



Cour I
A-4188/2009

Arrêt du 1er septembre 2011

Composition

Daniel de Vries Reilingh (président du collège),
Salome Zimmermann, Daniel Riedo, juges,
Celia Clerc, greffière.

Parties

X._____,
domicile de liquidation : ***,
représentée par A._____, ***,
recourante,

contre

Administration fédérale des contributions AFC,
Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt
anticipé, des droits de timbre, Eigerstrasse 65, 3003 Berne,
autorité inférieure.

Objet

droit de timbre d'émission ; abandon de créance et apports ;
renonciation à prélever le droit de timbre d'émission.

Faits :**A.**

X._____ (ci-après également la société), est une société anonyme inscrite depuis le 13 décembre 2001 au registre du commerce (ci-après : RC) du canton de ***. Son capital-actions, entièrement libéré, s'élève à CHF 100'000.-- et est divisé en 100 actions nominatives, liées selon les statuts, d'une valeur nominale de CHF 1'000.-- chacune. Elle poursuit le but suivant, selon inscription au RC : « prise de participation dans le domaine immobilier ; achat, vente et courtage ».

Durant la période ici en cause, la société a été détenue à 100% par B._____, dissoute selon décision de son assemblée générale du 31 mars 2006 et radiée le 25 mai 2009 (publication dans la Feuille officielle suisse du commerce [FOSC] du 29 mai 2009). B._____ a également été actionnaire de C._____, dissoute sans liquidation, au sens de l'article 748 du Code des obligations (CO, RS 220), par le fait que la société D._____, a repris ses actifs et passifs (inscription de la radiation au RC le 20 octobre 2004 ; publication dans la FOSC le 26 octobre 2004).

B.

B.a Lors de l'inscription de X._____ au RC, la reprise de biens envisagée suivante a été inscrite : « la parcelle ***, [...], sise en la commune de ***, [...], pour le prix maximum de CHF 28'000'000 ». Selon inscription au RC du 2 janvier 2002 (publication dans la FOSC du 11 janvier 2002), la reprise de biens envisagée à la constitution de la société a été effectuée le 20 décembre 2001 pour le prix de CHF 35'000'000.--.

B.b Par courrier du 2 décembre 2002, l'Administration fédérale des contributions (ci-après : AFC) a invité X._____ notamment à lui faire parvenir une copie du contrat de vente de la reprise de biens, à lui indiquer comment la valeur retenue a été déterminée, à lui communiquer le détail des calculs se rapportant à l'estimation du bien immobilier et à lui signaler si le vendeur était l'actionnaire ou une personne proche de celui-ci.

B.c Agissant par C._____, la société y a donné suite par lettre du 19 décembre 2002. Il ressort des documents y annexés que X._____ a acquis l'immeuble situé au ***, objet de la reprise de biens, de C._____. L'estimation initiale de cet immeuble, de CHF 28'000'000.--, a

été revue à la hausse et fixée à CHF 35'000'000.-- en raison de la valeur de marché du terrain.

C.

D'après le compte de profits et de pertes pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2003 de la société, cette dernière a encaissé des produits locatifs pour CHF 72'000.--, montant identique à l'année précédente, le total des produits s'élevaient à CHF 72'002.-- (année 2002 : CHF 72'430.--). Elle a également bénéficié d'un apport à fonds perdus de l'actionnaire de CHF 1'250'000.--. Parmi les charges de l'exercice 2003 figure un amortissement extraordinaire de CHF 8'000'000.--. Selon la note B en annexe aux comptes 2003, X. _____ a vendu son immeuble sis *** le 26 février 2004 pour le prix de CHF 27'000'000.--. Il y est également mentionné que suite à la réalisation complète de cette transaction, la société ferait l'objet d'une proposition de dissolution lors de la prochaine assemblée générale. Selon la note F de l'annexe audit comptes, les engagements vis-à-vis de l'actionnaire, de CHF 12'696'553.-- au 31 décembre 2002 (année 2002 : CHF 2'442'000.--) étaient entièrement postposés.

