu'elles soient *réelles* comme le gage, l'hypothèque et le privilège ; ou *personnelles* comme le cautionnement. Elles lui confèrent un droit de préférence et de suite, et le créancier est ainsi mieux protégé contre l'insolvabilité du débiteur que le créancier chirographaire. Par ailleurs, l'existence de sûretés est profitable au débiteur lui-même qui trouve plus facilement du crédit puisque les créanciers sont certains d'être payés à l'échéance.

Le terme *privilège*, emprunté au latin juridique *privilegium*, désigne *la lex privata*, la loi établie au profit d'un intérêt particulier. En droit privé, le privilège est une faveur concédée par la loi et elle est accordée en considération de la créance. Selon le Doyen Trotabas, « aucun de ces caractères ne se rencontre dans le privilège du Trésor »³. D'ailleurs, l'ancien article 2098 du Code civil dispose : « Le privilège, à raison des droits du Trésor public et l'ordre dans lequel il s'exerce, sont réglés par les lois qui les concernent »⁴. Aujourd'hui repris à l'article 2327 du Code civil, le caractère spécial du privilège du Trésor est régi par la législation financière⁵. Cette spécificité résiderait dans l'intérêt

1. F.-N. MOLLIN, *Mémoires d'un ministre du Trésor public (1780-1815)*, Paris, Guillaumin, 1898.

2. C. civil, art. 2284.

3. L. TROTABAS, *Précis de science et de législation financières*, Paris, Dalloz, 1931, p. 303 et s.

4. C. civil, art. 2327.

5. Plusieurs thèses en science des finances ont d'ailleurs été rédigées afin de mettre en exergue le particularisme de la législation financière sur ce sujet : R. CAILLIOT, *Des privilèges du Trésor public et des différentes administrations ou régies financières en droit français*, Thèse, Strasbourg, 1856, 70 p. ; L. VERGES, *Des hypothèques et des privilèges*

général, et en considération de la personne du créancier, établi ici « à raison des droits du Trésor public », et non en raison de la qualité de la créance. Selon Guy Gest, « ce sont les garanties dont dispose le Trésor public pour assurer le recouvrement de ses créances et prenant la forme de droits de préférence par rapport aux autres créanciers sur le produit de la vente des biens meubles ou immeubles des débiteurs »⁶. Il est classiquement admis par la doctrine la spécificité des sûretés et garanties du recouvrement des recettes fiscales et non fiscales⁷ de l'État.

Quant à la notion de *Trésor*, elle peut apparaître parfois un peu désuète, mais ô combien essentielle au regard de la définition précitée. Selon Gilbert Devaux, « le Trésor est l'ensemble des services financiers de l'État solidairement liés par une unité de trésorerie »⁸. En vertu de l'ancien principe d'unité de trésorerie, les personnes morales de droit public étaient « tenu(e)s de déposer au Trésor toutes leurs disponibilités, sauf dérogation admise par le ministre des Finances », conformément à l'article 15 de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959. Ce serait oublier qu'avec la LOLF du 1^{er} août 2001, en son article 26-3^o, l'obligation de dépôt toutes leurs disponibilités « auprès de l'État » est clairement mentionnée pour les collectivités territoriales et leurs établissements publics, libérant ainsi les autres établissements publics de cette obligation, sauf disposition expresse

du Trésor pour le recouvrement des impôts, Thèse, Toulouse, 1897, 208 p. ; M. SUREAU, *Des privilèges et hypothèques du Trésor public sur les biens des contribuables*, Thèse, Poitiers, 1901, 177 p. ; A. ROUGIER, *Des privilèges du Trésor public*, Thèse, Lyon, 1903, 210 p. ; J. CHAVANNE, *De l'assiette et du rang des privilèges du Trésor pour le recouvrement des divers impôts et des problèmes que cette étude soulève*, Thèse, Lyon, 1933, 183 p. ; R. FROGER, *Les privilèges du Trésor en matière de contributions directes*, Thèse, Paris, 1934 ; 296 p. ; D. ERLICH, *Les privilèges de l'enregistrement et du Trésor*, Paris, Sirey, 1941, 115 p. ; R. HOUIN, *Les privilèges du Trésor et des administrations publiques en matière de faillite*, Paris, Sirey, 1959. Il convient également de souligner quelques articles anciens de la doctrine sur le sujet : G. BURDEAU, « Le privilège du Trésor pour le recouvrement des impôts directs », *RSLF*, 1934, p. 37 ; J. HAMEL, « Les nouveaux privilèges du Trésor et le rang du Trésor par rapport aux créanciers gagistes », *RTD civ.*, 1936, p. 363 et s. ; M. CHRETIEN, « La possibilité de substituer au privilège du Trésor le bénéfice de l'hypothèque judiciaire », *Rec. Sirey*, 1944.3.29.

