

# Chronique

## CONTENTIEUX FISCAL

PAR NADINE BELZIDSKY\*

CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 15 déc. 2010, numéro 328482, numéro 328483, numéro 328484, numéro 328485 et numéro 328486, M. Develter, JurisData numéro 2010-025993

Considérant qu'il ressort des pièces des dossiers soumis aux juges du fond que le trésorier de la 2<sup>e</sup> division du 10<sup>e</sup> arrondissement de Paris a effectué le 21 avril 2005 auprès d'établissements de crédit ou d'autres personnes des saisies conservatoires de créances, autorisées par le juge de l'exécution, afin de recouvrer l'impôt sur le revenu dû par M. Develter au titre de l'année 2000 ; qu'il a fait procéder le 4 avril 2006 à la conversion de ces saisies en saisies-attributions dans la limite des fonds appréhendés lors de ces saisies conservatoires ; que, par lettre du 31 mai 2006, le conseil de M. Develter a, pour le compte de celui-ci, formé une opposition préalable aux actes de conversion ; que les cinq décisions de rejet de ces oppositions prises par le trésorier-payeur général de la région Île-de-France le 7 juillet 2006 ont été notifiées au mandataire de M. Develter qui en a accusé réception le 10 juillet 2006 ; que M. Develter a saisi le tribunal administratif de Paris par des demandes enregistrées le 12 septembre 2006 ; qu'il se pourvoit en cassation contre les arrêts du 17 avril 2009 par lesquels la cour administrative d'appel de Paris a rejeté ses requêtes tendant à l'annulation des ordonnances du vice-président de section du tribunal administratif de Paris en date des 25 septembre et 9 octobre 2007 rejetant ses demandes pour tardiveté ; que ces pourvois sont présentés par le même redevable et présentent à juger les mêmes questions ; qu'il y a lieu de les joindre pour statuer par une seule décision ;

Considérant qu'aux termes de l'article L. 281 du livre des procédures fiscales : « Les contestations relatives au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics (...) doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites. » ;

qu'aux termes de l'article R.\* 281-4 du même livre : « Le chef de service se prononce dans un délai de deux mois à partir du dépôt de la demande, dont il doit accuser réception. Si aucune décision n'a été prise dans ce délai ou si la décision rendue ne lui donne pas satisfaction, le redevable doit, à peine de forclusion, porter l'affaire devant le juge compétent tel qu'il est défini à l'article L. 281. Il dispose pour cela de deux mois à partir : a) soit de la notification de la décision du chef de service ; b) soit de l'expiration du délai de deux mois accordé au chef de service pour prendre sa décision (...) » ; Considérant qu'à la différence des dispositions de l'article R.\* 198-10 du livre des procédures fiscales relatives à la notification des décisions par lesquelles, dans le cadre du contentieux de l'assiette de l'impôt, l'administration statue sur la réclamation du contribuable, ces dispositions ne prévoient pas que les décisions prises par le chef de service, saisi d'une contestation relative au recouvrement de l'impôt, doivent être notifiées dans les mêmes conditions que celles prévues pour les notifications faites au cours de la procédure devant le tribunal administratif ; que, par suite, lorsque le redevable forme opposition à un acte pris pour le recouvrement d'un impôt par l'intermédiaire de l'un des mandataires mentionnés à l'article R.\* 431-2 du code de justice administrative, la notification à ce mandataire de la décision de l'administration statuant sur cette opposition fait courir le délai de recours devant le tribunal administratif ; que, dès lors, en jugeant que la notification au mandataire de M. Develter des décisions de rejet de ses oppositions était régulière et de nature à faire courir le délai de recours contentieux, la cour administrative d'appel de Paris n'a pas commis d'erreur de droit ; que, par suite, M. Develter n'est pas fondé à demander l'annulation des arrêts qu'il attaque ; (...)

### Assiette et recouvrement

La distinction du contentieux de l'assiette et du contentieux du recouvrement n'est pas la moindre des difficultés posées au contribuable, cela alors même que ces procédures sont très généralement dispensées du ministère d'avocat obligatoire.

\* Nadine Belzidsky est avocat à la Cour, membre du Conseil de l'Ordre, ancien président de l'ANAAFA.

Le contentieux de l'assiette, quelle que soit la nature de l'impôt concerné, vise à en contester les conditions de calcul et de mise en recouvrement. Le contentieux du recouvrement vise à la contestation de l'exécution d'un avis de mise en recouvrement ou avis d'imposition.

