

N° 421729 – M. T...

10^{ème} et 9^{ème} chambres réunies

Séance du 8 juillet 2020

Lecture du 22 juillet 2020

CONCLUSIONS

M. Alexandre LALLET, rapporteur public

On ne sait si M. T... souffre de phobie administrative, mais il est certain qu'il n'est pas un contribuable modèle. Loueur en meublé en Polynésie française, il ne s'est que très partiellement acquitté de ses obligations fiscales entre 2002 et 2014, et a logiquement fait l'objet d'un redressement au titre de diverses impositions.

Le requérant a engagé un **contentieux de recouvrement** devant le tribunal administratif de Papeete qui lui a accordé une décharge partielle au titre de la prescription dans un article 1^{er} de son jugement dont le ministre de l'économie et des finances a interjeté appel. La cour y a partiellement fait droit. M. T... se pourvoit en cassation dans cette mesure.

Il soutient tout d'abord que le ministre n'avait pas qualité pour contester un jugement relatif au recouvrement d'impositions établies au profit de la Polynésie française et régies par le droit local.

En matière de recouvrement des impositions territoriales, matière qui relève de la compétence de la Polynésie française, le code des impôts de la Polynésie française distingue deux catégories d'impositions :

- les **impôts faisant l'objet de rôles** sont recouverts par le payeur de la Polynésie française¹ qui est, selon les articles 93 et 97 de la loi organique n° 2004-192 du 27 février 2004 portant statut d'autonomie de la Polynésie française, un comptable public, agent de l'Etat.
- Les **autres impôts** - TVA et contribution de solidarité territoriale sur les revenus salariés et assimilés - sont quant à eux recouverts par la recette des impôts de la collectivité (2^{ème} alinéa de l'art. LP. 711-1).

¹ 1^{er} alinéa de l'art. LP. 711-1

Il résulte de l'article L. 281 du livre des procédures fiscales, qui s'applique en Polynésie française dès lors que la procédure administrative contentieuse est une compétence de l'Etat², que les contestations relatives au recouvrement des impôts doivent être adressées à **l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites**. Comme l'indique, à titre de simple rappel, le code des impôts de Polynésie française, il en résulte que :

- pour la première catégorie d'impositions, les contestations relatives au recouvrement sont portées devant l'administrateur général des finances publiques, trésorier-payeur général, agent de l'Etat³, et les actions contentieuses doivent être dirigées contre le comptable public chargé du recouvrement, c'est-à-dire contre l'Etat⁴ ;
- pour la seconde catégorie, les contestations sont portées devant la direction des impôts et des contributions publiques de la Polynésie française⁵ et en cas de litige, c'est la collectivité qui est en cause.

L'ensemble des impositions en litige relèvent de la première catégorie⁶. Le litige oppose donc bien, à titre principal, l'Etat à M. T.... Par conséquent, le ministre de l'économie et des finances est un ministre intéressé au sens de l'article R. 811-10 du code de justice administrative. La cour, dont l'arrêt est suffisamment motivé, n'a donc commis aucune erreur de droit sur ce point.

Il lui est ensuite reproché, au point 17 de son arrêt, d'avoir commis une erreur de droit et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que l'avis à tiers détenteur de 2009 portait sur l'impôt sur les transactions portant la référence 35.2002.68.1170 et en lui conférant un effet interruptif de la prescription, alors que cet avis ne mentionne pas les références de l'imposition en litige.

Rappelons qu'un ATD ne peut interrompre la prescription que s'il a été régulièrement notifié au tiers détenteur comme au redevable⁷. Mais il ne vous appartient pas d'apprécier si l'avis lui-même est régulier, une telle contestation relevant de la compétence du juge judiciaire⁸.

² 2° de l'article 14 de la loi organique de 2004 et Avis CE Section, 6 mai 1996, T..., n° 176996, au Rec. A noter que l'article 7 de la loi organique permet l'adaptation de ces règles à l'organisation particulière de la Polynésie, mais celles-ci doivent émaner du législateur national.