6. G. GEST, « Privilèges et sûretés », in L. PHILIP, *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 1991, p. 1240. Voir également P. ANCEL, « Les privilèges du Trésor », *RFFP*, n° 7, 1984, p. 5 et s. Il faut souligner que la définition a été retirée de la dernière version in G. ORSONI (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 2^e éd., 2017.
7. D. GALATI, « Le recouvrement des créances non fiscales et non domaniales des personnes publiques », *RFFP*, 2000, n° 70, p. 121 et s.
8. G. DEVAUX, *La comptabilité publique*, T. 1 « Les principes », Paris, PUF, 1957, 248 p.

d'une loi de finances⁹, et faisant ainsi disparaître de cette disposition organique relative aux opérations de trésorerie la formule de *Trésor*, qui subsiste toutefois à l'article 17 de la LOLF consacré aux fonds de concours et rétablissements de crédits. Dans un langage plus usuel, le *Trésor public* demeure une formule employée à la fois par le contribuable et le contrevenant, comme l'entité à laquelle ils adressent l'acquiescement de leurs créances fiscales et non fiscales respectives. Le terme de *Trésor* désigne parfois de manière plus générale certaines administrations centrales de l'État comme la direction générale du Trésor (DGT)¹⁰ ou le réseau des comptables publics qui dépend désormais de la DGFIP. Plus largement, le Trésor (public), dépourvu de personnalité juridique distincte de celle de l'État, permet de qualifier l'ensemble des services du ministère des Finances ayant pour missions principales d'effectuer les opérations de recettes et de dépenses des organismes publics et d'assurer la trésorerie de l'État, fournissant ainsi les moyens financiers dont dispose l'État, tout en exerçant en outre d'importantes attributions dans la gestion des participations de l'État vis-à-vis des marchés de capitaux et dans les relations financières avec l'étranger¹¹.

Est accordé au Trésor un ensemble de garanties ou de sûretés pour le recouvrement des créances fiscales et non fiscales. Comme tout créancier, les comptables de la DGFIP et de la DGDDI¹² peuvent en outre obtenir des sûretés réelles, et des sûretés personnelles. Le recouvrement des créances fiscales est largement garanti par des sûretés réelles spécifiques, que sont le privilège du Trésor et l'hypothèque légale du Trésor. Précisons que certaines créances non fiscales sont garanties par des privilèges fiscaux et, notamment, par le privilège des contributions directes. Ici, on conservera la formule, maintenue dans le Code civil et le CGI, de « privilège du Trésor ». Si les codes utilisent une formule au singulier, il convient de privilégier l'emploi du pluriel

9. V. art. 116 L. n° 2003-1311 du 30 déc. 2003 de finances pour 2004, modifiée par art. 10 Ord. n° 2007-1434 du 5 oct. 2007 et art. 41 Ord. n° 2013-676 du 25 juillet 2013 modifiant le cadre juridique de la gestion d'actifs. Cf. CGCT, art. L. 1618-2. V. sur ce point R. PELLET, *Droit financier public*, Paris, PUF, 2014, p. 696 et s.

10. Définition « Trésor » de J.-L. ALBERT in G. ORSONI (dir.), *Dictionnaire encyclopédique de finances publiques*, Economica, 2^e éd., 2017, p. 912.

11. G. CORNU, *Vocabulaire juridique*, Paris, PUF, 2018.

12. Pour les comptables de la DGDDI, cf. art. 379 et s. C. des douanes pour les privilèges que l'administration des douanes a, pour les droits, confiscation, amende et restitution. V. J.-L. ALBERT, *Douane et droit douanier*, Paris, PUF, 2013, 240 pages, et notamment chapitre V « Le recouvrement des droits et la dette douanière ». Les droits de douane sont classés en fin de classement des privilèges fiscaux entre eux, Code des douanes, art. 379.

pour celle-ci car il existe presque autant de privilège(s) du Trésor que de créances fiscales et ces différents privilèges, collectivement désignés par l'expression « privilège du Trésor » ne sont pas tous soumis au même régime juridique. Par ailleurs, les règles générales définies par le Code civil ne peuvent être invoquées que s'il n'en existe pas de lois spéciales en la matière. Les textes spécifiques au privilège du Trésor sont notamment codifiés aux articles 1920 et suivants du CGI, au sein de son Livre II « Recouvrement de l'impôt » et de son chapitre IV, intitulé « Sûretés et privilèges », puisqu'il convient d'écarter de la présente étude les dispositions du Code des douanes et du Code de la Sécurité sociale¹³. On ne doit pas seulement traiter ici des privilèges du Trésor à l'égard des contribuables (I) car cela camouflerait les privilèges du Trésor à l'égard des comptables publics, mentionnés dans la loi du 5 septembre 1807, puisqu'ils sont, en dernier ressort, responsables sur leurs deniers personnels du recouvrement des recettes fiscales (II).

I. – LES PRIVILÈGES DU TRÉSOR À L'ÉGARD DES CONTRIBUABLES, UN PRIVILÈGE (ENCORE) SPÉCIAL...

Le droit des sûretés, qui permet à un créancier de se prémunir contre le risque d'inexécution de son obligation par le débiteur, avait été rénové de façon importante par l'ordonnance n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés¹⁴. Face à sa complexité excessive et persistante, la direction des affaires civiles et du sceau du ministère de la Justice, suite aux travaux du groupe de travail autour de Michel Grimaldi, a présenté un avant-projet de réforme en 2017¹⁵. Le législateur a autorisé le Gouvernement à prendre par voie d'ordonnance les mesures législatives nécessaires pour simplifier ce droit¹⁶. Selon l'avant-projet de loi précité, l'article 2327 du Code civil serait supprimé. Un nouvel article 2331 du Code civil, consacré aux privilèges généraux, énoncerait dans son 6^e « les créances du Trésor public, dans les conditions fixées par le CGI » et dans

13. C. civ., art. 2332-2. Les organismes de Sécurité sociale sont des créanciers privilégiés. Leur privilège vient au même rang que le privilège des salariés.

