

N° 356720

Ministre du budget c/ M. C...

3^e et 8^e sous-sections réunies

Séance du 20 mars 2013

Lecture du 5 avril 2013

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

A l'issue d'une vérification de comptabilité de la société Cabinet Henri Melnik, dont M. C... était alors le président-directeur général et le principal associé, l'administration fiscale a adressé à ce dernier une proposition de rectification de ses déclarations souscrites en matière d'impôt sur le revenu au titre des années 2001, 2002 et 2003. L'administration a considéré que la société lui avait consenti des avantages en nature en prenant en charge des frais de justice engagés partiellement dans son intérêt et, en conséquence, elle a rehaussé le montant des sommes qu'il avait déclarées dans la catégorie des traitements et salaires.

Les suppléments d'impôt sur le revenu et de contributions sociales établis en conséquence ont été contestés sans succès par M. C... devant le tribunal administratif de Paris. Toutefois, sur appel du contribuable, la cour administrative d'appel a prononcé leur décharge, en totalité, pour un motif d'irrégularité de la procédure. La cour a jugé en effet que M. C... n'avait pas été destinataire, dans des conditions régulières, de la réponse aux observations du contribuable prévue par les dispositions de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales.

Plus précisément, la cour a commencé par relever que la réponse de l'administration à ces observations n'avait pas été envoyée à M. C... à son adresse personnelle mais adressée au PDG de la société Henri Melnik, au siège de cette dernière, laquelle en avait accusé réception. Elle a jugé ensuite que si M. C... exerçait la fonction de président-directeur général de la société, il n'était pas établi qu'il aurait reçu effectivement cette réponse alors qu'il justifiait n'avoir pas lui-même signé l'accusé de réception.

Le ministre en charge du budget se pourvoit en cassation en soulevant deux moyens.

1. Le moyen d'insuffisance de motivation n'est pas fondé. Même si la motivation de l'arrêt est concise, ce que juge la cour ne fait pas de doute et elle vous met à même d'exercer votre contrôle.

2. Le moyen d'erreur de droit nous semble remettre en cause ce qui constitue le dernier état de votre jurisprudence sur la question des conditions dans lesquelles l'administration apporte la preuve qu'elle a régulièrement notifié un pli adressé au contribuable par voie postale.

Ce dernier état nous paraît résulter d'une décision du 15 février 2007 (M. P..., n° 273393, aux tables du Recueil sur ce point et à la RJF 5/07 n° 616, concl. Vallée au BDCF 5/07 n° 63). Relevons que celle-ci portait, comme en l'espèce, sur un cas dans lequel

l'administration avait envoyé un pli destiné au contribuable, non pas à l'adresse déclarée par celui-ci à l'administration, mais à celle de la société dont il était le président-directeur général. Ce précédent portait en revanche sur la notification d'un avis à tiers détenteur, mais la solution qu'il a adoptée nous paraît s'étendre à tous les cas de notification par voie postale.

21. Le principe que pose votre jurisprudence est que l'administration doit envoyer les plis destinés au contribuable à la dernière adresse indiquée par celui-ci. Si l'administration respecte ce principe, elle se met normalement à l'abri des contestations.

Ainsi, dans une telle hypothèse, lorsque le contribuable soutient qu'il n'a pas signé l'avis d'accusé de réception du pli recommandé, c'est à lui qu'il appartient d'établir que le signataire de l'avis n'avait pas qualité pour recevoir le pli dont il s'agit – preuve difficile à apporter (CE 4 février 1985, min. c/ M. B..., n° 50258, aux tables du Recueil et à la RJF 4/85 n° 617 ; CE 7 octobre 1985, min. c/ M. B..., n° 44182, aux tables du Recueil et à la RJF 12/85 n° 1549 ; CE 13 novembre 1998, M. G..., n° 164143, au Recueil et à la RJF 1/99 n° 51, concl. F. Loloum au BDCF 1/99 n° 9 ; CE 19 décembre 2008, M. K..., n° 304781, inédite au Recueil, à la RJF 3/09 n° 212 ; CE 27 mars 2009, Mme D... de B..., n° 293871 et n° 293872, aux tables du Recueil sur un autre point et à la RJF 6/09 n° 598, concl. P. Collin au BDCF 6/09 n° 79). A défaut, la notification est regardée comme régulière.

