

N° 438496

Ministre de l'action et des comptes publics c/ M. et Mme P...

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 18 novembre 2020

Lecture du 30 novembre 2020

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Un contribuable non-résident est-il fondé à invoquer l'irrégularité d'actes de la procédure d'imposition au motif que ces actes n'ont pas été adressés au représentant fiscal en France qu'il a spontanément désigné et auprès duquel il a élu domicile ? Telle est la question inédite que soulève le recours du ministre de l'action et des comptes publics.

2.- M. et Mme P..., qui demeuraient à Garches, dans les Hauts-de-Seine, ont transféré leur domicile au Royaume-Uni à compter du 1^{er} juin 2011, date de leur installation à Londres, décidée pour des raisons professionnelles. A la veille de leur départ de France, ils ont adressé leur déclaration d'ensemble des revenus de l'année 2010, par lettre recommandée du 30 mai 2011, au centre des impôts de Saint-Cloud, dont ils relevaient jusqu'alors, en informant ce service du transfert de leur domicile fiscal au Royaume-Uni, de leur nouvelle adresse londonienne et de ce qu'ils souhaitaient désigner comme représentant fiscal Me Belouis, associé au sein de la SELAFA d'avocats Chaintrier Avocats à Paris 8^{ème}. Me Belouis a lui-même adressé au même centre des finances publiques de Saint-Cloud une lettre recommandée du 18 juillet 2011 par laquelle il confirmait être le représentant fiscal de M. et Mme P... depuis le transfert de leur domicile à l'étranger le 1^{er} juin 2011.

A l'issue d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a notifié aux époux, à leur adresse londonienne, une proposition de rectification du 7 novembre 2013 tirant les conséquences, sur l'année d'imposition 2011, de l'expiration du sursis d'imposition dont avait bénéficié de plein droit, en application des dispositions de l'article 150-0 B du CGI, une plus-value réalisée au cours de l'année 2010 par M. P... lors d'un apport de titres à une société soumise à l'IS, dont la dissolution en 2011 par l'effet d'une transmission universelle de patrimoine au profit d'une société de droit anglais avait provoqué l'annulation des titres reçus lors de l'échange. C'est ainsi une plus-value de 875 986 € qui a été soumise, d'une part, à l'impôt sur le revenu au taux proportionnel de 19%, d'autre part, aux prélèvements sociaux pour un taux global de 13,5%. La rectification a en outre fait basculer le foyer fiscal dans le champ de la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus de l'article 223 *sexies* du CGI.

En l'absence de réponse des contribuables à la proposition de rectification, le service des impôts des particuliers des non-résidents leur a adressé deux avis d'imposition du 30

novembre 2014 tendant à ce qu'ils règlent à sa caisse, au plus tard le 15 janvier 2015, une somme totale, en droits et intérêts, de 312 940 €. Le comptable public leur a ensuite adressé le 6 février 2015, toujours à leur adresse londonienne, une mise en demeure de payer cette somme majorée de 10% pour défaut de paiement dans les délais, soit un total de 344 234 €.

C'est dans ce contexte que, le 18 mars 2015, Me Belouis a introduit, au nom et pour le compte des contribuables, une réclamation contentieuse par laquelle il a fait valoir l'irrégularité de la proposition de rectification directement notifiée à M. et Mme P..., en méconnaissance du mandat de représentation fiscale qu'ils lui avaient donné et dont leur centre des finances publiques avait été dûment informé. L'administration a toutefois rejeté la réclamation par une décision du 15 octobre 2015 en considérant que la désignation par les contribuables d'un représentant fiscal en France en dehors de toute demande de sa part ne lui était pas opposable, cette désignation étant au mieux prématurée. Les contribuables ont alors porté le litige devant le tribunal administratif de Montreuil qui a accueilli leur demande de décharge par un jugement du 10 avril 2017, confirmé par un arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles du 17 décembre 2019, coté C+ et publié à la RJF 2020 n° 347 avec les conclusions contraires du rapporteur public Christophe Huon.