14. Ord. n° 2006-346 du 23 mars 2006 relative aux sûretés, JORF, 24 mars 2006, p. 4475.

15. Association H. Capitant, « Avant-projet de réforme de droit des sûretés », Recueil Dalloz, 2017, p. 1717.

16. Art. 60 L. n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, JORF, 23 mai 2019.

son 7^e « les créances des Caisses de sécurité sociale, dans les conditions fixées par le Code de la Sécurité sociale ». Un nouvel article 2332-2 du Code civil préciserait que les privilèges généraux s'exercent dans l'ordre de l'article 2331, « à l'exception du privilège du Trésor public, dont le rang est déterminé par les lois qui le concernent, et du privilège des caisses de sécurité sociale, qui vient au même rang que le privilège des salariés ». N'assiste-t-on pas à un début de remise en cause du caractère particulier du privilège du Trésor ? Les garanties de recouvrement du Trésor à l'égard des contribuables seront ici observées. Il convient de distinguer les privilèges du Trésor de l'hypothèque légale (A) et traiter ensuite de leur mise en œuvre par les comptables publics (B).

A. Un recouvrement des créances du contribuable garanti par des sûretés spécifiques

1. Les particularismes du principe général mobilier du Trésor (PGMT)

Premièrement, le PGMT, qui se différencie du privilège spécial du Trésor¹⁷, *bénéficie d'un champ d'application très large*. Il garantit le recouvrement des principales créances du contribuable, à savoir les impositions de toutes natures, les majorations et pénalités d'assiette et de recouvrement et les frais de poursuites. D'une part, le PGMT couvre le principal de l'impôt en garantissant les contributions directes et taxes assimilées perçues pour le compte de l'État et des collectivités locales (art. 1920, CGI) ; les impôts directs locaux autres que ceux qui, à l'origine, faisaient partie des impôts d'État, tels que la TEOM et la taxe de balayage (art. 1924, CGI) ; et les droits fixes de procédure et amendes pénales (art. 1018 A, CGI). Il garantit également le recouvrement de la TVA et des autres taxes assimilées (art. 1926, CGI). Enfin, le PGMT s'applique aux droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre et autres droits et taxes assimilés et créances recouvrées comme en matière d'enregistrement (art. 1929-1, CGI). D'autre part, le PGMT couvre les majorations et pénalités d'assiette et de recouvrement et frais de poursuite. Ces pénalités sont donc garanties par un privilège de même rang et de même nature (art. 1754-I, CGI et art. 1929 *sexies*, CGI). Cela concerne l'intérêt

17. Régi par l'art. 1920-2 du CGI.

de retard¹⁸, les majorations pour insuffisance de déclaration¹⁹ ou pour défaut ou retard de souscription d'un document utile à la détermination de l'assiette de l'impôt²⁰, la majoration de certains impôts²¹. Toutes les sanctions ne sont pas visées par le privilège. Les pénalités ne sont pas privilégiées, au sens de l'article 1929 *sexies* du CGI, lorsqu'il n'y a pas de droits en jeu. Par exemple, en matière de sanctions pénales, lorsqu'elle est infligée de manière indépendante²², n'étant pas appliquée aux droits, elles ne sont pas couvertes par le PGMT. Enfin, s'agissant des frais de poursuites, bien qu'il n'y ait pas de privilège sans texte, en vertu de l'adage « l'accessoire suit le sort du principal », le PGMT est accordé aux frais de poursuites (commandement, saisie-vente, etc.) exposés par la DGFIP pour recouvrer le principal à condition qu'ils soient liés de façon nécessaire et indissoluble au recouvrement de la créance fiscale et en former un accessoire indivisible²³. Le PGMT est conservé aussi longtemps que l'impôt n'est pas recouvré, dégrevé ou prescrit. Il est indissociable de l'action en recouvrement, il ne peut s'exercer que dans la limite de la prescription de l'action en recouvrement de l'impôt. L'inscription doit être renouvelée²⁴.

Deuxièmement, *le PGMT porte sur une assiette limitée aux biens meubles du contribuable*. Il porte en principe sur tous les meubles du contribuable²⁵, quelle que soit la date à laquelle ils sont entrés dans son patrimoine et en quelque lieu qu'ils se trouvent, et donc, même déposés chez un tiers²⁶, à l'exclusion de ceux que la loi déclare insaisissables. Le PGMT s'exerce donc sur les créances mobilières, considérées comme bien meuble par détermination de la loi. Il s'exerce sur tout le matériel servant à l'exploitation d'un établissement commercial. Il affecte les créances et le reliquat du prix de vente des immeubles après paiement des créanciers ayant hypothèque ou privilège immobilier. Sauf l'exception prévue en faveur des contributions directes et des taxes sur le chiffre d'affaires, selon les articles 1920 et 1926 du CGI,

18. CGI, art. 1727.

19. CGI, art. 1729.

20. CGI, art. 1728.

21. CGI, art. 1730 et 1731.

22. CGI, art. 1741 et s.

23. Cass. com., 15 juillet 1992, *Trésorerie principale de Clermont-Ferrand Banlieue Sud*, pourvoi n° 89-20331.

24. Voir *J.-Cl. Notarial Répertoire*, Fasc. 27 « Privilèges du Trésor public ». V. n° 146 à 158.

25. Selon la définition retenue aux articles 527 à 535 du Code civil. La question de savoir si un objet est meuble ou immeuble soulève fréquemment des difficultés.

26. CE, 8^e et 3^e ss. réunies, 13 juillet 2006, *SCI Saint Jacques Peyras*, Req. n° 269576, note RJF 2006, n° 12, p. 1171-1172.

le PGMT ne porte pas sur les immeubles par destination. En revanche, il ne s'étend pas aux biens mobiliers qui n'appartiennent pas au contribuable, tels ceux appartenant à une caution solidaire²⁷.

