

Un recours administratif préalable obligatoire à l'encontre d'une décision individuelle irrégulièrement notifiée doit s'exercer dans un délai raisonnable.

Le principe de sécurité juridique, qui implique que ne puissent être remises en cause sans condition de délai des situations consolidées par l'effet du temps, fait obstacle à ce que puisse être contestée indéfiniment une décision administrative individuelle qui a été notifiée à son destinataire, ou dont il est établi, à défaut d'une telle notification, que celui-ci a eu connaissance.

Dans le cas où le recours juridictionnel doit obligatoirement être précédé d'un recours administratif, celui-ci doit être exercé, comme doit l'être le recours juridictionnel, dans un délai raisonnable. La réclamation prévue à l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales (LPF) doit être introduite dans le délai prévu par les articles R. 196-1 et R. 196-2 de ce livre, prolongé, sauf circonstances particulières dont se prévautrait le contribuable, d'un an.

Dans cette hypothèse, le délai de réclamation court à compter de l'année au cours de laquelle il est établi que le contribuable a eu connaissance de l'existence de l'imposition.

S'agissant de la réclamation préalable prévue à l'article L. 281 du LPF, relative au recouvrement des impôts, taxes, redevances et sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics, si la notification de la décision ne comporte pas les mentions prévues par **l'article R. 421-5 du code de justice administrative** (CJA) ou si la preuve de la notification de cette décision n'est pas établie, le contribuable doit adresser sa réclamation dans un délai raisonnable à compter de la date à laquelle l'acte de poursuite lui a été notifié ou de celle à laquelle il est établi qu'il en a eu connaissance.

Sauf circonstances particulières dont se prévautrait le contribuable, ce délai ne peut excéder un an.



Article R421-5

Les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision.

Conseil d'État n° 389842

ECLI:FR:CESEC:2017:389842.20170331

Publié au recueil Lebon

Section

M. Etienne de Lageneste, rapporteur

M. Benoît Bohnert, rapporteur public

SCP RICHARD, avocat

lecture du vendredi 31 mars 2017
REPUBLIQUE FRANCAISE
AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la procédure suivante :

M. B...A...a demandé au tribunal administratif de Paris de prononcer la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu auxquelles il a été assujéti au titre des années 1987 et 1989. Par un jugement n° 1204327 du 30 août 2013, ce tribunal, après avoir constaté qu'il n'y avait plus lieu de statuer à hauteur du dégrèvement prononcé le 21 janvier 2013, a prononcé la décharge de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 1987, réduit la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu au titre de l'année 1989 et rejeté le surplus des conclusions de la demande.

Par un arrêt n° 13PA04566 du 2 mars 2015, la cour administrative d'appel de Paris a rétabli M. A...au rôle de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1989, à raison de l'imposition dont le tribunal administratif l'avait déchargé, et a rejeté le surplus des conclusions du recours du ministre de l'économie et des finances relatives à l'année 1987.

Par un pourvoi et un nouveau mémoire, enregistrés le 28 avril 2015 et le 2 février 2017 au secrétariat du contentieux du Conseil d'Etat, le ministre des finances et des comptes publics demande au Conseil d'Etat :

- 1°) d'annuler les articles 3 et 4 de cet arrêt ;
- 2°) réglant l'affaire au fond, de faire entièrement droit à son appel.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;
- le code de justice administrative ;

Après avoir entendu en séance publique :

- le rapport de M. Etienne de Lageneste, maître des requêtes en service extraordinaire,
- les conclusions de M. Benoît Bohnert, rapporteur public ;

La parole ayant été donnée, avant et après les conclusions, à la SCP Richard, avocat de M. A...;

Considérant ce qui suit :

1. Aux termes de l'article R. 421-5 du code de justice administrative : " Les délais de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés, ainsi que les voies de recours, dans la notification de la décision ". Selon les termes de l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales, le contribuable qui désire contester tout ou partie d'une imposition doit d'abord adresser une réclamation au service territorial de l'administration fiscale dont dépend le lieu d'imposition. En vertu de l'article R. 196-1 du même livre, les réclamations relatives aux impôts autres que les impôts directs locaux et les taxes annexes à ces impôts doivent être présentées à l'administration au plus tard le 31 décembre de la deuxième année qui suit la mise en recouvrement du rôle ou la notification d'un avis de mise en recouvrement. L'article R. 196-2 du même livre précise que le délai de réclamation prend fin s'agissant des impôts locaux et des taxes annexes au plus tard le 31 décembre de l'année suivant l'année de la mise en recouvrement du rôle ou de la mise en recouvrement de l'imposition.

2. Il résulte de ces dispositions, d'une part, que l'avis d'imposition ou l'avis de mise en recouvrement par lequel l'administration porte les impositions à la connaissance du contribuable doit mentionner l'existence et le caractère obligatoire, à peine d'irrecevabilité d'un éventuel recours juridictionnel, de la réclamation prévue à l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales, **ainsi que les délais de forclusion dans lesquels le contribuable doit présenter cette réclamation et, d'autre part, que le non-respect de l'obligation d'informer l'intéressé sur les voies et les délais de recours ou l'absence de preuve qu'une telle information a été fournie est de nature à faire obstacle à ce que les délais prévus par les articles R. 196-1 et R. 196-2 du livre des procédures fiscales lui soient opposables** .