3.- La cour a commencé par citer, au point 2 de son arrêt, les termes de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales et reproduire le considérant de votre avis contentieux *Min. c/ Sté Imprimerie Riccobono* (8^{ème} et 3^{ème} srr, n° 253223, rec. p. 239, RJF 2003 n° 1010, concl. P. Collin BDCF 2003 n° 112) qui retient que, pour l'application de ces dispositions, il y a lieu de considérer que, sauf stipulation contraire, le mandat donné par un contribuable à un conseil ou à tout autre mandataire pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et y répondre emporte élection de domicile auprès de ce mandataire de sorte que, lorsqu'un tel mandat a été porté à la connaissance de l'administration fiscale, celle-ci est en principe tenue d'adresser au mandataire l'ensemble des actes de la procédure d'imposition, notamment la proposition de rectification visée à l'article L. 57 du LPF.

Le pli contenant la proposition de rectification n'ayant pas été effectivement retiré par les époux P..., la cour a pu s'abstenir de citer la suite de l'avis *Min. c/ Sté Imprimerie Riccobono* qui retient (c'est l'exception au principe) que les actes de procédure ne sont pas irréguliers dans l'hypothèse où le contribuable, bien qu'ayant élu domicile chez un mandataire, a bien retiré le pli de notification d'un acte de la procédure d'imposition.

En revanche, la cour a reproduit le considérant de votre arrêt *Fruchaud* (3^{ème} et 8^{ème} chr, 24 févr. 2017, n° 391014, T. pp. 543-657, concl. E. Cortot-Boucher) ayant rappelé que dans l'hypothèse où le mandataire du contribuable a la qualité d'avocat et que celui-ci déclare que son client a élu domicile à son cabinet, l'administration ne saurait exiger la production d'un mandat exprès, car comme le dit l'adage, « tout avocat doit être cru sur sa robe », non seulement lorsqu'il agit devant les tribunaux, mais aussi lorsqu'il assiste et représente autrui devant les administrations publiques : voyez sur ce point les conclusions du Président Bachelier sur la décision *Brandeau* (8^{ème} et 3^{ème} srr, 5 juin 2002, n° 227373, rec. p. 206) ayant éclairé la portée des dispositions de l'article 6 de la loi du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques.

La cour a poursuivi en citant les dispositions de l'article 164 D du code général des impôts selon lesquelles « *Les personnes physiques exerçant des activités en France ou y possédant des biens, sans y avoir leur domicile fiscal (...) peuvent être invitées, par le service des impôts, à désigner dans un délai de quatre-vingt-dix jours à compter de la réception de cette demande, un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt* ». Puis elle a jugé « *qu'il résulte de ces dispositions que, dès lors qu'une personne physique imposable en France, mais sans y avoir son domicile fiscal, a déclaré à l'administration fiscale un représentant en France en application de l'article 164 D, le mandat ainsi donné à ce mandataire emporte élection de domicile auprès de lui pour l'ensemble des communications relatives à l'impôt sur le revenu* » ce dont elle a déduit que ce mandataire devait, en principe, être destinataire de la proposition de rectification prévue à l'article L. 57 du LPF.

Ceci étant posé, les juges d'appel n'ont eu qu'à constater que le courrier adressé le 18 juillet 2011 par Me Belouis au centre des impôts de Saint-Cloud constituait un mandat de représentation fiscale au sens de l'article 164 D emportant élection de domicile des époux P... au cabinet de ce dernier « *pour les impositions en litige* », sans que le ministre puisse utilement invoquer, d'une part, le fait que les contribuables n'avaient pas été préalablement invités à désigner un représentant fiscal et, d'autre part, le fait que le courrier de leur conseil du 18 juillet 2011 ait été adressé à l'administration avant l'engagement de la procédure d'imposition litigieuse. Ils en ont déduit que la proposition de rectification du 7 novembre 2013 expédiée à Londres, à l'adresse personnelle des époux P..., était irrégulière, dès lors qu'il était constant que les intéressés n'avaient pas effectivement retiré le pli la contenant.

