

N° 438333

Ministre de l'économie, des finances et de la relance c/ M. Dubois

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 17 mars 2021

Décision du 31 mars 2021

CONCLUSIONS

Mme Karin CIAVALDINI, rapporteure publique

1. M. Dubois a été assujéti à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux au titre des années 2000 à 2003, qui ont été mises en recouvrement en 2005, pour un total en principal de 1 298 282 euros. En l'absence de paiement spontané de ces sommes, l'administration lui a adressé trois mises en demeure en date du 24 novembre 2016. M. Dubois a contesté en vain ces actes de poursuite devant l'administration. Puis il a saisi le juge de l'impôt d'une demande que les juges du fond ont, à juste titre, analysée comme une contestation de l'obligation de payer les sommes en cause, relevant, en vertu de l'article L. 281 du livre des procédures fiscales (LPF), du juge administratif. M. Dubois se prévalait de la prescription définitive de l'action en recouvrement engagée par l'administration. Sa demande a été rejetée par le tribunal administratif de Montreuil mais, par l'arrêt contre lequel le ministre se pourvoit, la cour administrative d'appel de Versailles y a fait droit. Elle a jugé, ce qui n'était pas contesté, que les poursuites exercées par l'administration avaient interrompu la prescription des impositions litigieuses jusqu'au 25 avril 2016. Puis elle a estimé qu'un procès-verbal de perquisition établi le 16 mai 2014 par l'huissier des finances publiques n'avait pu avoir pour effet d'interrompre la prescription, faute d'avoir été régulièrement notifié. Elle a jugé de même pour un avis à tiers détenteur en date du 18 juin 2014 et trois mises en demeure datées du 19 juin 2014. L'administration ne se prévalant d'aucun autre acte interruptif de prescription intervenu avant le 25 avril 2016, la cour a jugé que la prescription était acquise à M. Dubois à la date à laquelle les trois mises en demeure ont été émises, le 24 novembre 2016.

2. Le ministre conteste les motifs de l'arrêt relatifs à l'avis à tiers détenteur et aux trois mises en demeure. Ces courriers ont été adressés à M. Dubois au 10 rue Emile Dubois à Paris 14^e et retournés à l'administration avec la mention "pli avisé - non réclamé".

Votre jurisprudence a fixé la règle simple que les documents que l'administration fiscale souhaite adresser à un contribuable doivent l'être à la dernière adresse qu'il a officiellement communiquée à cette administration (CE, 7 décembre 1977, n° 3071¹ ; CE, 29 octobre 1997, n° 156277, *Grebowski*² ; CE, 6 février 2019, n° 418122³), sous réserve qu'il ne s'agisse pas d'un lieu de résidence fictif (13 mai 1992, n° 80314⁴ ; 3 décembre 2014, n° 363628,

¹ Aux T. sur un autre point et à la RJF 2/78 n° 59.

² Aux T. et à la RJF 12/97 n° 1168.

³ RJF 5/19 n° 450, avec nos conclusions au C 450.

⁴ Aux T. et à la RJF 7/92 n° 1032, cl. Ph. Martin Dr. fisc. 23/94 c. 1127.

M. Ribbe⁵). Pour l'application de cette règle, l'administration fiscale est regardée comme une entité unique, de sorte que si le contribuable mentionne une nouvelle adresse sur sa déclaration se rapportant à un impôt donné, cette adresse doit être regardée comme la dernière adresse communiquée à l'administration fiscale et est opposable à celle-ci lorsqu'elle notifie un redressement portant sur un autre impôt (29 octobre 2012, n° 350135, **Gagnat**⁶). Vous n'adaptez pas la règle pour tenir compte de circonstances particulières d'espèce : vous jugez ainsi que l'administration doit envoyer les correspondances au domicile du contribuable officiellement connu d'elle, dès lors que ce dernier n'a pas fait part d'un changement d'adresse, ni fait savoir qu'il désirait recevoir son courrier à un autre adresse, alors même que de précédents courriers envoyés à ce domicile avaient été retournés à l'administration avec la mention "n'habite pas à l'adresse indiquée" (27 juillet 2005, n° 239975, **Min. c/ Mlle Dalle Molle**⁷).