³ c) de l'art. LP. 750

⁴ Art. LP. 753

⁵ Nous peinons à comprendre pourquoi l'article 10 de l'ordonnance n° 98-85 du 8 juillet 1998 portant actualisation et adaptation des règles relatives aux garanties de recouvrement et à la procédure contentieuse en matière d'impôts en Polynésie française prévoit de manière générale, donc, semble-t-il, y compris pour les impôts recouverts par les comptables relevant de la Polynésie, que les contestations relatives au recouvrement des impôts doivent être adressées au TPG. Il conviendrait probablement d'en faire une lecture étroite.

⁶ Y compris la contribution de solidarité territoriale sur les professions et activités non salariées, qui suit, en matière de recouvrement, le régime de l'impôt sur les transactions, recouvé par voie de rôles (art. LP. 194-2 du code des impôts de la Polynésie française).

⁷ CE, 30 décembre 2010, T..., n° 311931, aux T.

La cour devait seulement déterminer si cet ATD se rapportait, notamment, à l'imposition en litige. Cela ne fait guère de doute et, en tous les cas, aucune dénaturation ne peut lui être reprochée. D'une part, le document fait référence à une créance d'impôts directs dont on ne voit pas bien à quoi il peut se rapporter, sinon aux impositions en litige. L'absence d'identification précise de ces impositions s'explique par le secret fiscal, dans la mesure où l'ATD est d'abord destiné à la banque, qui n'a pas vocation à connaître le détail des démêlés de son client avec l'administration fiscale. D'autre part, la somme affichée est cohérente avec celle qui figure sur le commandement de payer qui lui a été adressé peu avant⁹.

Le dernier moyen soulevé nous paraît en revanche fondé. Il porte sur la réalité de la réception du commandement de payer du 16 mai 2007 concernant les impositions mentionnées aux points 23 à 26 de l'arrêt.

Ce commandement de payer a été adressé le 23 mai 2007 par lettre recommandée à l'adresse de la boîte postale à laquelle M. T... s'était fait domicilier, et qui était la seule adresse connue de l'administration. Le pli est revenu le 11 juin suivant avec la mention : « non réclamé – retour à l'expéditeur ». La cour a convoqué ces seuls éléments de fait, la réglementation postale applicable en Polynésie française et le mode de fonctionnement des boîtes postales pour justifier que le requérant devait être présumé avoir été régulièrement avisé dans sa boîte postale de la mise en instance du pli.

Votre jurisprudence générale en matière de courriers recommandés est bien établie. Il en ressort qu'il incombe à l'administration d'établir que la notification de l'avis de mise en recouvrement ou, ici, du commandement de payer, a été régulière et, lorsque le pli contenant cette notification a été renvoyé à l'expéditeur, de justifier de la régularité des opérations de présentation à l'adresse du destinataire. **Le contribuable ne peut être regardé comme ayant reçu le pli que s'il est établi qu'il a été avisé de ce qu'il était à sa disposition au bureau de poste et n'a été retourné à l'expéditeur qu'après l'expiration du délai de mise en instance prévu par la réglementation en vigueur**¹⁰. La méconnaissance des règles qui président à la distribution des plis recommandés ne se traduit pas mécaniquement par l'irrégularité de la notification. Il appartient au juge de rechercher si les omissions revêtaient

⁸ Du reste, ni l'article 3 de l'ordonnance du 8 juillet 1998 qui transpose le régime de l'ATD en Polynésie française, ni, en tout état de cause, les lois du pays qui en définissent la portée au titre de la procédure civile, ni aucune autre disposition, n'exige que ce document comporte le détail des créances sur lesquelles il porte. Dans la mesure où l'ATD est transmis à la banque, le secret fiscal impose de fournir le moins de renseignements possible sur la nature des créances à recouvrer.

⁹ Elle est légèrement supérieure, ce qui s'explique probablement par l'ajout de frais de poursuite.

¹⁰ Cette preuve peut résulter soit des mentions précises, claires et concordantes figurant sur les documents remis à l'expéditeur conformément à la réglementation postale soit, à défaut, d'une attestation de l'administration postale ou d'autres éléments de preuve établissant la délivrance par le préposé du service postal d'un avis d'instance prévenant le destinataire de ce que le pli est à sa disposition au bureau de poste.

ou non un caractère substantiel¹¹, compte tenu des garanties pratiques que les dispositions méconnues confèrent au destinataire du pli¹². Vous avez confirmé ce cadre d'analyse récemment tout en l'adaptant à la nouvelle réglementation postale métropolitaine (CE, 15 novembre 2019, *Ministre de l'action et des comptes publics c/ F...*, n° 420509, aux T.).

