RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-ADM-10-20-20-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 27/12/2016

CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure devant le tribunal administratif- Introduction des instances – Délais d'introduction

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux
Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure devant les juridictions administratives
Titre 1 : Procédure devant le tribunal administratif
Chapitre 2 : Introduction des instances devant le tribunal administratif
Section 2 : Délais d'introduction des instances

Sommaire :

I. Introduction par les contribuables
A. Litiges visant l'assiette de l'impôt
1. Principes
a. Décision implicite de rejet
b. Incidence d'une réclamation frappée de forclusion
2. Conséquences
a. Demandes prématurées
b. Requêtes non précédées d'une réclamation
c. Demandes tardives
d. Circonstances sans incidence sur la déchéance
B. Litiges visant le recouvrement de l'impôt (taxes sur le chiffre d'affaires et impôts directs)
1. Principe
2. Conséquences
C. Contestation particulière
D. Délais spéciaux de distance
E. Point de départ des délais de recours
1. Remise directe du pli recommandé
a. Réclamation présentée par l'intermédiaire d'un mandataire
b. Réception du pli par un tiers
2. Défaut de remise directe du pli recommandé
a. Notification régulière
1° Le pli a été retiré
2° Le pli n' a pas été retiré
b. Notification irrégulière.
F. Computation des délais
II. Introduction par l'Administration

I. Introduction par les contribuables

1

L'article 3-2 de la loi du 27 décembre 1963 a étendu, à compter du 1er avril 1964, aux taxes sur le chiffre d'affaires les délais déjà applicables en matière d'impôts directs, mais seulement en ce qui concerne les litiges visant l'assiette de l'impôt. Aucune modification, en revanche, n'avait été apportée aux délais relatifs à l'introduction des instances visant le recouvrement desdits impôts.

> *Par ailleurs, le droit de saisir une juridiction d'une demande relative à une imposition est fixé définitivement au jour de la notification de la décision administrative visant cette imposition et ce droit demeure régi pour son exercice par la loi en vigueur à la date de cette notification, sauf, le cas échéant, pour ce qui touche la forme de l'acte par lequel la juridiction est saisie (CE, arrêt du 4 juin 1965, n° 64074, Leb., p. 346).*

> *Dès lors, le délai dans lequel un litige peut être porté devant le tribunal administratif est, en cas de changement de législation, celui qui est prévu par les textes en vigueur lors de la notification de la décision intervenue sur la réclamation initiale (CE, arrêt du 3 avril 1952, n° 5759, RO, p. 51, Leb. chron., p. 690).*

A. Litiges visant l'assiette de l'impôt

1. Principes

10

Quelle que soit la nature de l'impôt sur lequel porte le litige (impôts directs, taxes sur le chiffre d'affaires ou taxes assimilées), la demande du contribuable doit, pour être recevable, être enregistrée au greffe du tribunal administratif dans le délai de deux mois à partir du jour où l'intéressé a reçu l'avis portant notification de la décision rendue par l'Administration sur la réclamation préalable (LPF, art. L199 et R*199-1).

> **Remarques :** En vertu des dispositions de l'article R421-6 du code de justice administrative (CJA) ce délai est porté à trois mois devant les tribunaux administratifs de Mayotte, de la Polynésie française, de Mata-Utu (îles de Wallis et Futuna) et de Nouvelle-Calédonie.
>
> Il est précisé qu'un recours hiérarchique formulé par un contribuable à la suite du rejet de sa réclamation n'a pas de caractère suspensif. Mais l'intéressé peut, après le rejet d'une première réclamation, présenter utilement, s'il est encore dans le délai, une nouvelle réclamation préalable contre la même imposition et déférer au tribunal administratif la décision de rejet de sa nouvelle réclamation (CE, arrêt du 12 juillet 1974, n° 87076).

a. Décision implicite de rejet

20

Toutefois, le contribuable qui n'a pas reçu de décision de l'Administration dans le délai de six mois prévu à l' article R*198-10 du LPF peut saisir le tribunal dès l'expiration de ce délai (LPF, art. R*199-1, 2ème al.).