D.

Le compte de profits et pertes 2004 fait état, pour l'exercice 2003, d'un abandon de créance de CHF 12'696'553.66 ainsi que d'un apport à fonds perdus de l'actionnaire de CHF 1'250'000.--. L'abandon de créance précité n'était pas (encore) comptabilisé dans le compte de profits et de pertes de l'exercice 2003, mais figure seulement dans le comparatif 2003 du compte de profits et de pertes 2004. Aucune indication selon l'art. 663b CO n'est mentionnée dans l'annexe aux comptes 2004, ni pour l'exercice 2003, ni pour l'exercice 2004.

E.

Selon inscription au RC du 22 juin 2005 (publication dans la FOSC du 28 juin 2005), la société a été dissoute par décision de son assemblée générale du 15 juin 2005. La raison sociale a été modifiée en conséquence.

F.

Le 1^{er} mars 2007, le RC du canton de *** a requis le consentement de l'AFC à la radiation de X. _____.

G.

Ayant constaté que la société avait bénéficié, au cours de l'exercice

2003, d'un abandon de créance de l'actionnaire de CHF 12'696'553.66 et d'un apport à fonds perdus de l'actionnaire de CHF 1'250'000.--, soit au total de prestations s'élevant à CHF 13'946'553.66, qu'elle a qualifiées de versements supplémentaires au sens des art. 5 al. 2 et 8 al. 1 lettre b de la loi fédérale du 27 juin 1973 sur les droits de timbre (LT, RS 641.10) soumis au droit de timbre d'émission, l'AFC a invité X._____, le 23 mars 2007, à lui faire parvenir un droit de timbre d'émission de CHF 139'465.50 (1% de CHF 13'946'553.66) dans les trente jours ou à lui faire connaître ses arguments dans le même délai.

X._____ n'y a pas donné suite dans le délai imparti. L'AFC lui a adressé deux sommations les 26 juillet et 5 décembre 2007, lui impartissant un délai de quinze jours.

H.

Le 23 janvier 2008, l'AFC a requis la poursuite de la société. Par commandement de payer du 7 février 2008 dans la poursuite n° *** de l'Office des poursuites de ***, notifié le 19 février 2008, cet office a requis le paiement de CHF 139'465.50, plus intérêts à 5% dès le 30 janvier 2004 à X._____. Cette dernière y a formé opposition totale.

I.

Le 25 janvier 2008, la société a fait valoir ses arguments pour s'opposer au versement du montant de CHF 139'465.50 requis par l'AFC. Elle a notamment expliqué que suite à la vente à un tiers de l'immeuble sis ***, la mise en liquidation de la société avait été décidée. Cette opération s'étant soldée par une perte, compte tenu notamment de la perte réalisée en vendant l'immeuble précitée (prix de vente : CHF 28'000'000.-- [recte : 27'000'000.--]; prix d'acquisition et valeur comptable : CHF 35'000'000.--), un abandon de créance de la part de l'actionnaire, B._____, avait été décidée. Selon la pratique administrative, l'assainissement du bilan à l'occasion de la liquidation de la société ne donnerait toutefois pas lieu à la perception du droit de timbre d'émission.

Par courrier du 6 mars 2008, l'autorité inférieure a expliqué que les versements supplémentaires soumis au droit de timbre d'émission avaient été consentis par l'actionnaire dans le courant de l'exercice 2003 et non pas à l'occasion de la liquidation de la société, entrée en liquidation, selon inscription au RC, le 22 juin 2005. La pratique administrative invoquée ne trouvait dès lors pas application.

J.

Par décision prise le 18 août 2008, l'AFC a condamné la société à lui verser CHF 139'465.50 à titre de droit de timbre d'émission sur les versements supplémentaires consentis par ses actionnaires durant l'exercice 2003, plus intérêts moratoires à 5% dès le 30 janvier 2004, ainsi que les frais de poursuite par CHF 240.--. Elle a également levé l'opposition formée au commandement de payer n° *** de l'Office des poursuites de ***.