Dans le contentieux de l'assiette, l'acte attaqué sera donc l'avis d'imposition ou l'avis de mise en recouvrement. Dans le contentieux du recouvrement, l'acte attaqué sera une mise en demeure valant commandement, un commandement, un avis à tiers détenteur, un avis de saisie...

Dans tous les cas, l'acte attaqué doit faire l'objet, avant toute saisine des tribunaux, d'un recours préalable devant l'administration concernée.

### Recours préalable

Le délai pour faire ce recours préalable est extrêmement différent en matière de contentieux d'assiette et de contentieux du recouvrement.

Dans le contentieux du recouvrement, le délai est impérativement de deux mois pour attaquer un acte de poursuite, après la réception de celui-ci, dès lors qu'il a été valablement notifié. Dans le contentieux de l'assiette, au contraire, les délais se comptent en année, dont le nombre dépend de l'impôt concerné et de la procédure mise en œuvre (allongement des délais en cas de redressement, par exemple).

### Saisine du tribunal

À nouveau, les délais sont extrêmement variables, à partir de la demande préalable, pour décompter le délai de saisine du tribunal.

Dans le contentieux de l'assiette, le délai ne court pas tant que l'administration n'a pas prononcé de décision expresse. Le tribunal peut être saisi, en l'absence de réponse, à tout moment, qu'il s'agisse du tribunal administratif ou du tribunal de grande instance. Le principe est celui d'un délai de six mois pour bénéficier d'une décision implicite de rejet permettant de saisir le tribunal, qu'il s'agisse du tribunal administratif (IR, TVA, IS notamment) ou du tribunal de grande instance (ISF, droit d'enregistrement notamment). Mais les tribunaux administratifs reconnaissent que la décision implicite de rejet est née, dès lors que le délai de six mois est accompli à la date où le tribunal statue, même si celui-ci a été saisi avant l'expiration du délai de six mois depuis la réclamation. Les tribunaux administratifs ajoutent que le délai de recours au tribunal ne

court pas et reste ainsi ouvert tant qu'il n'y a pas de décision explicite. Quant aux tribunaux de l'ordre judiciaire, ils considèrent, au contraire, qu'il faut attendre l'expiration du délai de six mois après la réclamation. À défaut, l'assignation est prématurée et irrecevable (TGI Paris, 24 mars 1981, *Dedeyan* : Ind. Enr. n° 13800). Ensuite, en revanche, le délai reste ouvert (Documentation Pratique Francis Lefebvre – Enregistrement VII n° 17270).

En matière de recouvrement, les délais sont en revanche stricts. L'opposition faite à un acte de poursuite déclenche un délai de deux mois. À défaut de réponse dans ce délai de deux mois, l'expiration de ces deux mois fait courir un nouveau délai de deux mois pour attaquer la décision implicite de rejet qui est née. C'est dire que l'envoi d'une opposition à un acte de poursuite engage à noter immédiatement à l'agenda, à quatre mois, l'expiration du délai de recours contre la décision implicite de rejet qui résulterait du silence de l'administration. Si une décision intervient avant le délai de deux mois décompté à partir de l'opposition, le délai total ne sera bien entendu pas de quatre mois. Il sera raccourci pour s'arrêter deux mois après la décision attaquée.

### Les moyens de contestation

Au niveau des moyens développés, le contentieux du recouvrement est de même strict, par rapport au contentieux de l'assiette.

Dans le contentieux du recouvrement, tous les moyens doivent être immédiatement développés et les pièces produites. Moyens et pièces qui seront discutés devant le tribunal doivent avoir figuré dans l'opposition.

Au contraire, dans le contentieux de l'assiette, le contribuable peut à tout moment invoquer de nouveaux moyens, ces derniers s'entendant des moyens qui modifient la cause juridique de l'argumentation des parties, qui sont fondés sur de nouveaux faits ou de nouvelles pièces. Si de nouveaux moyens peuvent être soulevés, c'est toutefois dans la seule limite du montant de l'imposition initialement contestée. Ainsi par exemple, après avoir contesté le bien-fondé d'une imposition, le contribuable peut contester la régularité de la procédure d'imposition. En revanche, après une réclamation contestant uniquement le principe de l'application des pénalités, un contribuable n'est pas autorisé à demander, en cours d'instance, le dégrèvement des droits en principal. S'il est encore dans le délai de réclamation, il pourra renouveler sa réclamation.