> *Cependant, la circonstance que le directeur n'a pas statué dans le délai de six mois qui lui est imparti, ni avisé le contribuable de la nécessité d'un délai complémentaire, n'entache pas de nullité la décision de rejet prise ultérieurement par ce chef de service. Le silence ainsi gardé pendant six mois sur la réclamation du contribuable peut seulement être considéré comme équivalent à un rejet et*

permet à l'intéressé de porter le litige devant le tribunal administratif (CE, arrêt du 13 juillet 1967, n°71240).

De plus, ni le fait que le directeur n'a pas statué dans le délai qui lui était imparti, ni la circonstance que le contribuable s'est abstenu de saisir le tribunal administratif, avant d'avoir reçu notification de la décision, ne permettent de considérer que l'Administration devrait être réputée avoir implicitement et définitivement fait droit à la réclamation (CE, arrêt du 29 janvier 1971, n°76139).

Par ailleurs, le contribuable qui n'a pas reçu avis de la décision de l'Administration dans le délai de six mois suivant la date de présentation de sa réclamation, peut soumettre le litige devant le tribunal administratif sans qu'aucun délai lui soit imparti à cet effet. Mais si une telle décision intervient, même après l'expiration du délai de six mois susvisé, l'intéressé ne dispose plus, pour introduire une demande devant le tribunal administratif, que du délai normal de deux mois (CE, arrêt du 18 mai 1984 n° 32524).

b. Incidence d'une réclamation frappée de forclusion

30

Enfin, la circonstance que la demande portant le litige devant la juridiction administrative soit présentée dans le délai de deux mois à partir de la notification de la décision du service ne peut relever la réclamation préliminaire de la déchéance qu'elle a encourue si elle n'a pas été introduite dans les délais légaux (CE, arrêt du 5 décembre 1938, n° 64035, RO, p. 552).

Dans ce dernier cas, le tribunal doit retenir d'office la déchéance dont se trouve entachée la réclamation préliminaire, même si l'Administration ne l'a pas relevée, remarque faite que le contribuable ne pourrait utilement combattre la déchéance qui lui est opposée qu'en apportant la preuve que sa réclamation est parvenue à l'Administration avant l'expiration du délai légal (CE, arrêt du 28 novembre 1979, n°8256).

Le fait qu'aucune décision expresse n'ait été prise sur les réclamations successives d'un contribuable ne vicie pas la régularité de la procédure, mais a pour seul effet de ne pas faire courir de délai pour soumettre le litige au tribunal administratif (CE, arrêt du 6 février 1981, n°17689).

2. Conséquences

a. Demandes prématurées

40

D'une manière générale, lorsqu'un litige est porté devant le tribunal administratif antérieurement à la décision du directeur et avant l'expiration du délai de six mois qui lui est imparti pour statuer, la requête est prématurée.

Cependant, il est à noter qu'une demande déposée au tribunal administratif antérieurement à la notification de la décision du directeur sur la réclamation primitive mais postérieurement à la date à laquelle cette décision a été rendue, n'est pas regardée comme prématurée.

La jurisprudence s'est montrée encore plus libérale en admettant que l'intervention, postérieure à la présentation de l'instance, d'une décision expresse du directeur ou l'expiration du délai de six mois ci-dessus visé, avant que le

tribunal ne rende son jugement, ont pour effet de régulariser une demande introduite prématurément devant le tribunal administratif et, par suite, de la rendre recevable (CE 4 janvier 1974, n°87418).

De même, une instance engagée avant mise en recouvrement de l'imposition sur laquelle elle porte, se trouve régularisée par l'intervention de cette mise en recouvrement avant la décision du tribunal, dès lors que le directeur a statué sur le fond sur la réclamation prématurée qui lui avait été adressée (CE, arrêt du 3 décembre 1975, n° 98888).

b. Requêtes non précédées d'une réclamation

50

L'arrêt du Conseil d'État rendu en section le 26 avril 1976 (CE, arrêt du 26 avril 1976, n° 95585) marque une limite à cette jurisprudence libérale, en décidant qu'une demande au tribunal administratif qui n'a pas été précédée -mais suivie- d'une réclamation à l'Administration est prématurée et, par suite, irrecevable. L'absence de décision de l'Administration, à la date à laquelle le tribunal a statué, ou la production en cours d'instance de la décision prise par l'Administration sur la réclamation, ne sont pas de nature à régulariser cette demande.

c. Demandes tardives

60

*Est tardive, et, par suite, irrecevable la demande déposée au tribunal après l'expiration du délai fixé par l'article article R*199-1 du LPF, (CE, arrêt du 4 mars 1983, n° 28249).*