4.- Le ministre soutient par son premier moyen que la cour a dénaturé les pièces du dossier en jugeant que le courrier de l'avocat des contribuables du 18 juillet 2011 avait emporté élection de domicile à son cabinet.

On se souvient que, pour qu'un mandat donné par un contribuable déclenche l'obligation pour l'administration de traiter directement (et en principe exclusivement) avec le mandataire de celui-ci, encore faut-il que ce mandat comporte élection de domicile.

Ceci implique de constater que le mandat, par une mention expresse, habilite le mandataire à recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition.

L'exigence d'une mention expresse se rattache à un arrière-plan de droit privé, en l'occurrence de droit des obligations, car le code civil interdit au mandataire de « *rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat* »¹, cette exigence allant de pair, logiquement, avec la règle d'interprétation stricte des termes d'un mandat.

On peut voir, sur tous ces points, votre arrêt *Min. c/ A...* du 27 octobre 2010 (8^{ème} et 3^{ème} sssr, n° 327163, T. p. 711, RJF 2011 n° 52, concl. N. Escaut BDCF 2011 n° 9) qui retient

¹ Art. 1989 du code civil.

qu'en l'absence d'une mention habilitant expressément le mandataire à recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition, l'administration n'entache pas la procédure d'imposition d'irrégularité en notifiant l'ensemble des actes de la procédure au contribuable, et ce alors même que le mandat confierait au mandataire le soin de répondre à toute notification de redressements, d'accepter ou de refuser tout redressement².

Et dans la même veine, il est permis de mentionner votre arrêt *Develter* qui retient qu'un courrier adressé à l'administration par un avocat et qui se borne à indiquer que les contribuables l'ont désigné en tant que mandataire et qu'il est chargé de suivre leur dossier et de les représenter ne peut être regardé comme l'informant de l'existence d'un mandat emportant élection de domicile auprès de ce conseil (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 12 avr. 2013, n° 354551, aux T. sur un autre point, RJF 2013 n° 737).

En l'espèce, vous êtes juges d'un arrêt qui s'est fondé, à l'exception de toute autre pièce, sur un courrier adressé le 18 juillet 2011 par Me Belouis au centre des impôts de Saint-Cloud.

Ce courrier mentionne en objet : « *M. et Mme Guy P... [adresse] Déclaration IR 2010 – leur envoi du 20 mai 2011 – Transfert de leur résidence principale au Royaume-Uni* », sans faire référence à la délivrance d'un mandat ni à une élection de domicile.

Les termes exacts du courrier sont : « *Nous vous confirmons que nous sommes le représentant fiscal de M. et Mme Guy P... qui comme ils vous l'ont indiqué dans leur courrier précité ont transféré leur adresse à Londres [adresse]. Ainsi qu'ils l'ont précisé, ce transfert est effectif à compter du 1^{er} juin 2011, M. P... et son épouse ayant pris des fonctions nouvelles au sein de la société EMV HOLD CO. Je vous joins comme convenu, à nouveau la copie de l'attestation fiscale de l'URSSAF visée dans leur courrier et jointe à leur courrier précité. [formule de politesse]* ».

Les mentions de ce courrier, si l'on raisonne, comme le ministre, dans le strict cadre de votre jurisprudence précitée, sont clairement insuffisantes pour qu'il soit regardé comme emportant élection de domicile, étant observé que la circonstance qu'il émane d'un avocat ne suffit pas, par elle-même, à emporter élection de domicile, comme le montre votre arrêt *Develter* (qui dénie ce caractère au mandat donné par l'avocat des contribuables) et comme le montre également, mais en sens inverse, votre arrêt *Fruchaud*, dont les motifs soulignent que l'avocat du contribuable avait bien indiqué, dans deux courriers adressés à l'administration, que son client avait élu domicile à son cabinet pour la durée de la procédure.