L'arrêt ci-dessus reproduit répond à une autre différence encore, celle du destinataire de la décision de l'administration prise soit en matière de contentieux de l'assiette, soit en matière de contentieux du recouvrement.

## Destinataire de la notification des décisions administratives et point de départ des délais de recours

Les délais de recours conditionnent la faculté pour le contribuable de porter une affaire devant les tribunaux.

La question du point de départ d'un délai est cruciale.

Selon les dispositions des articles R. 281-4 et R. 199-1 du livre des procédures fiscales, relatives respectivement au contentieux du recouvrement et au contentieux de l'assiette, le contribuable ne dispose que d'un délai de deux mois pour saisir la juridiction compétente lorsqu'une décision est notifiée sur un recours préalable (réclamation ou opposition).

À la différence du délai lui-même qui doit être impérativement mentionné dans la décision statuant sur la réclamation du contribuable sous peine de lui être inopposable (Art. R. 421-5 du code de justice administrative), le point de départ du délai de recours n'a pas à être indiqué (CAA Versailles, 8 février 2007, M. Jean-Christophe X, n° 05VE02052).

S'il est constant que c'est la notification d'une décision qui constitue le point de départ des délais de recours, le destinataire de la notification diffère selon l'objet du contentieux.

En matière de contentieux du recouvrement, le Conseil d'État a affirmé le 15 décembre 2010 (CE, 8<sup>e</sup> et 3<sup>e</sup> ss-sect., 15 déc. 2010, n° 328483, n° 328484, n° 328485 et n° 328486, M. Develter rapporté ci-dessus) la position qu'il avait déjà adoptée en 1989 dans une espèce non publiée au Recueil Lebon (CE, 7<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> ss-sect., 29 septembre 1989, SARL Venuloto : Dr. Fiscal 1990, n° 49, comm. n° 2302), selon laquelle « la notification au mandataire (...) des décisions de rejet de ses oppositions était (...) de nature à faire courir le délai de recours contentieux » à l'encontre du redevable.

En matière de contentieux de l'assiette, le Conseil d'État avait retenu une solution inverse, basée sur les textes. Le 5 janvier 2005, la haute assemblée a rendu une décision de principe jugeant que la décision de rejet de la réclamation notifiée au contribuable est le point de départ du délai de recours et cela même si la réclamation préalable a été présentée par un

mandataire (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ss-sect., 5 janv. 2005, n° 256091, min. c/Sugier : JurisData n° 2005-080626). La notification au mandataire, même si celui-ci a présenté la réclamation, ne fait pas courir le délai de recours, lequel reste ainsi ouvert.

En matière de recouvrement, l'article R. 281-4 du LPF prévoit que le point de départ du délai de recours en matière de contentieux du recouvrement est :

- soit « la notification de la décision du chef de service »,
- soit « l'expiration du délai de deux mois accordé au chef de service pour prendre sa décision ».

Il ne précise pas expressément le destinataire de la notification, de sorte que celle-ci peut être faite au mandataire ou au contribuable lui-même. Dans les deux cas, le délai de recours commence à courir.

De manière différente, les dispositions de l'article R. 198-10 du LPF, relatif au contentieux de l'assiette, disposent que « les décisions de l'administration sont notifiées dans les mêmes conditions que celles prévues pour les notifications faites au cours de la procédure devant le tribunal administratif ».

Le code de justice administrative prévoit à l'article R. 431-1, relatif à la représentation des parties devant le tribunal administratif, que les actes de procédure ne sont accomplis qu'à l'égard du mandataire représentant le contribuable ; il réserve cependant le cas des décisions prévues à l'article R. 751-3 du code de justice administrative. Ce dernier article, relatif à la notification des décisions des juridictions administratives, stipule que :

« Sauf dispositions contraires, les décisions sont notifiées le même jour à toutes les parties en cause et adressées à leur domicile réel... ».

Le point de départ du délai de recours devant le tribunal administratif est donc la notification au seul contribuable de la décision de rejet de la réclamation préalable et cela même si cette dernière a été présentée par un mandataire. C'est ainsi au contribuable qu'il appartient d'être vigilant sur les courriers qu'il reçoit.

\*\*

Ces quelques propos sur les difficultés de ces questions auront – espérons-le – clarifié et simplifié la manière d'aborder le contentieux de l'impôt.

C'est une tâche qui ne sera pas rendue vaine par l'évolution des prélèvements obligatoires, telle qu'elle nous est annoncée.