Le 22 septembre 2008, X. _____ a élevé réclamation contre la décision précitée.

K.

Par décision sur réclamation prise le 26 mai 2009, l'autorité inférieure a rejeté la réclamation formée le 22 septembre 2008 par la société et décidé que cette dernière lui devait CHF 139'465.50, plus intérêts moratoires à 5% dès le 30 janvier 2004 ainsi que les frais de poursuite par CHF 240.--. Elle a également levé l'opposition formée au commandement de payer n° *** de l'Office des poursuites de ***. Elle a considéré, en substance, qu'il ressortait des comptes 2003 et 2004 de X. _____ que les versements supplémentaires étaient intervenus en 2003 alors que celle-ci n'était pas encore en liquidation formelle et qu'elle était encore propriétaire de son immeuble qui avait généré des rendements locatifs. Les versements supplémentaires étant intervenus avant l'entrée en liquidation formelle de la société et, en tout état de cause, à un moment où celle-ci était encore active, la pratique administrative invoquée – selon laquelle l'AFC renonçait à percevoir le droit de timbre d'émission si le versement supplémentaire consenti par l'actionnaire intervenait dans le cadre de la liquidation formelle de la société avantagée – ne lui était d'aucun secours.

L.

Par acte du 29 juin 2009, X. _____ (ci-après également la recourante ou la société) a interjeté recours contre la décision sur réclamation susmentionnée. Elle fait valoir, en substance, qu'il avait été procédé à l'assainissement du bilan antérieurement à la liquidation proprement dite de la société en raison des exigences comptables de son actionnaire, B. _____. Le résultat aurait été identique si les opérations s'étaient déroulées avec une chronologie différente. S'il était vrai que la pratique administrative publiée mentionnait que l'abandon de créance de l'actionnaire ne donnait pas lieu à la perception du droit de timbre d'émission lorsque la société était formellement en liquidation, l'exigence

de la liquidation formelle ne serait toutefois pas une exigence légale et ne serait pas non plus reprise par la doctrine. La recourante prétend encore que l'AFC admettrait que des mesures d'assainissement, justifiées par l'usage commercial, prises par une société qui continuait d'exister, seraient exonérées du droit de timbre d'émission et qu'il serait curieux, dans ces circonstances, de refuser les mêmes avantages à une société en situation de faillite prenant des mesures d'assainissement antérieurement à sa liquidation formelle.

M.

Dans sa réponse du 10 décembre 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours sous suite de frais.

N.

Les faits seront repris, pour autant que besoin, dans les considérants en droit ci-après.

Droit :

1.

1.1. Sous réserve des exceptions prévues à l'art. 32 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal administratif fédéral (LTAF, RS 173.32), celui-ci, en vertu de l'art. 31 de cette loi, connaît des recours contre les décisions au sens de l'art. 5 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.021) prises par les autorités mentionnées à l'art. 33 LTAF. En particulier, les décisions sur réclamation prises par l'AFC en matière de droit de timbre d'émission peuvent être contestées devant le Tribunal administratif fédéral en sa qualité de tribunal administratif ordinaire de la Confédération (cf. art. 1 al. 1, 32 *a contrario* et 33 lettre d LTAF). La procédure est régie par la PA, pour autant que la LTAF n'en dispose pas autrement (cf. art. 37 LTAF).

1.2. Le recours, déposé dans le délai légal prescrit (cf. art. 50 PA en lien avec l'art. 20 al. 4 PA), par une personne qui a qualité pour recourir (cf. art. 48 al. 1 PA) et selon les formes prescrites (cf. art. 52 al. 1 PA), est recevable, de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

2.

2.1. Le recourant peut invoquer la violation du droit fédéral, y compris l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation (cf. art. 49 lettre a PA), la constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (cf. art. 49 lettre b PA) ou l'inopportunité (cf. art. 49 lettre c PA ; cf. également ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem*

Bundesverwaltungsgericht, Bâle 2008, ch. 2.149 p. 73 ; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6e éd., Zurich/Saint Gall 2010, ch. 1758 ss).

