



HAL
open science

Faut-il renoncer à 50 milliards d'euros ?

Jean-Pierre Grandemange

► **To cite this version:**

Jean-Pierre Grandemange. Faut-il renoncer à 50 milliards d'euros ?. Revue française de finances publiques, 2011, 116, pp.57. <hal-04234845>

HAL Id: hal-04234845

<https://hal.science/hal-04234845v1>

Submitted on 10 Oct 2023

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.



Copyright - All rights reserved

Faut-il renoncer à 50 milliards d'euros ?

A propos des modalités de passage au prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu

Par Jean-Pierre Grandemange, Maître de conférences à l'Université Grenoble II

L'ampleur du déficit public auquel notre pays se trouve confronté¹ rend inéluctable l'adoption d'un certain nombre de réformes afin, tout à la fois, de réduire le volume des dépenses publiques et d'augmenter celui des recettes, notamment en ce qui concerne celles de l'Etat². Dans cette optique, de multiples propositions de réformes sont évoquées, certaines faisant l'objet d'un consensus, telle celle qui consisterait à modifier les modalités de perception de l'impôt sur le revenu (IR) en le prélevant, automatiquement, à la source³. L'impôt serait encaissé au fur et à mesure que le contribuable percevrait des revenus et le reliquat serait versé, ou le trop perçu remboursé, une fois toutes les informations, nécessaires au calcul du montant exact de l'impôt, connues.

Un tel système présenterait, entre autres choses, un double avantage pour les pouvoirs publics. Tout d'abord, il permettrait de lisser encore plus les recettes de cet impôt, alors qu'aujourd'hui 35% des foyers fiscaux imposables refusent d'opter pour le prélèvement automatique mensuel⁴. Ensuite, la suppression de l'année de décalage, entre la perception des

¹ En 2010, ce dernier s'est élevé à 7% du PIB et un retour à 3% n'est espéré qu'en 2013. Source : Programme de stabilité de la France 2011-2014, p. 8.

² Voir, en ce sens, le « rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques » de la Cour des comptes du 22 juin 2011, p. 157 et s.

³ Voir, en ce sens, le rapport de la Commission sur l'économie de l'immatériel (dit rapport Lévy-Jouyet) du 23 novembre 2006, p. 33 et s. ; le rapport sur « les modalités de la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en France » de messieurs Raymond Viricelle, Claude Bébéar et François Auvigne du 27 mars 2007 ; le rapport d'information sur « le prélèvement à la source et le rapprochement de l'impôt sur le revenu et la CSG » du député Didier Migaud du 13 mars 2007, p. 63 et s. ; le rapport de la Commission pour la libération de la croissance française (dit rapport Attali) du 23 janvier 2008, p. 212 et s. ; ou encore, le rapport d'information sur « l'optimisation de la dépense publique » du député Jean-Luc Warsmann du 14 octobre 2009, p. 46 et s. Voir également l'annonce faite en ce sens par le Ministre des Finances, monsieur Thierry Breton dans *Les Echos* du 18 décembre 2006.

⁴ Certes, tous les revenus ne seraient pas forcément concernés par ce système dans un premier temps, le rapport sur « les modalités de la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en France » préconisant ainsi de le circonscrire, d'abord, aux revenus pour lesquels il existe un tiers payeur, c'est-à-dire les traitements et salaires et les revenus de remplacement. Cependant, ces derniers représentent plus de 70% des revenus soumis à cet impôt, et, de plus, rien n'interdirait de rendre obligatoire, en ce qui concerne les autres revenus, le versement d'acomptes mensuels, en attendant que la suppression de l'année de décalage s'applique également à eux.

revenus et leur imposition, rendrait possible une prise en compte plus rapide de tous les éléments, notamment les variations de revenus, qui ont une incidence sur le montant de cette imposition. Ceci réduirait, par là-même, les risques de difficultés de paiement auxquels se trouvent confrontés les contribuables peu prévoyants ou malchanceux⁵.