On ne peut toutefois donner raison au ministre sans se demander si la qualité de contribuables non-résidents des époux P... change la donne.

² V. également 3^{ème} et 8^{ème} ssr, 19 juil. 2011, *Sté Mosaïque*, n° 342717, T. p. 867, RJF 2011 n° 1164, concl. E. Geffray BDCF 2011 n° 128, qui n'admet qu'à titre dérogatoire, « au vu des circonstances de l'espèce », qu'une notification au mandataire puisse être valable.

Différents articles du CGI prévoient qu'un contribuable établi hors de France, qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne morale, peut être amené à désigner un représentant fiscal en France dont l'étendue de la mission et la responsabilité sont variables. Sans prétendre à l'exhaustivité, on peut mentionner :

- en matière d'impôt sur le revenu, l'article 164 D, qui s'adresse aux contribuables non-résidents au sens des dispositions du 1 de l'article 4 B ainsi qu'aux agents publics, mentionnés au 2 de cet article et qui, envoyés en mission à l'étranger, sont considérés comme ayant leur domicile fiscal en France lorsqu'ils ne sont pas soumis dans le pays d'envoi à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus ;
- en matière d'impôt sur la fortune immobilière, l'article 983 qui renvoie à l'article 164 D ;
- en matière de TVA, l'article 289 A qui prévoit qu'une personne non établie dans l'Union européenne qui est redevable de la taxe ou doit accomplir des obligations déclaratives est tenue de faire accréditer un représentant assujetti en France ;
- en matière d'impôt sur les sociétés, l'article 223 *quinquies* A, qui s'applique aux sociétés mentionnées au 2 de l'article 218 A du code, c'est-à-dire celles qui exercent des activités en France ou y possèdent des biens sans y avoir leur siège social, et dont nous reparlerons dans un instant ;
- en ce qui concerne le prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents, les dispositions de l'article 244 *bis* A, qui prévoient qu'il est acquitté sous la responsabilité d'un représentant fiscal lorsque le cédant n'est pas établi dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi qu'une convention d'assistance mutuelle en matière de recouvrement de l'impôt ;
- s'agissant de la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques, les dispositions de l'article 990 F ;
- et en ce qui concerne enfin la récente taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique, l'article 300 du code.

Dans certains cas, le représentant fiscal « doit » être désigné et « est tenu » d'acquitter l'impôt « *sous sa responsabilité* », ce qui signifie que l'administration peut en poursuivre le recouvrement directement auprès de lui. Il en va ainsi en ce qui concerne le prélèvement sur les plus-values immobilières des non-résidents, la taxe de 3% sur la valeur vénale des immeubles possédés en France par des entités juridiques ou la taxe sur les services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique.

Dans d'autres cas, au contraire, le représentant fiscal « peut » et non pas « doit » être désigné sur demande de l'administration ; sans vouloir être désobligeant, il n'est alors rien d'autre qu'une boîte à lettres, un « simple intermédiaire » entre l'administration et le contribuable, ou encore un « *domicile convenu* », si l'on veut reprendre les termes de l'article 111 du code civil, par opposition au « *domicile réel* ». Telle est sans conteste la portée de la désignation d'un représentant fiscal en application de l'article 164 D, ainsi que le ministre chargé du budget l'a admis dans une réponse ministérielle Bergelin du 25 janvier 1982 (QE n° 1039, réponse au JO AN du 25 janvier 1982 p. 261). Le représentant fiscal désigné sur le fondement de ces dispositions ne peut, selon les termes de cette réponse, être « *mis en cause pour le paiement des impôts dus par son mandant* » mais la procédure d'imposition peut être régulièrement suivie avec lui.