2.2. Le Tribunal administratif fédéral constate les faits et applique le droit d'office, sans être lié par les motifs invoqués (art. 62 al. 4 PA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (cf. PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3e éd., Berne 2011, p. 300 s.). L'autorité saisie se limite toutefois en principe aux griefs soulevés et n'examine les questions de droit non invoquées que dans la mesure où les arguments des parties ou le dossier l'y incitent (cf. ATF 122 V 157 consid. 1a, 121 V 204 consid. 6c ; Jurisprudence des autorités administratives de la Confédération [JAAC] 61.31 consid. 3.2.2 ; cf. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2e éd., Zurich 1998, ch. 677).

2.3. La procédure devant le Tribunal administratif fédéral est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle le Tribunal définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'il ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, soit le devoir de collaboration des parties à l'établissement des faits, ainsi que par le droit des parties, compris dans le droit d'être entendu, de participer à la procédure et d'influencer la prise de décision (cf. ATF 128 II 139 consid. 2b, 120 V 357 consid. 1a). Le devoir de collaborer des parties concerne en particulier le recourant qui adresse un recours au Tribunal dans son propre intérêt. Le recourant doit ainsi renseigner le juge sur les faits de la cause, indiquer les moyens de preuve disponibles et motiver sa requête (art. 52 PA ; cf. ATF 119 II 70 consid. 1 ; MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 292 ss ; arrêts du Tribunal administratif fédéral A-7663/2010 et A-7699/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7027/2010 du 28 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées, A-7020/2010 du 27 avril 2011 consid. 2.3 et les références citées). Un devoir de collaborer concerne aussi le recourant en ce qui concerne les faits qu'il est mieux à même de connaître, parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle, qui s'écarte de l'ordinaire (cf. MOOR/POLTIER, op. cit., ch. 2.2.6.3 p. 294 s. ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_573/2007 du 23 janvier 2008 consid. 2.3 et les références citées).

2.4. Il n'appartient en principe pas à l'autorité de recours d'établir les faits ab ovo. Dans le cadre de la présente procédure, il s'agit bien plus de vérifier les faits établis par l'autorité inférieure et de les corriger ou

compléter le cas échéant (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-535/2011 du 28 juin 2011 consid. 2.3 et les références citées ; cf. également MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, op. cit., ch. 1.52).

3.

3.1. Selon l'art. 5 al. 1 lettre a LT, le droit de timbre d'émission a pour objet la création, ainsi que l'augmentation de la valeur nominale, à titre onéreux ou gratuit, de droits de participation sous la forme, notamment, d'actions de sociétés anonymes et de sociétés en commandite par actions suisses. Sont assimilés à la création de droits de participation, les versements supplémentaires que les actionnaires ou les associés font à la société sans contre-prestation correspondante et sans que soit augmenté le capital social inscrit au registre du commerce ou le montant versé sur les parts sociales de la société coopérative (cf. art. 5 al. 2 lettre a LT). La créance fiscale prend naissance pour les versements supplémentaires et pour le transfert de la majorité des droits de participation, lors du versement ou du transfert (cf. art. 7 al. 1 lettre e LT). Le droit d'émission sur les droits de participation s'élève à 1% et se calcule, pour les versements supplémentaires, sur le montant du versement (cf. art. 8 al. 1 lettre b LT).