Nous pensons que vous avez eu raison de ne pas introduire d'exceptions à une règle qui fonctionne précisément parce qu'elle est simple et qu'elle repose sur une convention qui peut différer de la réalité. Il ne s'agit pas, en effet, de rechercher l'adresse où le contribuable habite réellement, ce qui pourrait imposer à l'administration des démarches longues et hasardeuses. La règle posée par vos décisions est favorable à l'administration, qui peut en rester à la dernière adresse qui lui a été communiquée par le contribuable, sans avoir à se préoccuper de savoir s'il y habite ou non. En contrepartie, il nous semble que vous devez exiger un strict respect de cette règle par l'administration, ce qui ne l'empêche pas, si elle l'estime utile, d'adresser également les courriers à une adresse où elle pense que le contribuable les recevra effectivement.

Le ministre ne conteste pas que la dernière adresse communiquée par le contribuable dont disposait l'administration fiscale était une adresse à Lille, 83 rue Manuel. Mais il se trouve qu'un huissier des finances publiques avait, sur le procès-verbal de perquisition du 16 mai 2014 précédemment mentionné, indiqué que le contribuable avait quitté ce domicile sans laisser d'adresse. Selon votre jurisprudence, la notification des actes de poursuite à cette adresse aurait néanmoins été régulière, sauf à ce que M. **Dalle** établisse qu'il avait fait connaître officiellement à l'administration fiscale une nouvelle adresse. À ses risques et périls, l'administration fiscale s'est mise en quête d'une autre adresse pour M. **Dalle** que celle de Lille, à laquelle elle savait qu'il n'habitait plus. Au fichier des comptes bancaires, elle a trouvé l'adresse de Paris 14^e et s'en est servie, sans envoyer parallèlement les courriers à l'adresse lilloise. Le ministre soutient que la notification à l'adresse parisienne était régulière, dès lors que les plis lui sont revenus avec la mention "pli avisé – non réclamé", qui témoignerait de ce que le contribuable pouvait être atteint à cette adresse. Mais, si l'on s'en tient à votre jurisprudence en matière fiscale, cette circonstance est sans incidence. Dès lors que l'administration n'a pas utilisé la dernière adresse que le contribuable lui avait communiquée, la présomption de notification régulière ne joue plus. Il faut donc qu'elle établisse que le courrier est effectivement parvenu au contribuable (CE, 15 février 2007, n° 273393, **Picot**⁸ ; CE, 16 mai 2008, n° 290105, **min. c/ Levesque**⁹ ; CE, 5 avril 2013, n° 356720, **min. c/ M. Melnik**¹⁰). En l'espèce, dès lors qu'il était établi que les courriers envoyés à l'adresse de Paris

⁵ Aux T. et à la RJF 3/15 n° 220, cl. E. Cortot-Boucher au BDCF 3/15 n° 33.

⁶ Aux T. et à la RJF 1/13 n° 61, cl. N. Escaut au BDCF 1/13 n° 7.

⁷ Aux T. et à la RJF 11/05 n° 1231, cl. L. Vallée au BDCF 11/05 n° 136.

⁸ Aux T. et à la RJF 5/07 n° 616, cl. L. Vallée au BDCF 5/07 n° 63.

⁹ RJF 8-9/08 n° 1015, cl. F. Séners au BDCF 8-9/08 n° 113.

¹⁰ A la RJF 7/13 n° 740.

14° n'étaient pas parvenus à M. Lok, la cour administrative d'appel n'a commis aucune erreur de droit en jugeant qu'ils n'avaient pu interrompre la prescription de l'action en recouvrement.