L'article 164 D a donné lieu, jusqu'à présent, à très de jurisprudence. La décision la plus notable est sans doute l'arrêt *Min. c/ V...* de 2005 (10^{ème} et 9^{ème} srr, 30 mars 2005, n° 230053, inédite au recueil, RJF 2005 n° 751) qui juge qu'il résulte des termes mêmes de cet article que l'administration n'est pas tenue de demander au contribuable non résident la désignation d'un représentant en France. Vous en jugez de même en ce qui concerne les dispositions de l'article 223 *quinquies* A en matière d'impôt sur les sociétés (3^{ème} et 8^{ème} srr, 3 juil. 2009, *Min. c/ Sté Uluslararasi Haliclik Gelkistirme Ve Instaat Yatirmi Sanayi Ve Tic*, n° 294227, T. p. 717, RJF 2009 n° 968, concl. E. Glaser BDCF 2009 n° 132) et la chambre commerciale de la Cour de cassation retient la même interprétation (Cass., Com., 3 juin 1998, *Sté Simex*, n° 96-13.883, RJF 1998 n° 1039).

Issu de l'article 15 de la loi n° 76-1234 du 29 décembre 1976 modifiant les règles de territorialité et les conditions d'imposition des Français de l'étranger ainsi que des autres personnes non domiciliées en France, l'article 164 D constitue, il est vrai, un instrument entre les mains de l'administration, et l'on pourrait même dire « à la main » de l'administration. Ce texte prévoit en effet que c'est elle qui peut inviter un contribuable non-résident (si donc elle le juge utile, et sans jamais y être obligée) à désigner un représentant en France autorisé à recevoir les communications relatives à l'assiette, au recouvrement et au contentieux de l'impôt. Et comme toujours, il faut un peu se méfier des « invitations » de l'administration fiscale, surtout lorsqu'elles sont assorties d'un délai, ici un délai de 90 jours. En effet, le jeu de l'article 164 D prend tout son sens à la lecture de l'article L. 72 du LPF qui prévoit que sont taxées d'office à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés les personnes qui n'ont pas satisfait dans ce délai à la demande de l'administration des impôts les invitant à désigner un représentant en France. Et il en va de même pour l'IFI, en vertu de l'article L. 72 A du même livre.

Après une mise en demeure adressée par la Commission européenne à la France le 25 avril 2013, indiquant que les obligations prévues en matière de représentation fiscale constituaient une restriction à l'exercice des libertés de circulation européennes garanties par le TFUE, ainsi que la Cour de justice l'avait estimé dans un arrêt *Commission c/ Portugal* du 5 mai 2011 ayant identifié une restriction injustifiée à la libre circulation des capitaux (CJUE, 4^{ème} ch., aff. C-267/09), ces dispositions ont été mises en conformité avec le droit de l'Union

par l'article 62 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 qui a supprimé l'obligation de désigner un représentant fiscal pour les contribuables résidents d'un autre Etat membre de l'Union européenne et dans certains cas de l'Espace économique européen.

Il est donc clair, dans notre cas de figure, que les époux P... ont désigné un représentant fiscal en dehors de toute obligation légale en ce sens, car d'une part, ils ont pris l'initiative de cette désignation, sans y avoir été préalablement invités par l'administration, d'autre part et en tout état de cause, cette désignation n'aurait pu leur être régulièrement imposée, dès lors que leur domicile était fixé dans un autre Etat membre de l'Union.

La question que vous avez donc à trancher est de savoir si, en l'absence de demande en ce sens de l'administration adressée sur le fondement de l'article 164 D, la désignation spontanée par un contribuable d'un représentant fiscal en France peut néanmoins produire des effets, et donc être opposée à l'administration. Si l'hésitation est permise, nous sommes enclin à répondre par l'affirmative à cette question, c'est-à-dire que nous vous proposons de considérer que la désignation d'un représentant fiscal par un contribuable à l'occasion du transfert de son domicile hors de France doit être regardée comme emportant par elle-même élection de domicile chez ce représentant.