3.2. Un abandon de créance consenti par l'actionnaire en faveur de sa société doit en principe être considéré comme un versement supplémentaire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_115/2007 du 11 février 2008 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1^{er} mars 2007 consid. 7.1 et les références citées; MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS KÜPFER/HANS PETER HOCHREUTENER, *Die Praxis der Bundessteuern, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer*, II. Teil, Band 1, no 2 ad art. 5 al. 2 lettre a; JEAN-BLAISE ECKERT/JÉRÔME PIGUET, in: Xavier Oberson/Pascal Hinny [éditeurs], *LT Commentaire droits de timbre*, Zurich/Bâle/Genève 2006, n° 37 ad art. 5). Les versements à fonds perdus de l'actionnaire sont également considérés comme des versements supplémentaires (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1^{er} mars 2007 consid. 7.1 et les références citées; PIERRE-MARIE GLAUSER/MARC-ÉTIENNE PACHE, *Assainissement d'entreprises – Aspects fiscaux*, in: Lauren Ojha [éditeur], *Aspects pratiques du droit de l'entreprise*, Lausanne 2010, p. 191 ss, p. 200).

3.3. L'AFC renonce à percevoir le droit de timbre d'émission lorsque les associés ou les actionnaires effectuent des versements supplémentaires (abandons de créance, apports de capital) dans le cadre de la liquidation formelle de la société de capitaux ou de la société coopérative

bénéficiaire (cf. BAUER-BALMELLI/KÜPFER/HOCHREUTENER, op. cit., n° 20 ad art. 5 al. 2 lettre a ; ECKERT/PIGUET, op. cit., n° 43 ad art. 5 ; cf. également Circulaire n° 32 de l'AFC du 23 décembre 2010 intitulée « assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives » [ci-après: Circulaire n° 32], ch. 3.3.4, p. 8).

3.4. Conformément à l'art. 6 al. 1 lettre k LT, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009, ne sont pas soumis au droit de timbre d'émission, la création de droits de participation ou l'augmentation de leur valeur nominale, en cas d'assainissement ouvert, jusqu'à concurrence de leur montant avant l'assainissement ainsi que les versements supplémentaires des actionnaires ou des associés en cas d'assainissement tacite, pour autant que:

- les pertes existantes soient éliminées, et que
- les prestations des actionnaires ou des associés ne dépassent pas CHF 10 millions au total.

3.5. En dehors des exonérations du droit de timbre d'émission susmentionnées, ainsi que de l'exonération du droit de timbre d'émission fondée sur l'art. 6 al. 1 lettre h LT, l'art. 12 LT prévoit que le sursis à la perception ou la remise du droit doivent être accordés si, lors de l'assainissement ouvert ou tacite d'une société anonyme, d'une société en commandite par actions, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, la perception du droit d'émission devait avoir des conséquences manifestement rigoureuses.

4.

4.1. En l'espèce, il ressort des comptes au 31 décembre 2003 et au 31 décembre 2004 que la recourante a bénéficié, dans le courant de l'exercice 2003, d'un apport à fonds perdus de l'actionnaire de CHF 1'250'000.-- ainsi que d'un abandon de créance de CHF 12'696'553.66, provenant également de son actionnaire (cf. les faits lettre C ci-avant). Ces faits ne sont pas contestés par la recourante. Ces prestations, consenties par l'actionnaire de la recourante, effectuées sans contre-prestation correspondante et sans que le capital-actions de la recourante ne soit augmenté, sont dès lors soumises au droit de timbre d'émission en vertu des art. 5 al. 1 lettre a et 5 al. 2 lettre a LT.

L'exonération fondée sur le nouvel art. 6 al. 1 lettre k LT, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009, ne trouve pas application à l'année 2003 au cours de laquelle les versements ont été effectués. L'exonération fondée sur l'art. 6 al. 1 lettre h LT ne peut au demeurant pas non plus être

invoquée dès lors qu'aucun droit de participation n'a été émis à titre onéreux à titre de contre-prestation pour les versements supplémentaires consentis par l'actionnaire en faveur de la recourante (cf. arrêts du Tribunal administratif fédéral A-801/2007 du 22 février 2010 consid. 2.1 *in fine* et A-5872/2008 du 16 juillet 2010 consid. 2.2 et les références citées).