N'est pas tardive, une demande introductive d'instance devant le tribunal qui a été postée en temps utile pour parvenir à destination avant l'expiration du délai de recours (CE, arrêt du 14 janvier 1983, n°28004).

d. Circonstances sans incidence sur la déchéance

70

Pour combattre la déchéance, le contribuable ne saurait se prévaloir :

- de ce qu'il serait obligé de s'absenter fréquemment de son domicile (CE, arrêt du 14 février 1873, n° 45814, RO, p. 2487, Leb. Chron., p. 155) ;

- de ce que sa demande, adressée une première fois au greffe du tribunal dans le délai légal, mais sous pli insuffisamment affranchi, aurait été refusée par le greffe et lui aurait été retournée sans avoir été enregistrée, car cette circonstance est exclusivement imputable à sa négligence (CE, arrêt du 11 juin 1956, n° 35969, RO, p. 113, Leb. chron., p. 242) ;

*- de ce que le directeur n'aurait pas, à la suite de sa décision de rejet d'une réclamation, renvoyé l'avis d'imposition relatif à l'imposition contestée, car la demande au tribunal administratif doit seulement, aux termes de l'article R*200-2 du LPF être accompagnée de l'avis portant notification de la décision contestée (CE, arrêt du 25 novembre 1966, n°69349) ;*

- du fait que, s'agissant d'une société, son gérant se trouvait à l'étranger lors de la notification de la décision de l'administration (CE, arrêt du 13 octobre 1956, RO, p.

180) ;

- du délai spécial prévu en cas de faux ou double emploi, ce délai ne pouvant s'appliquer qu'à la réclamation préalable (CE, arrêt du 10 décembre 1934, RO, 6160).

En tout état de cause, le jugement par lequel le tribunal administratif a rejeté comme non recevable, pour un motif de forme, la demande présentée par un contribuable, n'a pas pour effet de rouvrir, au profit de l'intéressé, le délai prévu pour porter la décision de l'Administration devant le tribunal (CE, arrêt du 28 juin 1965, n° 63281, RO, p. 376).

Remarque : Le contribuable conserve cependant la possibilité de présenter une nouvelle réclamation préalable s'il est encore dans les délais (CE, arrêt du 12 juillet 1974, n° 87076).

En revanche, lorsqu'une première réclamation a été signée par un tiers sans qualité, le contribuable est recevable, s'il est toujours dans le délai prévu au code, à présenter une seconde réclamation qui lui ouvrira un nouveau délai pour porter le litige devant le tribunal administratif (CE, arrêt du 8 octobre 1962, n° 54691, RO, p. 161).

Plus généralement, la circonstance que l'Administration a déjà statué sur la réclamation d'un contribuable n'interdit pas à celui-ci, s'il est encore dans les délais légaux, de présenter utilement une nouvelle réclamation contre la même imposition. En conséquence, aucune irrecevabilité tirée du rejet de la réclamation précédente ne peut être opposée ni à cette nouvelle réclamation ni au recours formé devant le tribunal administratif contre la décision qui a rejeté cette dernière réclamation (CE, arrêt du 12 juillet 1974, n°87076).

*Cette décision, rendue par le Conseil d'État, statuant en formation de section et confirmée par un arrêt du 30 octobre 1974 (CE, n°90856), est également applicable lorsque la réclamation est renouvelée dans le délai spécial prévu à l'article R*196-3 du LPF en faveur des contribuables ayant fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification.*

B. Litiges visant le recouvrement de l'impôt (taxes sur le chiffre d'affaires et impôts directs)

80

Remarque : Sur les réclamations de cette nature, cf. Contentieux des poursuites BOI-REC-EVTS-20.

1. Principe

90

En cas d'opposition à un acte de poursuites, fondée sur une cause autre que l'irrégularité en la forme de l'acte, la demande du contribuable doit parvenir au greffe du tribunal administratif dans le délai de deux mois à compter de la date de notification de la décision prise par le directeur sur la réclamation qui a dû lui être préalablement adressée (LPF, art. R*281-1, art. R*281-3-1 et R*281-4).

Le délai de recours n'est opposable qu'à la condition d'avoir été mentionné dans la notification de la décision (CJA, art. R421-5).