Plusieurs raisons nous déterminent en ce sens.

Nous avons d'abord souligné que le représentant fiscal en France remplit, en matière d'impôt sur le revenu, une simple fonction de domiciliation. Si ce représentant fiscal peut être un avocat, dont c'est le métier que de représenter ses clients devant l'administration et le cas échéant les juridictions, et qui peut fournir cette prestation de service à titre onéreux, ce représentant fiscal peut être « un homme sans qualités », car mandataire n'est pas synonyme d'avocat. Un contribuable qui transfère son domicile à l'étranger peut très bien désigner un membre de sa famille, pourquoi pas sa grand-mère, comme son représentant fiscal auprès de l'administration, pour peu que ce représentant fiscal soit établi en France.

Eu égard à ce rôle étroit de domiciliation, il faut, pensons-nous, attacher les mêmes effets à la déclaration d'un représentant fiscal qu'à la notification d'un nouveau domicile en France ou à l'étranger faite par un contribuable aux services fiscaux. Vous jugez en effet que, pour être réguliers, les notifications à un contribuable doivent être faites à la dernière adresse qu'il a officiellement communiquée à l'administration fiscale, y compris une adresse située à l'étranger (9^{ème} et 8^{ème} ssr, 13 mai 1992, *Plante et Ministre du budget*, n° 80314, T. p. 873, concl. Ph. Martin ; 8^{ème} et 3^{ème} chr, 6 févr. 2019, *K...*, n° 418122), à moins que le nouveau domicile indiqué présente un caractère fictif (3^{ème} et 8^{ème} ssr, 3 déc. 2014, *R...*, n° 363628, T. p. 602, RJF 2015 n° 220 ; 9^{ème} et 10^{ème} ssr, 29 janv. 2003, *G...*, n° 236107, T. p. 740).

Il nous semble ensuite difficile de s'arrêter à la circonstance que la désignation d'un représentant fiscal en France serait spontanée, pour ne tenir aucun compte de cette désignation. La seule conséquence éventuellement attachée à cette déclaration spontanée est de priver l'administration fiscale de la faculté de mettre en œuvre la procédure de taxation

d'office pour défaut de désignation d'un tel représentant en dépit de son invitation. Mais pour le reste, l'élection de domicile chez le représentant fiscal résultant de sa seule désignation doit être prise en compte.

Il nous semble d'ailleurs que c'est l'orientation de votre jurisprudence au regard de l'application de l'article 223 *quinquies* A qui concerne les sociétés soumises à l'IS mais dont les termes sont les mêmes. Par un arrêt de 2009 (au nom imprononçable), vous aviez en effet annulé pour erreur de droit l'arrêt d'une cour ayant jugé que l'administration, faute d'avoir délivré l'invitation prévue à cet article, devait adresser la notification de redressement au siège social de la société étrangère, alors que cette société avait désigné un représentant en France (3^{ème} et 8^{ème} sssr, 3 juil. 2009, *Min. c/ Sté Uluslararasi Haliclik Gelkistirme Ve Instaat Yatirmi Sanayi Ve Tic*, n° 294227, T. p. 717, RJF 2009 n° 968, concl. E. Glaser BDCF 2009 n° 132).

Et par un important arrêt *Sté Autophon Funk AG* (8^{ème} et 3^{ème} sssr, 16 mars 2016, n° 376141, RJF 2016 n° 547, concl. B. Bohnert C547), vous avez confirmé que le mandat de représentation fiscale donné en application de l'article 223 *quinquies* A « *emporte élection de domicile* » auprès du mandataire choisi, tout en soulignant la portée très large de cette désignation, le mandat donné emportant élection de domicile pour tous les actes relatifs à tous les impôts qui peuvent être assignés à la personne établie hors de France, ce qui inclut notamment, par conséquent, les impositions résultant de contrôles non encore engagés ou terminés à la date d'établissement du mandat.