22. A ce principe, votre jurisprudence tolère des dérogations, mais elles sont strictement encadrées.

Ainsi, la seule circonstance que l'administration envoie un courrier à une autre adresse que celle indiquée par le contribuable n'est pas constitutive d'une irrégularité (CE 20 février 1985, M. G..., n° 39700, inédite au Recueil, à la RJF 4/85 n° 575 ; CE 7 novembre 1986, min. c/ M. M..., n° 49708, aux tables du Recueil sur un autre point et à la RJF 1/87 n° 100 ; CE 27 avril 1987, M. B..., n° 40344, inédite au Recueil, à la RJF 6/87 n° 657 ; CE 4 décembre 1991, Mme A..., n° 74111, aux tables du Recueil sur un autre point et à la RJF 1/92 n° 95).

Toutefois, en cas de contestation, la situation de l'administration est nettement plus périlleuse. Si le contribuable soutient que le pli ne lui est pas parvenu, cela suffira, bien souvent, pour que vous regardiez la notification comme faite irrégulièrement. Cela est vrai, évidemment, lorsque le pli revient à l'administration avec la mention « n'habite pas à l'adresse indiquée » (CE 13 mai 1992, M. P... et min. du budget, n°s 80314 et 82444, aux tables du Recueil et à la RJF 7/92 n° 1032, concl. Ph. Martin à Dr. fisc. 23/94 c. 1127 ; CE 27 juillet 2005, min. c/ Mlle D... M..., n° 239975, à la RJF 11/05 n° 1231, concl. L. Vallée au BDCF 11/05 n° 136) ou encore lorsque le pli a été mis en instance sans être retiré.

Mais c'est vrai aussi lorsqu'il a été accusé réception du pli et que le contribuable conteste que c'est lui ou l'un de ses préposés qui l'a reçu ou retiré. Vous l'avez jugé expressément dans le précédent du 15 février 2007, en vous séparant sur ce point des conclusions de Laurent Vallée¹. Vous avez seulement réservé, dans les motifs de votre décision, le cas dans lequel, par un envoi à une adresse autre que la dernière déclarée par le

¹ En revanche vous ne vous prononcez pas explicitement, dans cette affaire, sur la charge de la preuve qui s'applique alors. La cour de Lyon l'a fait en jugeant qu'au cas où la notification est effectuée à une adresse erronée, la présomption de régularité du pli distribué à un tiers ne joue pas et qu'il incombe à l'administration de démontrer que ce tiers avait qualité pour recevoir le pli (CAA Lyon 20 octobre 2009, M. S..., n° 07LY02585, C+, à la RJF 4/10 n° 373).

contribuable, l'administration chercherait à faire échec à des manœuvres de l'intéressé – on pense évidemment à des changements d'adresse à répétition destinés à égarer l'administration.

La solution a pu être présentée comme rigoureuse pour l'administration. C'est exacte en ce qu'elle marquait un durcissement par rapport à certaines de vos décisions antérieures (CE 24 janvier 1986, M. T..., n° 50779, inédite au Recueil, à la RJF 3/86 n° 306 ; CE (NAPC) 9 mai 2005, M. M..., n° 264335, RJF 8-9/05 n° 882, dont le ministre se prévaut dans son pourvoi). Mais le cadre posé par cette jurisprudence nous semble clair et solide. Nous vous proposons de vous y tenir.

Dans notre affaire, il est constant que la réponse de l'administration fiscale aux observations du contribuable n'a pas été envoyée à l'adresse que celui-ci avait indiquée à l'administration ; après avoir relevé cette circonstance, puis jugé que le contribuable justifiait n'avoir pas signé lui-même l'accusé de réception du pli envoyé par l'administration à l'adresse de la société dont il était le PDG, la cour n'a commis aucune erreur de droit en en déduisant que l'administration n'apportait pas la preuve d'une notification régulière de la réponse aux observations du contribuable.

Si vous nous suivez vous rejetterez le pourvoi du ministre. Vous pourrez faire droit en partie aux conclusions présentées par M. C... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Par ces motifs nous concluons :

- au rejet du pourvoi du ministre ;
- à ce qu'une somme de 2 500 euros soit mise à la charge de l'Etat au profit de M. C... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.