Toutefois, si le directeur n'avait pas statué dans les deux mois suivant la date de présentation de la réclamation dont il a été saisi, le contribuable devrait faire parvenir sa demande au greffe dans le délai de deux mois à compter de l'expiration du délai susvisé (LPF, art. R*281-4).

2. Conséquences

100

Est irrecevable :

- comme prématurée, l'assignation lancée par un redevable quelques jours seulement après sa demande au directeur sans attendre l'expiration du délai de deux mois (Cour de Montpellier, arrêt du 7 juillet 1958, BOCI 1958-II-159) ;

- comme tardive, l'opposition à commandement formée par un redevable plus de deux mois après la décision de rejet de sa demande au directeur, ou si l'on considère qu'il n'y a pas eu de décision de rejet, plus de deux mois après l'expiration du délai pour répondre à cette demande (Cour d'Aix-en-Provence, arrêt du 19 mai 1958, BOCI 1958-II-126).

C. Contestation particulière

110

Majoration de droits appliqués en vertu de l'article L. 280 du LPF

Remarque : Il s'agit de la majoration de droits que peut prononcer le tribunal administratif dans le cas où la requête présentée a été assortie d'une demande de sursis de paiement ayant entraîné un ajournement abusif du versement de l'impôt.

Les délais dont dispose le contribuable pour saisir le tribunal administratif à l'encontre de cette majoration sont les mêmes que pour les litiges relatifs à l'assiette de l'impôt, (cf. I-A-1-§10).

D. Délais spéciaux de distance

120

L'article R421-7 du CJA définit les délais supplémentaires de distance dont peuvent bénéficier les contribuables pour introduire leur instance devant les tribunaux administratifs de la métropole ou des départements et territoires d'outre-mer.

Il en résulte les règles suivantes.

Lorsque la demande est portée devant un tribunal administratif qui a son siège en France métropolitaine ou devant le Conseil d'Etat statuant en premier et dernier ressort, le délai de recours prévu à l'article R421-1 du CJA est augmenté d'un mois pour les personnes qui demeurent en Guadeloupe, en Guyane, à la Martinique, à La Réunion, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, en Nouvelle-Calédonie et dans les Terres australes et antarctiques françaises.

Lorsque la demande est présentée devant le tribunal administratif de Basse-Terre, de Fort-de-France, de Cayenne, de Saint-Denis, de Saint-Barthélemy, de Saint-Martin, de Mayotte, de Saint-Pierre-et-Miquelon, de la Polynésie française, de Mata-Utu ou de Nouvelle-Calédonie, ce délai est augmenté d'un mois pour les personnes qui ne demeurent pas dans la collectivité territoriale dans le ressort de laquelle le tribunal administratif a son siège.

Ce même délai est augmenté de deux mois pour les personnes qui demeurent à l'étranger.

Toutefois, ne bénéficient pas des délais supplémentaires de distance les requérants qui usent de la faculté prévue par les lois spéciales de déposer leurs requêtes auprès des services du représentant de l'Etat ou de son délégué dans les arrondissements, les subdivisions ou les circonscriptions administratives.

E. Point de départ des délais de recours

1. Remise directe du pli recommandé

130

La notification d'une décision rendue par le directeur, qui est régulièrement adressée au contribuable (cf. BOI-CTX-PREA-10-80), doit être regardée comme ayant été faite le jour de la remise effective au contribuable ou à son fondé de pouvoir, de la lettre recommandée portant avis de décision, quelle que soit d'ailleurs la date portée sur cette lettre.

Par conséquent, le délai ouvert au contribuable pour porter le litige devant le tribunal administratif court du jour où l'intéressé a effectivement reçu l'avis de notification de la décision du directeur, quelle que soit la date portée sur cet avis.

a. Réclamation présentée par l'intermédiaire d'un mandataire

140

Par deux décisions des 5 janvier et 17 juin 2005, le Conseil d' Etat a jugé que le délai de recours devant le tribunal administratif ne court qu'à compter du jour où la notification de la décision de l'Administration statuant sur la réclamation du contribuable a été faite au contribuable lui-même, à son domicile réel, alors même que cette réclamation a été présentée par l'intermédiaire d'un mandataire au nombre de ceux mentionnés à l'article R431-2 du CJA. Il en est ainsi même si le contribuable a non seulement mandaté un conseil pour le représenter mais aussi fait élection de domicile en son cabinet (CE arrêt du 5 janvier 2005 n°256091 ; CE arrêt du 17 juin 2005 n°263503) .