3. Toutefois le principe de sécurité juridique, qui implique que ne puissent être remises en cause sans condition de délai des situations consolidées par l'effet du temps, fait obstacle à ce que puisse être contestée indéfiniment une décision administrative individuelle qui a été notifiée à son destinataire, ou dont il est établi, à défaut d'une telle notification, que celui-ci a eu connaissance. **Dans le cas où le recours juridictionnel doit obligatoirement être précédé d'un recours administratif, celui-ci doit être exercé, comme doit l'être le recours juridictionnel, dans un délai raisonnable.** Le recours administratif préalable doit être présenté dans le délai prévu par les articles R. 196-1 ou R. 196-2 du livre des procédures fiscales, prolongé, sauf circonstances particulières dont se prévaudrait le contribuable, d'un an. **Dans cette hypothèse, le délai de réclamation court à compter de l'année au cours de laquelle il est établi que le contribuable a eu connaissance de l'existence de l'imposition.**

4. Par ailleurs, en vertu 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. Selon l'article R. 281-3 du même livre dont les dispositions ont été reprises à l'article R. 281-3-1, les réclamations préalables doivent, sous peine d'irrecevabilité, être présentées à l'administration dans un délai de deux mois à partir de la notification de tout acte de poursuite si le motif invoqué porte sur l'obligation de payer ou le montant de la dette ou du premier acte de poursuite permettant d'invoquer tout autre motif. ***Si la notification de la décision ne comporte pas les mentions prévues par l'article R. 421-5 du code de justice administrative ou si la preuve de la notification de cette décision n'est pas établie, le contribuable doit adresser sa réclamation dans un délai raisonnable à compter de la date à laquelle l'acte de poursuite lui a été notifié ou de celle à laquelle il est établi qu'il en a eu connaissance. Sauf circonstances particulières dont se prévaudrait le contribuable, ce délai ne saurait excéder un an***

5. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et Mme A... ont fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle à l'issue duquel l'administration les a assujettis à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu au titre des années 1987 et 1989, lesquelles ont été mises en recouvrement le 30 septembre 1991. A la suite de deux réclamations adressées les 31 décembre 1992 et 24 mars 1993, M. et Mme A... ont obtenu deux dégrèvements partiels en octobre 1993. En août 2011, ils ont formé une nouvelle réclamation à l'encontre des impositions laissées à leur charge. M. A... a saisi le tribunal administratif de Paris du rejet de sa réclamation. Après avoir constaté un non-lieu à statuer à hauteur d'un dégrèvement prononcé en cours d'instance, le tribunal administratif, par un jugement du 30 août 2013, a déchargé M. A... de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle il a été assujetti au titre de l'année 1987, prononcé la réduction de l'imposition au titre de l'année 1989 et rejeté le surplus des conclusions de la demande. Saisie par le ministre de l'économie et des finances, la cour administrative d'appel de Paris, par un arrêt du 2 mars 2015, a rétabli M. et Mme A... au rôle de l'impôt sur le revenu de l'année 1989 à raison de l'imposition dont le tribunal administratif avait prononcé la décharge et a rejeté les conclusions du recours relatives à l'année 1987. Le ministre des finances et des comptes publics se pourvoit en cassation contre les articles 3 et 4 de cet arrêt.

6. Il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que M. et Mme A... ont eu connaissance des impositions mises à leur charge au titre des années 1987 et 1989 respectivement, au plus tard,

les 24 mars 1993 et 31 décembre 1992, dates de leurs deux réclamations préalables. Ils pouvaient, compte tenu de ce qui a été dit aux points 2 et 3 ci-dessus, former leur nouvelle réclamation dans un délai qui expirait le 31 décembre 1996 pour l'imposition de l'année 1987 et le 31 décembre 1995 pour l'imposition de l'année 1989. La réclamation adressée à l'administration fiscale le 10 août 2011 était, en conséquence, tardive et, par suite, la demande enregistrée en 2012 au tribunal administratif était irrecevable. Dès lors, sans qu'il soit besoin d'examiner les moyens du pourvoi, le ministre est fondé à demander l'annulation des articles 3 et 4 de l'arrêt qu'il attaque.

7. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de régler l'affaire au fond en application des dispositions de l'article L. 821-2 du code de justice administrative.

8. Il résulte de ce qui a été dit au point 6 que le ministre est fondé à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif, par l'article 2 de son jugement, a déchargé M. et Mme A...de la cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de l'année 1987. Par suite, la demande de M. A...devant le tribunal administratif doit être rejetée en ce qui concerne l'imposition de l'année 1987, y compris ses conclusions formées sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

D E C I D E :

Article 1er : Les articles 3 et 4 de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris du 2 mars 2015 et l'article 2 du jugement du tribunal administratif de Paris du 30 août 2013 sont annulés.

Article 2 : M. et Mme A...sont rétablis au rôle de l'impôt sur le revenu au titre de l'année 1987 à raison de la cotisation supplémentaire dont il leur a été accordé décharge par le tribunal administratif.

Article 3 : La demande présentée par M. A...devant le tribunal administratif de Paris et ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative sont rejetées.

Article 4 : La présente décision sera notifiée au ministre de l'économie et des finances et à M. B... A....