Pour autant, cette réforme des modalités de perception de l'IR n'irait pas sans soulever un certain nombre de difficultés, qu'il s'agisse de la détermination des revenus susceptibles d'être concernés, du choix du taux applicable au foyer fiscal, du mode de prélèvement de l'impôt, qu'il soit opéré par un tiers ou versé sous forme d'acomptes par le contribuable lui-même, ou encore des dispositions à prendre afin d'assurer la protection de la vie privée des contribuables⁶.

Par ailleurs, la fin du décalage d'un an entre la perception des revenus et leur imposition aurait pour conséquence, inévitable, de provoquer le télescopage, lors de la première année de mise en œuvre de la réforme, de l'imposition des revenus de deux années ; celle de l'année précédente, dans le cadre du système actuel, et celle de l'année en cours, au titre du nouveau. Le doublement des recettes liées à l'IR qui en résulterait, très appréciable pour les finances publiques, pourrait s'avérer difficilement supportable pour un certain nombre de contribuables.

Pour y pallier, la plupart des partisans de cette réforme proposent d'instaurer ce que l'on a appelé une « année blanche », c'est-à-dire l'exonération d'imposition, au titre de l'IR, des revenus d'une année, celle précédant l'entrée en vigueur de la réforme⁷. Particulièrement séduisante en apparence, cette proposition présente toutefois quelques inconvénients, et non des moindres, tant sur le plan financier que juridique, sa conformité avec certains principes à valeur constitutionnelle s'avérant pour le moins discutable (I). Dans ces conditions, la recherche d'une autre modalité de transition s'impose, et celle qui présente le moins de risques sur le plan juridique, et le plus d'avantages pour la collectivité, consiste à lisser la

⁵ Voir, en ce sens, le rapport sur « les modalités de la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en France », p. 18 et s. et le rapport d'information sur « l'optimisation de la dépense publique », p. 46 et s.

⁶ Voir, à ce propos, le rapport d'information sur « le prélèvement à la source et le rapprochement de l'impôt sur le revenu et la CSG », p. 73 et s. et le rapport sur « les modalités de la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en France », p. 14 et 20 et s.

⁷ Voir, en ce sens, l'intervention du Ministre des Finances, monsieur Thierry Breton, précitée ; le rapport d'information sur « l'optimisation de la dépense publique », p. 48 ; ou encore, le rapport sur « les modalités de la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en France », p. 17.

dette fiscale, correspondant à l'année précédant l'entrée en application de la réforme, sur un nombre d'années raisonnable (II).

I L'année blanche : une fausse bonne solution

A L'année blanche : Une solution néfaste pour les finances publiques

La nocivité d'une telle solution, sur le plan financier, résulterait tout d'abord, et c'est une évidence, de la perte directe de recettes publiques qu'elle entrainerait. En effet, si l'Etat percevait, au cours de l'année d'entrée en vigueur de la réforme, des recettes liées à l'imposition des revenus perçus lors cette année, il abandonnerait, par ailleurs, les créances fiscales générées par la perception des revenus l'année précédente. Celles-ci correspondant à environ 50 milliards d'euros⁸, on peut se demander, à l'heure où la lutte contre les déficits publics constitue une priorité en matière de politiques publiques, s'il serait judicieux d'opter pour une modalité de transition qui conduirait à renoncer à réduire, d'un montant équivalent à environ 2,5% du Produit Intérieur Brut, l'endettement public⁹.

Ensuite, l'instauration d'une « année blanche » génèrerait aussi des pertes de recettes fiscales en raison de la quasi-obligation devant laquelle se trouveraient les pouvoirs publics de répercuter, dans les années suivant l'entrée en vigueur de la réforme, un certain nombre de réductions ou crédits d'impôts acquis lors de l'année précédente, et qui n'auront pu s'imputer sur l'impôt dû au titre des revenus acquis cette année-là. Tel devrait être logiquement le cas en ce qui concerne les dispositions relatives à l'emploi d'un salarié à domicile¹⁰, ou aux frais de garde des enfants âgés de moins de six ans¹¹, ou encore aux dons au profit de fondations ou associations reconnues d'utilité publique, ou d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial ou culturel¹². Ces avantages fiscaux devraient pouvoir s'imputer sur l'impôt dû lors de l'année

⁸ Evalué à 52,2 milliards d'euros, pour l'année 2011, par la loi de finances initiale, le montant des recettes de l'IR a été réévalué, à la baisse de 518,48 millions d'euros, par l'article 39 de la loi de finances rectificative pour 2011.