Il en résulte que la décision de l'Administration doit toujours être notifiée au contribuable. Une copie de la décision est adressée pour information au mandataire.

b. Réception du pli par un tiers

150

Lorsque la lettre portant notification d'une décision a été remise à une personne sans qualité, la notification est irrégulière et ne peut, dès lors, faire courir le délai pour porter le litige devant la juridiction administrative (CE, arrêt du 24 octobre 1938, req. n° 60979, RO, p. 438).

Toutefois, le juge admet la régularité d'une notification dont l'accusé de réception n'est pas signé par le contribuable lui-même ou par son fondé de pouvoir, mais par un tiers qui n'a pas cette qualité juridique, à condition que soient remplies les deux conditions suivantes :

- le pli doit avoir été remis à l'adresse indiquée par le destinataire ;

- le signataire de l'avis de réception doit avoir avec le contribuable des liens suffisants d'ordre personnel ou professionnel, de telle sorte que l'on puisse attendre qu'il fasse diligence pour transmettre le pli.

Tel est le cas :

- d'un membre de sa famille : le conjoint (CE 24 janvier 1986, n°50779), un enfant même mineur, mais d'un âge suffisant (CE 8 novembre 1961, n° 43230), un beau-frère à l'adresse duquel le contribuable avait demandé que son courrier soit adressé (CE 18 novembre 1964, n° 62056) ;

- d'un employé : employé de maison (CE 7 octobre 1985, n° 44182), secrétaire (CE, 13 novembre 1987, n° 69967), clerc de l'étude pour une notification adressée à un notaire (CE 28 janvier 1981, n° 16600), préposé d'une société, même s'il n'est pas dirigeant (CE 31 octobre 1984, n° 33686) ou concierge du siège social (CE 18 mai 1945, n°s 68486 - 68487, Section) ;

- de l'associé, non gérant, d'une société en nom collectif (CE 16 janvier 1980, n° 13122).

2. Défaut de remise directe du pli recommandé

160

Quand la remise directe du pli recommandé n'a pu être effectuée à l'adresse indiquée par le contribuable, les solutions suivantes trouvent à s'appliquer.

a. Notification régulière

170

*Le contribuable ne peut être relevé de la déchéance qu'il a encourue si la lettre recommandée n'a pu lui être remise par suite de **circonstances qui lui sont uniquement imputables** (CE, arrêt du 29 novembre 1937, RO, p. 672). Il en est ainsi, notamment, lorsque le contribuable refuse la lettre recommandée qui lui est adressée par le service, auquel cas le refus vaut notification.*

La réglementation postale en vigueur depuis le 1er juin 1990 prévoit une présentation unique du pli recommandé à domicile. Lorsque le pli ne peut être remis à son destinataire, l'administration des postes dépose un avis d'instance invitant l'intéressé à retirer le pli recommandé dans un délai de quinze jours.

L'avis d'instance faisant connaître au destinataire que la lettre recommandée en cause était à sa disposition au bureau de poste, vaut notification.

Lorsque le pli recommandé a été effectivement expédié à l'adresse indiquée par le contribuable et que celui-ci ne l'a pas reçu, il convient de distinguer selon que le destinataire a ou non retiré le pli dans le délai d'instance de quinze jours.

1° Le pli a été retiré

180

Le point de départ du délai de recours est la date du retrait effectif (CE, arrêt du 21 novembre 1979, n° 12799).

La date de première présentation n'a donc, en l'espèce, aucun effet.

2° Le pli n' a pas été retiré

190

En application de la réglementation postale en vigueur depuis le 1er juin 1990, la notification du pli est considérée comme régulièrement effectuée à la date de présentation du pli au domicile du contribuable absent.

La jurisprudence a considéré que la décision du directeur a été régulièrement notifiée, notamment, dans les cas suivants.