Troisièmement, *le PGMT connaît un rang prioritaire par principe*. Ce dernier lui permet d'être classé, en principe, en tête dans l'ordre de priorité établi entre les sûretés en compétition sur tel ou tel bien. Le PGMT voit son rang déterminé par les lois qui le concernent, et il prime donc sur les privilèges généraux régis par le Code civil. Des dispositions du CGI déterminent l'ordre de classement des privilèges fiscaux entre eux²⁸ et posent le principe de leur primauté à l'égard des privilèges autres que fiscaux, sous la réserve prévue à l'article 1927 du CGI pour les contributions indirectes où il existe une priorité des frais de justice, du loyer des six derniers mois. Toutefois, de nombreuses lois non codifiées ont institué de nouveaux privilèges en leur conférant expressément un rang qui prime sur celui du Trésor. De manière générale, les conflits entre créanciers à l'occasion d'une répartition sont réglés par l'ordre des privilèges. Les contentieux relatifs au rang, à l'existence ou à la portée du PGMT relèvent de la compétence du TGI, et ne peuvent être portés que devant le juge judiciaire²⁹. La primauté du PGMT n'est donc plus absolue, même si pratique cette remise en cause demeure limitée. Un certain nombre de lois ont consacré la priorité de divers privilèges généraux ou spéciaux sur ceux du Trésor. Le PGMT connaît donc des exceptions, il est supplanté notamment par le privilège des frais de justice³⁰, le « superprivilège » des salariés³¹, le privilège des caisses de Sécurité sociale³², le privilège du créancier nanti sur

27. Cass. com., 19 déc. 2006, *Recette principale des impôts de Lens Nord*, pourvoi n° 05-11290.

28. S'agissant des créances fiscales, l'ordre de classement des privilèges du Trésor est le suivant : les impôts directs d'État y compris les impôts directs locaux qui étaient originellement des impôts d'État et concurremment les taxes sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées (CGI, art. 1920 et 1926) ; les impositions départementales assimilées aux impôts directs locaux (CGI, art. 1924) ; les impositions communales assimilées aux impôts directs locaux (CGI, art. 1924) ; les droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre assimilés (CGI, art. 1929-1) ; les contributions indirectes (CGI, art. 1927) ; les droits de douane (Code des douanes, art. 379).

29. CE, ch. réunies, 22 février 2017, *SCI Les Roches*, Req. n° 394647, cf. concl. Rapporteur public in *Revue de droit fiscal*, 2017, n° 24, p. 79-87.

30. C. civ., art. 2331.

31. C. trav., art. L. 3253-2 et L. 3253-3 (ex-article L. 143-10). En pratique, ce privilège de tout premier rang ne peut s'exercer que dans les procédures de sauvegarde, redressement et liquidation judiciaire de l'employeur et ne peut porter que sur une portion des salaires ; s'il est absolu dans son principe, il est, ainsi, très limité quant à son champ d'application.

32. C. civ., art. 2332-2.

l'outillage ou le matériel d'équipement³³, par le droit du créancier d'aliments³⁴ et par le privilège de conciliation dont bénéficient les titulaires de certaines créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire³⁵. Enfin, en cas de procédure de sauvegarde ou de redressement judiciaire des cessions de rang de privilèges ou d'hypothèques ou l'abandon de ces sûretés peuvent être consentis par l'Administration fiscale, conformément à l'article 1929 *septies* du CGI.

Dernièrement, *le PGMT connaît un régime de publicité particulier*. Il 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. Le registre des privilèges, destiné à assurer leur publicité, est tenu par les greffiers des tribunaux de commerce, comme le RCS. Donnent lieu à publicité les sommes restant dues à titre privilégié par les entreprises au titre de l'IR, de l'IS, de la taxe sur les salaires, de la CFE et des taxes annexes, de la TVA et des taxes annexes, et des contributions indirectes. La publicité est faite par l'administration chargée du recouvrement. Elle permet d'informer les tiers, dont les créanciers de l'entreprise, de l'existence du PGMT, et donc de l'existence d'une créance fiscale persistante, qui devra être honorée s'il y a lieu par priorité par rapport à leurs propres créances, en particulier en cas d'ouverture d'une procédure collective, du fait du privilège. Jusqu'au 31 décembre 2019, la publicité intervient dans un délai de neuf mois à compter de l'émission du titre exécutoire de la contribution non recouvrée ou bien après une majoration pour défaut de paiement. Le rythme de publicité n'est donc pas connu des tiers. Ce dispositif glissant apparaît complexe, peu lisible et non prévisible. La publicité est obligatoire lorsque le montant des sommes dues excède 15 000 euros, montant fixé par décret. Le législateur est venu récemment par la loi PACTE modifier ce régime juridique de la publicité du PGMT³⁶. L'article 1929 *quater* du CGI prévoit désormais une publicité du PGMT à date fixe, au dernier jour de chaque semestre civil, soit au 30 juin puis au 31 décembre, afin d'assurer une meilleure prévisibilité de la publicité pour les débiteurs comme pour leurs créanciers. Ces

33. C. com., art. L. 525-9.

34. CPC exéc., art. L. 213-1 à L. 213-6.

35. C. com., art. L. 611-11, L. 622-17, II et L. 641-13, II. suite à l'Ord. n° 2008-1345 du 18 déc. 2008 portant réforme du droit des entreprises en difficulté.