L'arrêt, éclairé par les conclusions de Benoît Bohnert, montre que vous avez refusé de raisonner, s'agissant de la désignation d'un représentant fiscal par un contribuable non-résident, comme il convient de raisonner à propos d'un classique mandat en recherchant s'il comporte une mention expresse valant élection de domicile (à la différence de la solution, critiquée par la doctrine, retenue dans la même configuration par la Cour de cassation : v. Cass. Com., 6 déc. 2016, *M... c/ DDFIP des Hauts-de-Seine*, n° 15-18.718, Bull. 2016 IV n° 152, note J.-P. Maublanc Dr. Fisc. 2017 n° 10 c.197). Et nous relevons qu'il ressortait des pièces du dossier *Autophon Funk*, notamment du jugement du tribunal administratif de Nice, que l'avocat français de la société suisse avait pris l'initiative de se présenter auprès de l'administration comme le représentant fiscal en France de cette société « *en application de l'article 223 quinquies A* », sans invitation préalable de l'administration.

Enfin, il nous semble que la solution que nous vous suggérons se justifie par des considérations pratiques importantes qui tiennent non seulement à la particulière mobilité des contribuables expatriés, qui peuvent disposer de lieux de résidence multiples, mais aussi aux difficultés auxquelles ces derniers peuvent être confrontés, particulièrement dans certains Etats étrangers, pour se loger de manière pérenne ou pour recevoir avec une fiabilité suffisante et dans des délais satisfaisants des envois postaux en provenance de France. Il est donc dans leur intérêt de pouvoir fixer en France le lieu de leur dialogue et de leurs échanges avec l'administration fiscale et nous croyons que cet aménagement pour ainsi dire conventionnel des relations avec les contribuables est tout autant à l'avantage de

l'administration, tant il paraît plus facile de notifier un courrier à un cabinet d'avocat parisien qu'à l'autre bout du monde.

Bien que les époux P... ne se soient guère éloignés de nos frontières, les faits de l'espèce en fournissent une illustration, car il apparaît qu'à la date à laquelle l'administration leur a adressé une proposition de rectification puis des avis d'imposition et des actes de recouvrement au titre des impositions en litige, les intéressés avaient déjà quitté Londres pour la Belgique, sans qu'ils n'aient jamais informé l'administration de leur adresse belge... puisqu'ils avaient désigné un représentant fiscal en France, qui était *ipso facto* leur représentant pour tous les impôts les concernant. Enfin l'on observera que l'administration fiscale, dont on sait pourtant qu'elle est « une et indivisible » dans ses relations avec les contribuables (8^{ème} et 3^{ème} ssr, 29 oct. 2012, *M. et Mme X...*, n° 350135, T. pp. 684-686 ; Cass. Com., 24 juin 1997, *Reinbold*, n° 95-14.780, Dr. Fisc. 1997 n° 44 c. 1147), avait adressé des actes de procédures d'assiette et de recouvrement au titre d'autres impositions, avant comme après la proposition de rectification du 7 novembre 2013, à Me Belouis, à son cabinet parisien.

Il en résulte que la cour n'a pas dénaturé le courrier de cet avocat en y voyant un mandat de représentation fiscale et qu'elle n'a pas commis d'erreur de droit en jugeant que ce mandat emportait élection de domicile au cabinet de cet avocat. Par voie de conséquence, vous pourrez également écarter le moyen tiré de ce que la cour aurait commis une erreur de droit en jugeant que la proposition de rectification avait été irrégulièrement notifiée alors qu'elle avait été adressée à la dernière adresse officiellement communiquée par les contribuables. Enfin il va de soi que vous n'aurez en tout état de cause pas à statuer sur le moyen opposé en défense par les contribuables tiré de ce que l'appel du ministre aurait été irrecevable.

PCMNC au rejet du pourvoi et à ce que l'Etat verse la somme de 3 000 € à M. et Mme P... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.