> *Lorsque la notification de la décision prise par le directeur sur la réclamation d'un contribuable a été envoyée, sous pli recommandé, à l'adresse indiquée dans la réclamation et que l'administration des Postes a, en l'absence du destinataire, laissé au domicile de celui-ci un avis indiquant que la lettre serait tenue à sa disposition au bureau de poste durant un délai de quinze jours, ladite décision doit être regardée comme ayant été régulièrement notifiée à la date où l'avis a été déposé et à laquelle l'intéressé a été mis à même d'en prendre connaissance nonobstant la circonstance qu'il n'aurait pas reçu le second avis qui, selon la réglementation (ancienne) de l'administration des Postes est adressé par simple lettre aux intéressés, trois jours avant l'expiration du délai de quinze jours susmentionné, à seule fin de leur rappeler qu'à défaut de retrait le pli en souffrance sera retourné à son expéditeur (CE, arrêt du 5 janvier 1972, n° 81945).*

De même lorsque, en l'absence du destinataire, l'administration des Postes, après avoir laissé deux avis de passage, a renvoyé au directeur le pli, qui n'avait pas été retiré, la décision doit être regardée comme ayant été régulièrement notifiée à la date où le premier avis a été déposé et à laquelle l'intéressé a été mis à même d'en prendre connaissance ou d'en faire prendre connaissance par une personne munie des pouvoirs nécessaires. Sur ce point, l'objection du contribuable selon laquelle le pli recommandé aurait pu ne pas contenir la décision doit être rejetée.

200

Congés ou fermeture annuels

> *Lorsque la notification de la décision rendue sur une réclamation contentieuse a été renvoyée à l'adresse du siège social d'une entreprise durant la période de fermeture annuelle de celle-ci, la décision doit être regardée comme ayant été régulièrement notifiée à la date de la première présentation par le service des Postes, bien que le pli non retiré nonobstant deux avis de passage laissés par le service des Postes ait été renvoyé à l'expéditeur, dès lors que ladite entreprise n'établit pas avoir elle-même pris toutes dispositions utiles pour recevoir pendant cette période le courrier qui lui était adressé (CE arrêt du 9 octobre 1992 n° 101017).*

> *Le juge considère, en effet, que le contribuable doit prendre toutes dispositions utiles pour faire suivre son courrier (CE, arrêt du 11 mai 1983, n° 30084), quelle que soit la cause de l'absence.*

210

Changement d'adresse

En outre, il appartient au contribuable qui a changé d'adresse, d'en avertir l'Administration. Dans ces conditions, pour contester la déchéance opposée à sa demande portant le litige devant le tribunal administratif, le contribuable ne saurait :

- prétendre que la lettre portant notification de la décision du directeur ne lui a pas été adressée à son domicile habituel, dès lors que ladite notification a été faite à bon droit, par l'Administration, à l'adresse à laquelle l'intéressé avait expressément élu domicile dans sa réclamation initiale (CE, arrêt du 9 novembre 1963, n° 59129, RO, p. 432 et arrêt 29 juillet 1983, n° 29565) ;

- se prévaloir de ce qu'il n'aurait pas reçu la lettre lui notifiant la décision prise par le directeur sur sa réclamation primitive dès lors que cette lettre a été régulièrement envoyée à l'adresse indiquée dans ladite réclamation, que l'intéressé n'a pas informé l'Administration de son changement de résidence et qu'il n'établit pas avoir pris les mesures utiles pour que son courrier lui fût transmis par l'administration des Postes à sa nouvelle adresse (CE, arrêt du 20 avril 1942, n° 65155, RO, p. 103).

220

Charge de la preuve

Lorsque le contribuable prétend n'avoir pas reçu la lettre recommandée portant notification de la décision prise à son égard, l'avis de réception postal de cette lettre fait foi jusqu'à preuve contraire. Il appartient à l'intéressé -après avoir procédé, notamment auprès de l'administration des Postes, à toutes les vérifications et recherches qu'il juge utiles- d'apporter, devant la juridiction contentieuse, la preuve de l'irrégularité qu'il invoque (CE, arrêt du 30 novembre 1951, n° 6429, Leb. chron., p. 565, 2ème esp., RO, p. 244).

b. Notification irrégulière.

230

Il appartient à l'administration fiscale d'établir que l'avis d'instance avisant le destinataire que la lettre recommandée est à sa disposition au bureau de Poste, a bien été laissé par La Poste à l'adresse connue du destinataire (cf. BOI-CTX-DG-20-20-40).

En effet, le délai prévu pour porter le litige devant le tribunal administratif ne saurait courir à l'encontre d'un contribuable ne pouvant être regardé comme ayant reçu notification de la décision de l'administration fiscale.