36. Art. 61 L. n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, JORF, 23 mai 2019.

dispositions simplifient les règles de publicité du PGMT. Toutefois, elles ne semblent pas être nécessairement à l'avantage des débiteurs car l'émission du titre exécutoire pourra être publiée beaucoup plus tôt, mais aussi beaucoup plus tard. Plus qu'une mesure en faveur du rebond des entrepreneurs, il s'agit d'une mesure de simplification, utile pour l'information des créanciers, mais aussi pour la gestion du dispositif par l'administration. Par ailleurs, le seuil de publicité obligatoire a été relevé de 15 000 à 200 000 euros, par décret³⁷, ce qui aura un impact important pour les entreprises ne présentant que des dettes fiscales d'un montant plus limité. De plus, le législateur prévoit une nouvelle exception à la publicité du privilège. Une première exception est déjà prévue lorsque le débiteur respecte un plan d'apurement échelonné de sa dette fiscale ainsi que ses obligations fiscales courantes, de façon à ce qu'il ne soit pas stigmatisé par la publicité du privilège. Il y est ajouté le cas où le débiteur dépose une réclamation d'assiette régulière, assortie d'une demande de sursis de paiement. Des dispositions similaires sont prévues dans le CGI et dans le Code des douanes³⁸, concernant les impôts et les contributions indirectes, pour les privilèges que peuvent prendre la DGFIP et la DGDDI. Cette évolution semble utile, si tant est qu'elle puisse couvrir un nombre important de situations. On peut regretter que l'étude d'impact soit muette au sujet de cette disposition. Ces nouvelles modalités de publicité s'appliqueraient aux créances exigibles à compter d'une date fixée par décret, au plus tard le 1^{er} janvier 2020.

2. Les spécificités de l'hypothèque légale

Au sujet de l'hypothèque légale, comme tous les créanciers, le Trésor peut exercer ses droits sur les biens immeubles des redevables en vertu des dispositions de l'article 2284 du Code civil. Outre les sûretés ordinaires sur les immeubles auxquelles il peut recourir (hypothèque judiciaire et conventionnelle), le Trésor bénéficie, pour le recouvrement de ses créances, de garanties particulières. L'article 1929 *ter* du CGI accorde au Trésor une hypothèque légale sur tous les biens immeubles des redevables en vue de garantir les impositions de toute nature et les amendes fiscales. En matière de droits d'enregistrement et prélèvements assimilés, il existe, en outre, des hypothèques particulières sur certains immeubles, instituées par l'article 1929-2 et 3 du CGI. L'article 1929 *ter*

37. Décr. n° 2019-683 du 28 juin 2019 relatif au seuil de publicité obligatoire du privilège du Trésor, JORF, 30 juin 2019.

38. C. douanes, art. 379 *bis*.

du CGI précise que l'hypothèque légale doit faire l'objet d'une inscription au fichier immobilier et qu'elle ne peut être inscrite qu'à partir de la date de mise en recouvrement des impositions et pénalités y afférentes ou à partir de la date à laquelle le contribuable a encouru une majoration ou pénalité pour défaut de paiement. Son inscription a pour effet de rendre cette sûreté opposable aux tiers et de prendre rang à la date de l'inscription au fichier immobilier. L'accomplissement de cette formalité ne produit pas les frais inhérents à la constitution d'une hypothèque conventionnelle. L'hypothèque légale peut atteindre tous les biens immobiliers appartenant aux redevables directs de l'impôt, personnes physiques ou morales, et aux tiers solidairement responsables. Elle s'applique à toutes les créances recouvrées par les comptables publics, qui ont le caractère d'impositions ou d'amendes fiscales ainsi qu'aux frais y afférents, à l'exception des produits domaniaux et des pénalités correctionnelles.

B. La mise en œuvre du privilège du Trésor par les comptables de la DGFIP

Pour le recouvrement des impôts, confié aux comptables publics de la DGFIP, le Trésor public peut exercer des poursuites par toutes voies d'exécution de droit commun. Lorsque le privilège porte sur des biens autres que des sommes d'argent, les règles du droit commun en matière d'exercice des privilèges sont applicables. Mais en raison du caractère privilégié de sa créance, le Trésor public dispose d'une voie d'exécution spécifique, l'avis à tiers détenteur, défini aux articles L. 262 et L. 263 du LPF. Il contraint les débiteurs du contribuable, sur la demande qui leur en est faite, sans formalité particulière ni autorisation de justice, de payer le Trésor public sur les fonds qu'ils détiennent pour le compte du débiteur ou qui doivent lui revenir, comme dans le cadre d'une saisie-attribution, sans formalité particulière ni autorisation de justice. Enfin, lorsque le débiteur fait l'objet d'un jugement prononçant la sauvegarde, le redressement ou la liquidation judiciaire, le comptable public exerce son privilège en produisant ses créances privilégiées entre les mains du mandataire judiciaire. L'admission définitive de la créance privilégiée sur l'état des créances vérifié par le juge-commissaire équivaut à un jugement ayant pour effet de rendre le privilège opposable à tous les créanciers. Pour ses créances privilégiées, le comptable public peut, dès lors qu'il a déclaré ses créances et même s'il n'est pas encore admis, exercer son droit de poursuite individuelle si le liquidateur n'a pas entrepris la liquidation des biens grevés dans le délai de trois mois à

compter du jugement de liquidation judiciaire³⁹. Les personnes, ayant payé au lieu et place d'un débiteur, se trouvent subrogées dans les droits du Trésor public vis-à-vis de ce débiteur. Le bénéfice de la subrogation légale ou conventionnelle est limité au caractère privilégié de la créance et ne porte pas sur les modalités de recouvrement. Le créancier subrogé, pour conserver son privilège, doit demander l'inscription de sa créance au greffier compétent au vu du certificat délivré par le comptable. 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. Elle ne peut nuire au Trésor public. Le tiers subrogé ne peut jamais venir en concours avec le Trésor public, même s'il invoque des créances différentes ou postérieures.