⁹ Ce dernier a été évalué, fin 2010, à un montant équivalent à 81,7% du PIB, et il devrait croître jusqu'à 86% du PIB d'ici fin 2012. Source : Programme de stabilité de la France 2011-2014, p. 8. On doit préciser, en outre, qu'une telle réduction de la dette publique aurait pour conséquence d'alléger sa charge de plus de 2 milliards d'euros par an.

¹⁰ Article 199 sexdecies du Code général des impôts (CGI).

¹¹ Article 200 quater B du CGI.

¹² Article 200 du CGI.

d'instauration du nouveau système, ou du moins à brève échéance, ce qui pourrait conduire, ponctuellement, à une baisse du produit de l'IR.

Enfin, le sacrifice fiscal étant rarement perçu comme la participation indispensable de tout un chacun au financement de l'entretien de la force publique et des dépenses d'administration, il n'est pas exclu qu'un certain nombre de contribuables mettent en place des stratégies d'optimisation fiscale pour bénéficier doublement de « l'année blanche »¹³. Ce type de comportement, peu citoyen mais parfaitement légal, comme toutes les pratiques d'évasion fiscale, risquerait, lui aussi, d'obérer les recettes fiscales. Pour y remédier, des dispositifs juridiques permettant de limiter ces abus devraient être mis en place¹⁴.

B L'année blanche : une solution contestable sur le plan juridique

Dans l'hypothèse où une disposition législative exonérerait les revenus d'une année d'IR, celle-ci pourrait voir sa constitutionnalité contestée en raison de sa non-conformité, possible, si ce n'est probable, avec le principe d'égalité devant l'impôt et avec l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

L'exonération de l'imposition des revenus d'une année, au titre de l'IR, pourrait, tout d'abord, être contestée devant le juge constitutionnel en raison de sa probable contrariété avec le principe d'égalité devant l'impôt, tel qu'énoncé à l'article 14 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen¹⁵. Ceci est particulièrement vrai depuis la décision du Conseil Constitutionnel du 21 juin 1993¹⁶, suite à laquelle la majeure partie de la doctrine « a conclu à l'existence d'un principe à caractère constitutionnel imposant la progressivité de l'impôt sur le revenu des personnes physiques »¹⁷. S'il est parfaitement loisible au législateur d'exonérer d'impôt les revenus perçus par les contribuables au cours d'une année, il ne saurait écarter la seule part d'imposition progressive des revenus perçus au cours d'une année pour les imposer,

¹³ Voir, en ce sens, le rapport d'information sur « le prélèvement à la source et le rapprochement de l'impôt sur le revenu et la CSG », p. 89 et s.

¹⁴ Voir, en ce sens, le rapport sur « les modalités de la mise en œuvre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en France », p. 32.

¹⁵ En vertu de cet article, la contribution commune doit être « également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ».

¹⁶ Décision n° 93-320 DC du 21 juin 1993, *Rec.*, p. 146. Voir également la décision n° 97-388 DC du 20 mars 1997, *Rec.*, p. 31.

¹⁷ M. Tirard, « Pour une autre approche du principe de progressivité de l'impôt : à propos de la loi TEPA », *Revue de Droit Fiscal*, 2009, n° 47, p. 9.

uniquement, de façon proportionnelle. Cette imposition, exclusivement proportionnelle, ne serait pas conforme à l'exigence d'égalité de répartition des charges contributives entre tous les citoyens en raison de leurs facultés. Or, c'est exactement le résultat auquel aboutirait l'exonération d'IR des revenus perçus l'année précédant l'entrée en vigueur du prélèvement à la source.