Il en va notamment ainsi lorsque l'Administration n'établit pas que la lettre recommandée contenant la décision rendue par le directeur sur la réclamation d'un contribuable a, en l'absence de ce dernier lors de la présentation de ladite lettre à son domicile, fait l'objet, conformément à la réglementation postale (ancienne) relative aux envois recommandés, de deux avis d'instance dont l'un devait être déposé au domicile de l'intéressé et l'autre lui être adressé par la poste (CE, arrêt du 10 février 1971, n° 71673, du 16 février 1983, n° 30609 et du 9 avril 1986, n° 41705).

Depuis le 1er juin 1990, la preuve de la présentation au domicile résulte de l'avis de réception retourné à l'expéditeur avec le pli et sur lequel figure la date de présentation ou de la mention « absent avisé » accompagnée de la date de cette formalité apposée sous le pli.

F. Computation des délais

240

Délai franc

Le Conseil d'État, après quelques hésitations, a adopté la règle du délai franc (CE arrêts des 14 mai 1980, n° 12040 ; 18 mars 1981, n° 15322).

Dans ce régime, ni le jour du point de départ, ni le jour de l'échéance, ne doivent être retenus pour la computation des délais. D'autre part, les délais se calculent de quantième à quantième, quel que soit le nombre de jours composant les mois ou les années compris dans les délais.

Exemple : si la notification a été reçue par le contribuable le 18 mai, le délai de deux mois expire le 18 juillet à 24 heures ; mais le jour de l'échéance ne devant pas être compté, le dernier jour utile pour saisir le tribunal administratif est le lendemain 19 juillet.

De même, si la notification a eu lieu le 28 décembre, le 30 juin ou le 31 juillet, le tribunal administratif devra être saisi au plus tard le 1er mars (ou 29 février, s'il s'agit d'une année bissextile) dans le premier cas, le 31 août dans le second, et le 1er octobre dans le dernier cas.

Mais conformément à la règle posée par l'article 642 du code de procédure civile, si le dernier jour du délai est un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, le délai est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

Remarque : Sont jours fériés : le dimanche, le 1er janvier, le lundi de Pâques, le 1er mai, le 8 mai, l'Ascension, le lundi de la Pentecôte, le 14 juillet, le 15 août, le 1er novembre, le 11 novembre et le 25 décembre.

Ainsi, dans l'exemple ci-dessus, si le 19 juillet est un samedi, le dernier jour utile est le lundi 21 juillet.

En ce qui concerne les demandes parvenues tardivement au tribunal administratif, un contribuable ne peut utilement se prévaloir de ce que sa demande aurait été expédiée en temps utile, dès lors que la souscription figurant sur le pli qui la contenait était tellement incomplète que le service des Postes ne pouvait savoir à quelle juridiction elle était destinée et que, par suite, le retard subi dans son acheminement est exclusivement imputable à sa négligence, (CE, arrêt du 12 octobre 1956, n° 38555, RO, p. 175).

Mais lorsque la demande portant le litige devant le tribunal administratif a été déposée à la poste en temps utile pour qu'elle puisse parvenir au greffe dans le délai légal, elle est recevable, même si, par suite d'un retard anormal dans le fonctionnement du service postal, elle n'est parvenue à destination qu'après l'expiration de ce délai (CE, arrêt du 7 décembre 1960, n° 37988, RO, p. 217).

II. Introduction par l'Administration

250

En ce qui concerne le contentieux de l'assiette de l'impôt, la faculté pour l'Administration de soumettre d'office au tribunal administratif toute réclamation contentieuse sur laquelle il lui appartient normalement de statuer (cf. BOI-CTX-ADM-10-20-10-II), peut s'exercer à tout moment, sans autre limite que l'exercice du droit qu'a le contribuable, à défaut de décision notifiée par le service des impôts dans le délai de six mois (cf. BOI-CTX-ADM-10-20-10-I-§20), de saisir lui-même le tribunal (LPF, art. R 199-1 al. 3.).

Lorsqu'elle soumet d'office une réclamation au tribunal, l'Administration doit en informer le contribuable.

Par ailleurs, l'Administration peut, à tout moment jusqu'à l'expiration du délai de prescription, demander au tribunal administratif de prononcer les sanctions afférentes aux infractions dont la constatation et la répression sont laissées à l'appréciation du tribunal (cf. BOI-CTX-ADM-10-20-10-II-§50).