II. – LES PRIVILÈGES DU TRÉSOR À L'ÉGARD DES COMPTABLES PUBLICS, UNE UTILITÉ CONTROVERSÉE

Avant la Révolution, déjà, les collecteurs étaient responsables du recouvrement de l'impôt, ce qui évitait pour le Trésor royal les risques liés aux recouvrements défectueux. Les rôles sont obligatoires non seulement pour les contribuables, mais également pour les comptables chargés du recouvrement de l'impôt. Faut-il rappeler que les garanties du Trésor peuvent porter sur les biens des comptables publics. Étant donné qu'ils sont responsables sur leurs deniers personnels de la perception des impositions dont le recouvrement leur incombe, lorsqu'une recette n'a pas pu être recouvrée et qu'il apparaît que le comptable public n'a pas mis en œuvre les diligences nécessaires au recouvrement, par l'envoi des relances au débiteur de l'impôt, ou d'engagement d'une procédure de recouvrement forcé⁴⁰, le Trésor a plusieurs garanties à leur égard (A) dont la doctrine s'interroge sur leur office à l'heure où la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public est discutée (B).

A. Les droits du Trésor public sur les biens des comptables publics

Les articles 1^{er} et 4 de la loi du 5 septembre 1807 relative aux droits du Trésor public sur les biens des comptables prévoient que le

39. C. com., art. L 643-2 al. 1.

40. Cf. A. BAUDU, *Droit des procédures fiscales*, Gualino, coll. « Droit expert », 1^{re} éd., 2018, p. 87 et s.

Trésor a un privilège sur les biens meubles et une hypothèque légale sur les biens immeubles de tous les comptables chargés du maniement de ses deniers, qui grève les immeubles des comptables qui leur appartenaient avant leur nomination ; ceux acquis à titre onéreux ou autrement par les comptables, postérieurement à leur nomination ; et enfin les immeubles acquis, à titre onéreux et depuis cette nomination, par leurs conjoints, même séparées de biens, sauf s'il est légalement justifié que les deniers employés à l'acquisition leur appartenaient. Comme le soulignait le Doyen Trotabas, « ce privilège s'explique par la crainte de voir le comptable acquérir ces biens par un détournement de fonds »⁴¹. Enfin, le cautionnement oblige le comptable public à aliéner confiance tout au long de sa carrière. Il peut être constitué soit en numéraire, soit en valeurs, soit en immeubles. Le Trésor a ainsi la possibilité de récupérer les débits qu'il pourrait subir par le moyen de ce cautionnement, sur lequel porte un privilège de premier ordre, qui n'est libéré que par l'arrêt de quitus de la Cour des comptes.

Depuis l'article 60-II de la loi de finances du 23 février 1963, puis les articles 14 et 17 du décret GBCP du 7 novembre 2012 et l'instruction générale du 16 août 1966 modifiée sur l'organisation du service des comptables publics, avant d'être installés dans leur poste et qu'ils formulent une garantie morale en prêtant serment, les comptables publics sont tenus de constituer des garanties pour s'assurer qu'en cas de mise en débit, le comptable soit en mesure d'assurer le paiement⁴². Ces garanties sont exigées de la part des comptables publics, comme l'obligation de constituer un cautionnement, ou prises contre eux, comme l'institution d'un privilège légal et d'un droit d'hypothèque légale sur les biens du comptable. Ainsi, le cautionnement des comptables publics constitue une garantie de solvabilité au profit de l'État. La constitution et la libération du cautionnement exigé des comptables publics sont régies par un décret du 2 juillet 1964 modifié⁴³. Le montant du cautionnement exigé est fixé par arrêté ministériel⁴⁴. Il tient compte de l'importance du poste comptable, il est déterminé par application d'un

41. L. TROTABAS, *Précis de science et de législation financières*, Paris, Dalloz, 1931, p. 122.

42. Mettant ainsi fin à l'ancien mécanisme de cautionnement individuel des comptables publics consistant pour ces derniers à fournir un immeuble ou des valeurs mobilières en caution.

43. Décr. n° 64-685 du 2 juillet 1964 relatif à la constitution et à la libération du cautionnement exigé des comptables publics modifié par Décr. n° 2012-1298 du 23 novembre 2012, JORF, 25 nov. 2012.