4.2. C'est également à tort que la recourante se prévaut de la pratique administrative exposée au consid. 3.3 ci-avant. Comme indiqué par l'AFC tant dans sa décision sur réclamation du 26 mai 2009 que dans sa réponse du 10 décembre 2009, en 2003, la société n'était pas encore en liquidation formelle, celle-ci n'ayant été décidée qu'en juin 2005 (cf. les faits lettre D ci-avant). Par ailleurs, et bien que cet élément ne soit pas déterminant, en 2003, X._____ ne se trouvait pas non plus dans une situation de liquidation de fait, dès lors qu'elle était encore propriétaire de son immeuble situé au *** et qu'elle avait encaissé les produits locatifs y relatifs. Contrairement à ce que semble prétendre la recourante, l'exigence de l'AFC selon laquelle la société doit se trouver formellement en liquidation pour qu'elle renonce à percevoir le droit de timbre d'émission sur les versements supplémentaires ne constitue pas un formalisme excessif. Conformément au caractère formel du droit de droit de timbre, l'AFC est fondée, dans le cadre de sa pratique administrative, à s'en tenir au droit civil. L'interprétation selon le point de vue économique préconisée par la recourante, qui fait valoir qu'un résultat identique aurait pu être atteint si les versements supplémentaires avaient été effectués ultérieurement, dans le cadre de la liquidation formelle de la société, n'a pas – sauf exception voulue par le législateur, ce qui n'est ici pas le cas – à être prise en compte par l'autorité intimée (cf. arrêt du Tribunal administratif fédéral A-7094/2008 du 7 juillet 2010 consid. 2.1 et la référence citée).

4.3. La recourante semble également invoquer la pratique en matière de remise du droit de timbre d'émission fondée sur l'art. 12 LT. La remise du droit de droit d'émission en cas d'assainissement ne s'applique toutefois qu'en cas de poursuite de l'exploitation (cf. sur cette question notamment l'arrêt du Tribunal administratif A-5872/2008 du 16 juillet 2010 consid. 3.1.1 et les références citées; cf. également GLAUSER/PACHE, op. cit., p. 202-203 et la Circulaire n° 32, ch. 3.3.3, p. 7-8). La pratique en la matière, fondée sur l'art. 12 LT – qui ne saurait être confondue avec la renonciation à la perception du droit de timbre d'émission selon la pratique administrative ou encore les cas d'exonération énumérés à

l'art. 6 LT – ne peut être invoquée, dès lors que la recourante n'a pas poursuivi son activité, mais a été dissoute.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal administratif fédéral à rejeter le recours. Vu l'issue de la cause, les frais de procédure, d'un montant de CHF 5'000.-- comprenant l'émolument judiciaire et les débours, sont mis à la charge de la recourante qui succombe, en application de l'art. 63 al. 1 PA et des art. 1 ss du règlement du 21 février 2008 concernant les frais, dépens et indemnités fixés par le Tribunal administratif fédéral (FITAF, RS 173.320.2). L'autorité de recours impute, dans le dispositif, l'avance sur les frais de procédure correspondants. Une indemnité à titre de dépens n'est pas allouée (art. 64 al. 1 PA *a contrario*, respectivement art. 7 al. 1 FITAF *a contrario*).

Par ces motifs, le Tribunal administratif fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais de procédure, d'un montant CHF 5'000.--, sont mis à la charge de la recourante. Ce montant est compensé par l'avance de frais déjà versée de CHF 5'000.--.

3.

Il n'est pas alloué de dépens.

4.

Le présent arrêt est adressé :

- à la recourante (Acte judiciaire)
- à l'autorité inférieure (n° de réf. *** ; Acte judiciaire)

L'indication des voies de droit se trouve à la page suivante.

Le président du collège :

La greffière :

Daniel de Vries Reilingh

Celia Clerc

Indication des voies de droit :

La présente décision peut être attaquée devant le Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par la voie du recours en matière de droit public, dans les trente jours qui suivent la notification (art. 82 ss, 90 ss et 100 de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral [LTF, RS 173.110]). Le mémoire doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. La décision attaquée et les moyens de preuve doivent être joints au mémoire, pour autant qu'ils soient en mains du recourant (art. 42 LTF).

Expédition :