En revanche, le second moyen du pourvoi nous paraît fondé. La cour, qui n'a d'ailleurs pas rappelé la règle de principe à appliquer, s'en est, comme l'administration, écartée, en s'intéressant au domicile réel du contribuable. Elle a relevé qu'il résultait de l'instruction que M. Lok établissait être domicilié au 16 rue Chevreul à Paris 11° à la date de notification des actes en litige, puis qu'il avait été destinataire à raison de ce domicile d'un avis d'imposition à la taxe d'habitation au titre de l'année 2014. Elle a conclu que, dans ces conditions, l'administration fiscale ne pouvait être regardée comme ayant notifié les actes litigieux à la dernière adresse connue du redevable. Ce raisonnement nous semble doublement entaché d'erreur de droit. En premier lieu, la circonstance que M. Lok établisse être domicilié au 16 rue Chevreul était inopérante, dès lors qu'il ne soutenait pas avoir communiqué cette adresse à l'administration fiscale en tant que celle à laquelle les correspondances devaient lui être adressées. En second lieu, la circonstance que l'administration fiscale ait envoyé à M. Lok un avis d'imposition à la taxe d'habitation à cette adresse, pour le logement considéré, ne pouvait permettre de présumer que M. Lok aurait indiqué à l'administration que les correspondances devaient lui être envoyées à cette adresse. A cet égard, la situation est différente de celle de l'affaire n° 418122 précitée sur laquelle nous avons conclu il y a quelques mois : vous y avez jugé qu'une cour commettait une erreur de droit en se fondant sur des éléments qui étaient inopérants pour déterminer la dernière adresse indiquée à l'administration fiscale et en écartant, par ailleurs, comme sans incidence sur la détermination de cette adresse la circonstance que l'administration avait notifié à l'adresse du contribuable en Allemagne des avis d'imposition à la taxe foncière et à la taxe d'habitation relatifs à son appartement situé à Cannes. Dans ce cas, l'adresse à laquelle ces avis d'imposition avaient été notifiés était différente de celle du bien à raison duquel ces avis avaient été émis et si l'administration connaissait cette adresse, c'était donc vraisemblablement parce que le contribuable la lui avait communiquée.

Vous annulez donc l'arrêt et pourrez garder l'affaire pour la régler au fond.

3. Il résulte de ce que nous avons dit que l'avis à tiers détenteur et les mises en demeure de juin 2014 n'ont pas été régulièrement notifiés à M. Lok. Il faut donc remonter au procès-verbal de perquisition établi le 16 mai 2014. M. Lok soutient qu'il n'a pu interrompre la prescription, l'huissier des finances publiques s'étant abstenu de toute diligence pour le lui notifier.

Ces diligences doivent, selon les termes de l'article 659 du nouveau code de procédure civile, être relatées avec précision sur le procès-verbal, lorsque la personne à qui l'acte doit être signifié n'a ni domicile, ni résidence, ni lieu de travail connus.

Comme vous le savez, l'article L. 281 du LPF donne compétence au juge judiciaire pour connaître des contestations portant sur la régularité en la forme de l'acte de poursuite et au juge de l'impôt pour connaître de celles portant sur l'obligation au paiement, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués et sur l'exigibilité de la somme demandée.

Vous jugez de manière constante que, s'il n'appartient qu'au juge judiciaire d'apprécier un moyen tiré de ce que des irrégularités en la forme d'un acte de poursuite seraient de nature