En effet, l'IR ne constitue que l'une des deux facettes de l'imposition des revenus des personnes physiques, la seconde étant constituée par la Contribution Sociale Généralisée, impôt de type proportionnel¹⁸ particulièrement productif¹⁹. Plutôt que de faire allusion à une « exonération de l'imposition des revenus » au titre d'une année donnée, il conviendrait plutôt d'évoquer une simple « réduction de l'imposition des revenus » perçus au cours d'une année. Le produit total de ce type d'imposition baisserait d'environ 130 à environ 80 milliards d'euros, et ceci, au bénéfice exclusif des 50% de foyers fiscaux les plus favorisés²⁰. Sa compatibilité avec l'article 13 de la DDHC nous semble donc pour le moins discutable.

Ensuite, l'instauration d'une telle mesure suscitant, naturellement, des phénomènes d'optimisation fiscale, des dispositifs anti-abus s'avèreraient nécessaires pour en limiter les effets. Malheureusement, étant donné le haut degré d'imagination dont font preuve les spécialistes de la fiscalité, un tel objectif ne pourrait être atteint que par le biais d'un dispositif particulièrement étoffé. L'efficacité du dispositif impliquant un certain degré de complexité, il y aurait fort à craindre que le mieux ne soit l'ennemi du bien. En effet, un dispositif exhaustif risquerait, en raison de sa particulière complexité, d'être censuré du fait de sa contrariété avec l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi.

Dégagé par le juge constitutionnel dans sa décision du 16 décembre 1999²¹, cet objectif a déjà servi de fondement à la censure d'une disposition fiscale, le 29 décembre 2005²². En l'espèce, le juge constitutionnel a considéré « qu'en matière fiscale, la loi, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnaît en outre l'article 14

¹⁸ Même si la CSG comporte plusieurs taux, l'application de ces derniers ne varie pas en fonction du montant de la matière imposable mais en fonction de sa qualité, comme la TVA.

¹⁹ En 2009, le produit de la CSG s'est élevé à 82,6 milliards d'euros. Source : Rapport du Conseil des Prélèvements Obligatoires de mai 2011 sur « Les prélèvements obligatoires sur les ménages : Progressivité et effets redistributifs », p. 309.

²⁰ En effet, les foyers fiscaux non imposables au titre de l'IR ne verraient pas l'imposition de leurs revenus, au titre de la CSG, baisser.

²¹ « L'égalité devant la loi énoncée par l'article 6 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen et « la garantie des droits » requise par son article 16 pourraient ne pas être effectives si les citoyens ne disposaient pas d'une connaissance suffisante des normes qui leur sont applicables ». Décision n° 99-421 DC du 16 décembre 1999, *Rec.*, p. 136.

²² Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Rec.*, p. 168.

de la Déclaration de 1789 » et « qu'il en est particulièrement ainsi lorsque la loi fiscale invite le contribuable, comme en l'espèce, à opérer des arbitrages et qu'elle conditionne la charge finale de l'impôt aux choix éclairés de l'intéressé ».

Certes, dans cette même décision, le juge constitutionnel a précisé que des motifs d'intérêt général suffisants peuvent justifier la complexité de certaines dispositions législatives et les protéger par là-même de la censure juridictionnelle. Cependant, il n'en a pas identifiés en l'espèce, le gain de recettes attendu étant nettement inférieur aux pertes de recettes causées par d'autres dispositions contenues dans la loi incriminée²³. Les sommes visées par le dispositif anti-abus s'avérant elles aussi, évidemment, nettement inférieures au coût de la non-imposition des revenus d'une année au titre de l'IR, on peut raisonnablement penser que le juge constitutionnel en tirerait les mêmes conclusions.

II Le lissage : une vraie bonne solution

A Le lissage : une solution supportable pour les contribuables

L'idée de lisser le paiement de la dette fiscale correspondant, pour chaque contribuable, à l'année précédant l'entrée en vigueur du prélèvement à la source a été généralement ignorée par les auteurs des différents rapports préconisant l'instauration du prélèvement à la source de l'IR. L'année blanche a par contre été présentée comme une disposition incontournable pour « vendre » la réforme aux contribuables concernés²⁴.