44. Arr. du 2 février 2018 portant fixation des cautionnements à constituer par les comptables de la DGFIP, JORF, 8 févr. 2018 ; Arr. du 4 mars 2019 relatif au cautionnement des comptables publics de l'État dont les opérations sont décrites dans un budget annexe

coefficient qui varie en fonction du montant du traitement indiciaire annuel brut afférent à la catégorie de comptables⁴⁵. Premièrement, « et c'est la solution la plus ancienne » précisent Michel Lascombe et Xavier Vandendriessche⁴⁶, le cautionnement est constitué par un dépôt en numéraire, de rentes sur l'État ou d'autres valeurs du Trésor. Le comptable public récupère ce dépôt à sa cessation d'activité, une fois l'arrêt de quitus rendu, ou après délivrance d'un certificat définitif de libération par la DGFIP. Selon la doctrine, « ce mécanisme lorsqu'il était le seul en vigueur ne permettait qu'à certaines catégories sociales aisées d'accéder à la carrière de comptable »⁴⁷. Deuxièmement, il peut être remplacé par l'engagement d'une caution solidaire constituée par l'affiliation du comptable à une association de cautionnement mutuel, agréée par le ministre des Finances. Ainsi, désormais, pour la plupart des comptables publics, le cautionnement se concrétise par l'affiliation à l'association française de cautionnement mutualiste, créée le 10 juin 1908 pour généraliser l'accès aux fonctions de comptables publics⁴⁸. Le comptable verse une cotisation annuelle égale à un millième du montant du cautionnement garanti. Les frais de constitution des garanties sont une charge personnelle du comptable, ils ne peuvent être supportés par l'organisme public auquel ils sont rattachés⁴⁹. Lors de son entrée en fonction, il est tenu au versement d'un fonds de réserve égal à deux millièmes du montant du cautionnement, majoré annuellement, restant propriété du comptable, qui lui est restitué, à sa demande, lors de l'apurement définitif des gestions garanties par l'association mutualiste. Le cautionnement constitue la garantie de l'organisme public auprès duquel le comptable est placé. Il permet de garantir au Trésor le versement du montant total ou partiel d'un débet qui serait mis à la charge du comptable public. Le Trésor possède en effet un privilège sur le cautionnement du comptable public qui sert à couvrir les déficits

ou un compte spécial et des comptables publics ayant qualité d'agent comptable, JORF, 20 mars 2019

45. Par exemple, un comptable placé à la tête d'un poste comptable de catégorie C4 a un coefficient de 3 ; et un contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) a un coefficient de 11. Le cautionnement dépasse donc 800 000 € pour les comptables les plus importants.

46. M. LASCOMBE, X. VANDENDRIESSCHE, *Finances publiques*, Dalloz, 9^e éd., p. 222.

47. *Ibid.*

48. Voir art. 42 L. du 26 décembre 1908 de finances pour 1909, JORF, 27 déc. 1908, p. 8969. L'association française de cautionnement mutuel (AFCM) est sous la tutelle directe du ministre chargé du Budget pour l'approbation des statuts et de leurs modifications et l'agrément du Président après son élection par l'Assemblée Générale de l'AFCM.

49. Art. 6, Décr. n° 64-685 du 2 juillet 1964 modifié, préc.

ou débits constatés dans sa gestion. Si le cautionnement est réalisé par affiliation à l'association mutualiste, celle-ci règle directement au Trésor, dans la limite du cautionnement, le montant du déficit ou du débet. Par contre, l'association est subrogée dans les droits du Trésor pour lui permettre de poursuivre le recouvrement du déficit ou du débet contre le comptable. Comme le rappelle très justement Martin Collet, « si le comptable voit sa responsabilité personnelle mise en cause, il ne sera pas couvert par l'association, c'est la raison pour laquelle les comptables publics souscrivent en outre une assurance professionnelle »⁵⁰. Le cautionnement ne doit donc pas être confondu avec l'assurance que le comptable peut contracter à titre personnel, assurance destinée à rembourser, le cas échéant, le montant des débits mis à sa charge après épuisement des voies de recours. L'assurance est personnelle et facultative. Elle lui permet, sauf faute pénale de sa part, de rembourser le déficit ou le débet. Elle est assortie d'une franchise systématique. Les frais de souscriptions des contrats d'assurance sont une charge personnelle du comptable, ils ne peuvent être supportés par l'organisme public auquel il est rattaché⁵¹.

B. Une réforme, corollaire de celle de leur responsabilité personnelle et pécuniaire, en débat

Dans les années 1950, le Doyen Trotabas considérait que « les règles qui affectent les biens des comptables à la garantie de leur gestion sont plus efficaces encore »⁵². De nos jours, la doctrine s'interroge. Par exemple, Martin Collet se demande, « au regard de la faiblesse des enjeux pratiques (...) s'il est vraiment indispensable d'offrir à ces affaires l'ensemble des luxueuses garanties attachées aux procédures juridictionnelles »⁵³. Dans la pratique, la mise en jeu de la responsabilité des comptables publics est assez fréquente devant les juridictions financières. Le régime de responsabilité des comptables publics, qui peut conduire à des débits d'un montant élevé, explique l'existence d'un pouvoir de remise gracieuse. Celui-ci permet au ministre des Finances de dispenser les comptables de régler tout ou partie des sommes dont ils ont été déclarés débiteurs et de faire prendre ces

50. M. COLLET, *Finances publiques*, LGDJ, 3^e éd., 2019, p. 49.

51. Art. 6, Décr. n° 64-685 du 2 juillet 1964 modifié. préc.

52. L. TROTABAS, *Précis de science et de législation financières*, Paris, Dalloz, 10^e éd., 1950, p. 150.

53. M. COLLET, *op. cit.*, p. 55.

sommes en charge, selon les cas, par l'État ou par l'organisme public. Les textes d'application de la loi du 23 février 1963 ont longtemps confié le pouvoir de remise au ministre des Finances, sans condition ni limite. Au milieu des années 2000, le taux de remise représentait ainsi près de 100 % du montant des débits. Les magistrats financiers comme la doctrine ont pu voir dans ce mécanisme régulé par le ministre des Finances une atteinte à l'autorité de la chose jugée. Depuis l'entrée en vigueur de la loi de finances rectificative du 28 décembre 2011, le ministre des Comptes publics ne peut plus faire de remise des sommes mises à la charge du comptable, lorsque la méconnaissance de ses obligations n'a pas causé de préjudice à l'organisme public. En cas de préjudice, les possibilités de remise des débits sont limitées, puisque le ministre ne peut plus en faire remise gracieuse intégralement, sauf en cas de décès du comptable par exemple. Les cas de remise gracieuse totale sont devenus minoritaires. Selon les comptables publics, cela entraîne des « discussions byzantines qui rendent la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public encore plus incompréhensible et aléatoire »⁵⁴.