à priver cet acte de son effet interruptif de prescription¹¹, le juge administratif contrôle si les conditions dans lesquelles il a été notifié ont été de nature à maintenir la prescription¹². Ce contrôle peut impliquer de vérifier que la personne chargée de la notification a consigné par écrit les mentions exigées par les textes témoignant des diligences qu'elle a effectuées pour notifier l'acte. Dans le partage subtil entre les champs de compétence respectifs du juge judiciaire et du juge de l'impôt, la présence de ces mentions ne se rattache pas, dans votre jurisprudence, à la régularité en la forme de l'acte, dès lors qu'elle permet de vérifier le respect des règles applicables à la notification/signification de l'acte, qui relève de votre compétence (voir, pour la vérification que l'huissier a porté sur l'acte les mentions exigées par les articles 659 et 663 du nouveau code de procédure civile : CE, 9 décembre 1992, n° 99538, **M. Telle**¹³ ; pour la vérification que l'huissier a respecté les conditions de la signification à domicile prévues à l'article 656 du nouveau code de procédure civile : CE, 3 mai 1989, n° 92975, **Mme Cognord**¹⁴). La jurisprudence de la Cour de cassation ne nous semble pas en désaccord avec la vôtre sur ce point et vous devez donc contrôler le respect des conditions de signification du procès-verbal de perquisition établi le 16 mai 2014, au regard des exigences de l'article 659 du nouveau code de procédure civile. Cette pièce comporte seulement la mention « Expulsion judiciaire en avril 2013 » et ne fait état d'aucune démarche qu'aurait accomplie l'huissier des finances publiques pour rechercher M. [redacted]. Or, le juge judiciaire exige que les diligences accomplies par l'huissier de justice soient mentionnées précisément (Cass. civ. 2^e, 3 nov. 1993, n° 92-11.441 ; 7 déc. 2006, n° 06-11.211). Quant à la nature de ces diligences, la jurisprudence judiciaire est casuistique et les exigences sont adaptées aux circonstances de chaque espèce¹⁵. Mais la circonstance qu'un locataire n'ait pas communiqué sa nouvelle adresse au cours des opérations d'expulsion ne dispense pas l'huissier de justice des diligences destinées à rechercher la nouvelle adresse du destinataire de l'acte de signification (Cass. civ. 2^e, 10 janvier 2013, n° 11-23.151). Au cas présent, l'huissier des finances publiques aurait au moins pu prendre l'attache des services postaux pour savoir si M. [redacted] avait signé un contrat de réexpédition de son courrier, ce qu'il soutient d'ailleurs avoir fait (cf. Cass. civ. 2^e, 17 novembre 2011, n° 10-19.543). Le procès-verbal ne peut donc être regardé comme ayant été régulièrement signifié et, partant, il n'a pu interrompre la prescription.

La prescription, qui n'a été interrompue que jusqu'au 25 avril 2016, était donc acquise à M. [redacted] à la date à laquelle trois mises en demeure ont été émises, le 24 novembre 2016.

Vous annulerez le jugement contesté et déchargerez M. [redacted] de l'obligation de payer la somme de 1 298 282 euros en principal, due au titre de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux des années 2000 à 2003.

PCMNC :

¹¹ Par exemple, pour la lettre de rappel prévue par l'article L. 255 du LPF, voir : TC, 13 décembre 2004, n° 3421, **min. c/ Legasse** (RJF 4/05 n° 375, cl. D. Commaret Dr. fisc. 20/05 c. 420).

¹² CE, 11 mai 1994, n° 93770, **Mischke**, au Recueil et à la RJF 7/94 n° 839 ; CE, 10 juillet 1989, n° 91890, **Sté Shakoumisha**, RJF 10/89 n° 1171, cl. M. Liébert-Champagne Dr. fisc. 25/91 c. 1293.

¹³ RJF 2/93 n° 287.

¹⁴ RJF 6/89 n° 769.

¹⁵ Par exemple : Cass. civ., 15 novembre 1995, n° 94-10139 ; CA Paris, 11 janvier 2002, n° 2001/11312, **BICC** 2002, n° 845 ; CA Paris, 9 avril 2004, **AJDI** 2004.574.

- à l'annulation de l'arrêt du 17 décembre 2019 de la cour administrative d'appel de Versailles et du jugement du 16 mai 2018 du tribunal administratif de Montreuil ;

- à ce que M. [REDACTED] soit déchargé de l'obligation de payer la somme de 1 298 282 euros en principal, due au titre de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux des années 2000 à 2003 ;

- à ce que la somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat sur le fondement des dispositions des articles L. 761-1 du code de justice administrative et 37 de la loi du 10 juillet 1991, sous réserve que l'avocat de M. [REDACTED] renonce à percevoir la somme correspondant à la part contributive de l'Etat.