RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CF-IOR-10-30-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 27/02/2014

CF - Procédures de rectification et d'imposition d'office - Règles relatives à l'envoi de la proposition de rectification

Positionnement du document dans le plan :

CF - Contrôle fiscal
Procédures de rectification et d'imposition d'office
Titre 1 : Procédure de rectification contradictoire
Chapitre 3 : Règles relatives à l'envoi de la proposition de rectification

Sommaire :

I. Agents compétents pour proposer les rectifications
II. Formes et modalités de la notification d'une proposition de rectification
A. Nécessité d'une proposition écrite et imprimés à utiliser
B. Modalités de la notification
1. Pli distribué
2. Pli non distribué
3. Avis de réception égaré ou inopérant
III. Destinataire de la proposition de rectification et adresse à retenir
A. Destinataire de la proposition de rectification
1. Absence de signature sur l'avis de réception
2. Signature d'un tiers
3. Principaux destinataires
a. Sociétés
1° Principes
2° Règles applicables aux sociétés de personnes et assimilées
3° Sociétés en participation
4° Groupes de sociétés
5° Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale
6° Liquidation amiable de sociétés
7° Transformation de sociétés
8° Fusion et scission de sociétés
b. Indivision
c. Personnes physiques
1° Conséquence de l'imposition par foyer en matière d'impôt sur le revenu
a° Enfants fiscalement à charge
b° Majeurs en tutelle ou en curatelle
2° Décès du contribuable
d. Contribuable privé de sa liberté

e. Redevables des droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière et droits de mutation par décès
1° En matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière
2° En matière de droits de mutation par décès
f. Contribuable en état de redressement ou de liquidation judiciaires
B. Adresses à retenir
1. Erreur matérielle dans l'adresse d'un contribuable
2. Pli retourné avec la mention « Plis non distribuables, boite non identifiable »
3. Absence temporaire

1

Aux termes de l'article L57 du livre des procédures fiscales (LPF), les propositions de rectification doivent être motivées de manière à mettre le contribuable en état de pouvoir formuler ses observations ou faire connaître son acceptation.

L'administration invite en même temps l'intéressé à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de 30 jours à compter de la réception de la proposition de rectification (LPF, art. R*57-1).

I. Agents compétents pour proposer les rectifications

Pour de plus amples informations sur ce point, se reporter au BOI-CF-DG-30.

II. Formes et modalités de la notification d'une proposition de rectification

10

L'administration doit être en mesure de prouver non seulement que les rehaussements envisagés à l'encontre du contribuable ont été portés à sa connaissance mais encore le contenu précis de la notification et la date exacte à laquelle elle a été réalisée.

A. Nécessité d'une proposition écrite et imprimés à utiliser

20

En cas de contestation, il appartient à l'administration de faire la preuve que la proposition de rectification a été régulièrement adressée.

La proposition est faite par écrit. Un exemplaire de la proposition de rectification est adressé au contribuable, l'autre reste au dossier. Cet exemplaire servira de preuve en cas de contestation.

30

La circonstance que le contribuable a donné verbalement son adhésion au rehaussement proposé par le service ne peut dispenser celui-ci d'adresser la proposition de rectification prévue par la loi (CE, arrêt du 22 mars 1929, req. n° 97746, RO, 5316).

40

À cet effet, le service utilise les imprimés suivants :

Numéro de la nomenclature des imprimés	Désignation et utilisation de l'imprimé
2120	Proposition de rectification. Imprimés à utiliser pour toute proposition de rectification effectuée du bureau.
3905	Proposition de rectification au titre de la valeur vénale imposable : aux droits d'enregistrement, à la TVA, à la taxe de publicité foncière.
3906	Proposition de rectification concernant la valeur vénale des droits sociaux non représentés par des titres cotés en France.
3924	Proposition de rectification à la suite : - d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle ; - d'une vérification de comptabilité.
3926	Réponse aux observations du contribuable.
3953	Avis d'absence de rectification à la suite : - d'une vérification de comptabilité ; - d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

50

Les erreurs matérielles dans l'emploi des imprimés de notification, n'entachent pas d'irrégularité la procédure suivie, dès lors qu'elles n'ont causé aucun préjudice au contribuable et que toutes les garanties légales ont été effectivement accordées à ce dernier (CE, arrêts du 26 mai 1967, req. n°61084, RJ, 2ème partie, p. 119 ; 14 avril 1970, req. n° 75687, RJ n° IV, p. 62). Il est recommandé toutefois d'apporter le plus grand soin à l'emploi des imprimés visés ci-dessus pour chacun des rehaussements concernés.