Réalisés avant la crise qui a conduit à l'augmentation des déficits publics et des dettes publiques, ces études et rapports arriveraient-ils aux mêmes conclusions aujourd'hui ? Confronté à la nécessité de redresser ses comptes, l'Etat peut-il renoncer à percevoir 50 milliards d'euros au titre de l'IR, alors même qu'il doit augmenter ses recettes et opérer des coupes budgétaires ? Vérité d'un jour n'étant pas forcément celle du lendemain, on peut penser que l'impact récessif d'un lissage pourrait sembler acceptable aujourd'hui, pour peu que le délai de paiement accordé aux contribuables soit raisonnable. Si l'on optait, par exemple, pour un lissage sur 5 ans, cela conduirait à accroître le taux des prélèvements

²³ La disposition contestée devait permettre d'augmenter les recettes de l'Etat de 40 millions d'euros tandis que d'autres dispositions du texte conduisaient à réduire les recettes de l'Etat de 3,8 milliards d'euros.

²⁴ Seul le rapport d'information sur « le prélèvement à la source et le rapprochement de l'impôt sur le revenu et la CSG » a envisagé cette hypothèse, mais il l'a écartée, notamment au motif que son impact récessif serait vraisemblablement trop fort. Voir, p. 89.

obligatoires de 0,5% du PIB pendant cette période, ce qui est loin d'être excessif, ce taux oscillant entre 41 et 45% depuis une vingtaine d'années²⁵.

S'agissant, ensuite, de l'impact d'une telle décision sur les contribuables eux-mêmes, il convient d'effectuer les remarques suivantes.

Tout d'abord, elle n'aurait aucune incidence sur la moitié des foyers fiscaux qui ne sont pas imposables au titre de l'IR²⁶, mais qui sont, pour autant, des contribuables, puisqu'ils acquittent la CSG, ou encore la TVA, pour n'évoquer que les impôts les plus productifs.

Ensuite, s'agissant de l'autre moitié des foyers fiscaux, imposable au titre de l'IR, il faut préciser que le montant moyen d'impôt, acquitté à ce titre, était de 2 490 euros en 2009²⁷. Ce type d'information permet de relativiser l'impact qu'un lissage de cette dette fiscale, sur 5 ans, aurait sur le train de vie de la majeure partie d'entre eux. Cela signifie que plus de la moitié des foyers fiscaux, imposables au titre de l'IR, verraient leur impôt augmenter de moins de 500 euros par an, pendant 5 ans.

Evidemment, la hausse serait nettement plus importante pour les contribuables disposant des revenus les plus élevés. Pour autant, elle n'atteindrait pas forcément les chiffres auxquels on pourrait raisonnablement s'attendre lorsque l'on sait que le taux maximal du barème d'imposition est de 41%. Si l'on se fie aux travaux du Conseil des Prélèvements Obligatoires, le taux moyen d'imposition s'établit à 20,5% pour les 35 223 foyers fiscaux les plus favorisés²⁸, et il n'est même que de 17,5% pour les 3 522 foyers fiscaux disposant du revenu fiscal brut le plus élevé²⁹. La modestie de ces taux moyens d'imposition permet de penser qu'il serait tout à fait supportable, pour la plupart des contribuables concernés, d'acquitter, sur quelques années, la dette fiscale générée par la perception de leurs revenus lors de l'année précédant l'entrée en vigueur du prélèvement à la source. Le prélèvement qui en résulterait pourrait parfois approcher 40% du revenu fiscal brut de certains contribuables, mais il faut rappeler que, jusqu'à fin 2005, le taux maximal d'imposition était de 48,09% pour la fraction de chaque part de revenu qui excédait 49 624 euros. Certes, l'article 158 du CGI établissait un

²⁵ Source : Rapport sur les prélèvements obligatoires et leur évolution, joint au Projet de loi de finances pour 2011, p. 14.

²⁶ En 2009, environ 17 millions de foyers fiscaux n'étaient pas imposables au titre de l'IR, soit 47% du total. Source : www2.impots.gouv.fr/.../statistiques/.../statistiques2009.htm

²⁷ Source : www2.impots.gouv.fr/.../statistiques/.../statistiques2009.htm

²⁸ Il s'agit des foyers fiscaux disposant d'un revenu brut fiscal supérieur à 360 309 euros. Source : Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de mai 2011 intitulé « Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs », p. 268.