Il est évident que l'indication de la **date de vaine présentation du pli** présente un caractère substantiel :

- en premier lieu, elle atteste que le pli a bien fait l'objet d'une tentative de remise à la personne et que celle-ci a été informée de la disponibilité du courrier en bureau de poste et mise à même de l'y retirer ;
- en deuxième lieu, elle permet de déterminer avec certitude si le délai de mise en instance de quinze jours a été respecté. Ainsi, vous jugez que, lorsque le pli recommandé contenant l'avis informant le contribuable de l'engagement d'un contrôle, qui n'a pas été retiré, a été retourné à l'administration avec une mention manuscrite sur l'enveloppe indiquant « absent avisé » suivie d'une date illisible, l'administration ne rapporte pas la preuve de ce que le délai d'instance de 15 jours a été respecté (CE, 18 juin 2010, *T...*, n° 304739)¹³ ;
- en troisième et dernier lieu, vous savez que lorsque la réception du pli déclenche un délai, comme un délai de recours, l'indication de la date de vaine présentation permet de lui conférer date certaine, lorsque le pli n'a finalement pas été réclamé.

Nous ne voyons aucune raison de ne pas transposer cette jurisprudence à l'envoi de recommandés en boîte postale.

En métropole comme en Polynésie française, la boîte postale est une boîte aux lettres située en bureau de poste qui permet à son titulaire de relever lui-même son courrier, tôt le matin le cas échéant, sans attendre le facteur. S'agissant des recommandés, la seule différence avec l'envoi à domicile est que le facteur ne tente pas de remettre le pli directement à la personne, chez elle. Il n'y a pas de « présentation » du pli. Le postier dépose directement dans la boîte postale **l'avis de mise en instance**, qui est l'équivalent de l'avis de passage, de sorte que le

¹¹ Vous avez déjà regardé comme non substantielles certaines informations dont l'indication est prévue par la réglementation postale. Tel est le cas de l'adresse du bureau de poste où le pli peut être retiré (CE, 9 avril 2004, *Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie c/ C...*, n° 250079, aux T.) voire du motif de non-remise (décision *Goulamhossen*).

¹² CE, 17 juillet 2013, *G...*, n° 347945, aux T., transposant au contentieux fiscal la solution issue de la décision *Ministre c/ B...* du 24 avril 2012, n° 341146, aux T.

¹³ Vous avez par ailleurs jugé que la notification n'était pas régulière en cas d'erreur sur la date de vaine présentation, de nature à avoir induit en erreur le destinataire sur la possibilité de retirer le pli au bureau de poste dans le délai d'instance (CE, 24 février 2017, *Ministre des finances et des comptes publics c/ P...*, n° 397569, qui qualifie le délai d'instance de « garantie »).

destinataire qui vient relever sa boîte postale et y récupère cet avis peut directement se rendre au guichet du bureau de poste pour retirer le pli, muni de sa pièce d'identité. C'est bien ce que prévoit l'article 3 des conditions générales du service des boîtes postales en Polynésie française.

Dans tous les cas, l'agent de l'opérateur postal doit apposer sur le bordereau prévu à cet effet la trace du dépôt de l'avis et, en particulier, sa date. Tel n'est pas le cas du commandement de payer litigieux, contrairement à la plupart des autres documents adressés par lettre recommandée à l'intéressé figurant au dossier.

Contrairement au tribunal administratif, la cour a donc commis une erreur de droit.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt en tant qu'il a annulé le jugement du tribunal administratif en ce qu'il a déchargé M. T... de l'obligation de payer les sommes correspondants aux impositions portant les références 35.2002.70.934, 35.2003.56.12065 et 53.2003.27.6334, au renvoi de l'affaire à la cour dans cette mesure, à ce qu'une somme de 1500 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre des frais irrépétibles et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.