Les sommes laissées définitivement à la charge du comptable peuvent être élevées. La Cour des comptes note qu'ils ont représenté en 2018, dans deux cas, certes exceptionnels, plus de 13 000 euros, soit 30 % du débit, et jusqu'à 47 000 euros dans le cas d'un comptable principal de l'État dont le débit était de l'ordre de 9 M€, ce qui justifie pleinement le maintien des mécanismes de garanties⁵⁵. Selon les comptables publics, « les « laisser à charge », même s'ils sont, dans les faits, souvent très inférieurs aux jugements prononcés, comportent toujours un côté infamant et n'en représentent pas moins des montants non négligeables de quelques centaines à plusieurs dizaines de milliers d'euros à payer »⁵⁶. Toutefois, de 2015 à 2018, devant la Cour des comptes, en moyenne ce sont 255 débits qui ont été prononcés pour un montant moyen de 153 725 euros, et 83 sommes irrémisibles, somme qui ne peut pas faire l'objet d'une remise gracieuse par le ministre, pour un montant moyen de 238 euros au cours des quatre années précitées⁵⁷. Les

54. Académie des sciences techniques comptables financières, « Quel avenir pour le comptable public ? Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique », Cahier n° 32, nov. 2016, p. 56.

55. C. comptes, *Rapport public annuel*, février 2019, p. 34.

56. Académie des sciences techniques comptables financières, *op. cit.*, p. 57.

57. Les données chiffrées sont différentes devant les CRC. De 2015 à 2018, en moyenne ce sont 568 débits qui ont été prononcés pour un montant moyen de 33 010 euros, et 165 sommes irrémisibles, pour un montant moyen de 195 euros au cours de ces années.

enjeux financiers peuvent donc aussi être extrêmement limités, même s'il faut rappeler que c'est le Premier ministre qui, par décret pris après avis de la section des finances du Conseil d'État, du conseil supérieur de la Cour des comptes et des chambres régionales des comptes, a fixé la somme maximale pouvant être mise à la charge du comptable à un millième et demi du montant du cautionnement prévu pour le poste comptable considéré⁵⁸. Selon la Cour des comptes, « l'efficacité du contrôle juridictionnel ne saurait pour autant se résumer au seul nombre de charges prononcées ou aux montants en cause ». Elle estime que « s'y ajoute l'effet préventif ou dissuasif, difficile à mesurer mais incontestable, lié à l'intervention d'un comptable d'autant plus vigilant qu'il expose son propre patrimoine en cas d'opération irrégulière »⁵⁹. Comme le soulignait Philippe Seguin, la responsabilité financière du comptable public a toujours été justifiée par « l'existence de deniers publics qui commande un régime de protection et des règles strictes », mais il admettait aussi que « le régime de responsabilité propre aux comptables a vieilli : il est complexe, parfois injuste, peu efficace (...) il est aujourd'hui largement inexportable ; inexportable parce que byzantin, difficilement déchiffrable, et par surcroît peu efficace »⁶⁰. Pourtant, rien n'a beaucoup changé depuis Mollien. Des dispositions similaires sont reconduites par voie réglementaire, le juge des comptes en fait une lecture toujours plus implacable et les comptables publics « se déclarent tous très attachés à leur régime de responsabilité, et aux garanties qui y sont attachées, de peur de voir leur statut particulier et ses contreparties financières remis en cause »⁶¹, notamment s'agissant du régime indemnitaire, largement reconduit lors de la création de la DGFIP⁶².

58. Décr. n° 2012-1386 du 10 déc. 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'art. 60 de la L. de finances de 1963 modifié, issu de l'art. 90 de la L. n° 2011-1978 du 28 déc. 2011 de finances rectificative pour 2011, JORF, 12 déc. 2012, p. 19409.

59. C. comptes, *Rapport public annuel*, février 2019, p. 33.

60. P. SEGUIN, Discours de clôture du colloque intitulé « Finances publiques et responsabilité : l'autre réforme », RFFP, 2005, n° 92, p. 253.

61. Académie des sciences techniques comptables financières, *op. cit.*, p. 57.

62. C. comptes, *DGFIP 10 ans après la fusion*, 2018, p. 21 et s. : « La fusion a nécessité l'ouverture d'un lourd chantier d'harmonisation des statuts, des règles de gestion et des rémunérations car les agents de l'ex-DGI et de l'ex-DGCP étaient gérés selon des modalités sensiblement différentes. Ce travail s'est appuyé sur une forte concertation avec les organisations syndicales. S'agissant des statuts et des modes de gestion, les nouvelles règles résultent de compromis entre les deux régimes antérieurs, avec une prépondérance du modèle de la DGI. Quant aux rémunérations et notamment aux régimes indemnitaires, le principe d'alignement par le haut a été retenu et appliqué », à savoir celui de la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP)...