²⁹ Il s'agit des foyers fiscaux disposant d'un revenu brut fiscal supérieur à 1 221 879 euros. Source : Rapport du Conseil des prélèvements obligatoires de mai 2011 intitulé « Prélèvements obligatoires sur les ménages : progressivité et effets redistributifs », p. 268.

abattement de 20% au profit de certaines catégories de revenus, mais ce dernier était plafonné, ce qui conduisait à appliquer effectivement ce taux de 48,09% au-delà d'un certain montant de revenus³⁰.

B Le lissage : Une solution incontestable sur le plan juridique

Le lissage des dettes fiscales est déjà pratiqué en France, ainsi qu'en attestent diverses dispositions du CGI.

On peut, tout d'abord, citer l'article 1717 du CGI qui accorde la possibilité de fractionner ou de différer le paiement des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière, selon des modalités fixées par décret. Sur ce fondement, les articles 396 et suivants de l'annexe III du CGI autorisent le paiement différé de ces droits dans différentes circonstances. Tel est le cas, notamment, en raison des mutations par décès³¹. Ces droits sont acquittés en plusieurs versements égaux, dont le dernier au plus tard cinq ans après l'expiration du délai imparti pour souscrire la déclaration de succession³². Ce délai maximal est même porté à dix ans lorsque l'actif héréditaire comprend à concurrence de 50 % au moins des biens non liquides³³.

L'article 357 H de l'annexe III du CGI, quant à lui, permet aux contribuables qui perçoivent des revenus entrant dans la catégorie des traitements, salaires, indemnités, pensions et rentes viagères de bénéficier de délais de paiement pour l'IR. Les comptables du Trésor sont tenus de leur accorder ces délais de paiement « si une baisse de plus de 30 % est constatée entre le montant des revenus mentionnés au premier alinéa et perçus au titre du mois où est formulée la demande et un montant de référence égal à la moyenne de ces mêmes revenus perçus par le foyer fiscal au cours des trois derniers mois précédents ».

Le principe retenu par ces textes est donc le lissage des dettes fiscales. La remise des droits demeure, quant à elle, exceptionnelle en droit fiscal. Ainsi, l'article L 247 du Livre des Procédures Fiscales limite la possibilité, pour l'administration, d'opérer une remise, totale ou

³⁰ Ainsi, aucun abattement n'était pratiqué sur la fraction du montant des salaires, net de frais professionnels, et pensions qui excédait 111 900 euros.

³¹ Article 397 de l'annexe III du CGI.

³² Article 404 A du CGI.

³³ Article 404 A du CGI. Toutefois, l'article 401 du CGI précise que ces droits et taxes dont le paiement est fractionné ou différé donnent lieu au versement d'intérêts dont le taux est égal à celui de l'intérêt légal au jour de la demande de crédit.

partielle, aux impôts directs régulièrement établis, et encore, à la condition que le contribuable soit dans l'impossibilité de payer, par suite de gêne ou d'indigence. A l'inverse, les remises totales ou partielles d'amendes fiscales, ou de majorations d'impôts, ou des frais de poursuites, ou des intérêts moratoires, peuvent, quant à elles, être opérées de façon plus libérale³⁴.

Pourquoi ne pas utiliser cette succession de dispositions concordantes, visant à protéger les recettes fiscales, dans le cadre d'un lissage des dettes fiscales liées à l'imposition des revenus l'année précédant l'instauration du prélèvement à la source ? Il suffirait de s'inspirer des articles 396 et suivants de l'annexe III du CGI pour préciser les modalités du fractionnement du paiement de l'impôt dû, et de l'article 357 H de l'annexe III du CGI pour régir l'octroi de délais supplémentaires aux contribuables qui subiraient une baisse de leurs revenus. Quant à l'article L 247 du Livre des Procédures Fiscales, il pourrait toujours s'appliquer dans les cas les plus extrêmes.

³⁴ Voir les dispositions du 2° et du 3° de l'article L 247 du Livre des Procédures Fiscales.