B. Modalités de la notification

60

La notification est normalement effectuée par voie postale.

70

Lorsque plusieurs propositions de rectification sont adressées au même contribuable, chacune d'elles doit faire l'objet d'un envoi séparé, dans les conditions indiquées au II-A.

80

En cas de remise directe au contribuable de l'original de la proposition de rectification, la notification n'est considérée comme réalisée que si l'intéressé accuse réception de la proposition par écrit sur l'exemplaire à conserver au dossier, ou y fait immédiatement figurer ses observations.

Jugé, à cet égard, que la remise directe le 31 décembre interrompt valablement la prescription alors même que la notification par voie postale, effectuée parallèlement ne serait parvenue que le 2 janvier (CE, arrêt du 1er décembre 1982, req. n° 27387).

90

La lettre est expédiée sous pli fermé (LPF, art. R*103-1) en recommandé avec avis de réception.

100

La réglementation postale applicable prévoit la délivrance d'un avis d'instance informant le destinataire qu'un pli recommandé est à sa disposition au guichet. Le retrait peut être opéré dans un délai de 15 jours, étant précisé que le jour de présentation n'est pas lui-même pris en compte pour le calcul de ce délai.

110

Compte tenu de cette réglementation et de la jurisprudence du Conseil d'État en la matière, il y a lieu de veiller au respect des formalités dans les conditions suivantes.

1. Pli distribué

120

Pour pouvoir se prévaloir des effets attachés à la notification, l'administration doit être en mesure d'apporter la preuve de l'envoi du pli recommandé avec avis de réception à l'adresse indiquée par le contribuable ainsi que de sa réception par le destinataire (CE, 23 février 1987, n° 56362).

L'avis de réception postal permet, non seulement de prouver que le contribuable a bien reçu la proposition de rectification, mais encore de déterminer le point de départ du délai de réponse prévu à l'article R*57-1 du LPF.

Aussi cet avis doit-il figurer au dossier avec la copie de la proposition.

En cas de contestation, l'administration est tenue de présenter, devant le juge de l'impôt cet avis de réception postal, dûment daté et signé qui fait foi de l'adresse à laquelle le pli a été envoyé, de la date de remise de la lettre (CE, 7 novembre 1986, n° 59167) et de la qualité du destinataire (CE, 29 juin 1981, n° 26228 et 13 novembre 1998, n° 164143) étant observé que les mentions portées sur cet avis prévalent sur celles, manuscrites, qui figurent sur l'enveloppe (CE, arrêt du 14 octobre 1987, n° 71575).

2. Pli non distribué

130

En cas de retour du pli, la notification est régulière si l'administration apporte la preuve de la présentation au domicile. Celle-ci 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 sur le pli (cf. également BOI-CF-PGR-10-10-III-A-1-b-2°).

3. Avis de réception égaré ou inopérant

140

Lorsque l'avis de réception a été égaré ou ne contient pas toutes les mentions nécessaires pour démontrer la régularité de la procédure, le Conseil d'État admet que la preuve puisse être apportée par la production d'une attestation établie par le service de la Poste.

Cette attestation doit préciser :

- la date de présentation si le pli n'a pas été retiré ;

- la date de présentation et de remise du pli si celui-ci a été distribué ; l'attestation doit également mentionner qu'une signature figure sur la fiche de distribution.

III. Destinataire de la proposition de rectification et adresse à retenir

150

La proposition de rectification doit être adressée au contribuable lui-même ou à la personne désignée par lui à cet effet, et à l'adresse indiquée par lui.

> *En cas de décès du contribuable, la proposition de rectification peut être valablement adressée à l'un quelconque des ayants droit (CE, 26 juillet 1982, n° 20662).*

160

En revanche, les rehaussements ne sauraient être considérés comme valablement notifiés lorsque la lettre recommandée a été adressée à une personne n'ayant pas qualité pour la recevoir aux lieu et place du contribuable et que les circonstances ne permettent pas d'établir que celui-ci en a reçu communication ou encore, si la lettre non délivrée a été renvoyée au service, lorsque le contribuable ne porte pas la responsabilité du défaut de distribution.

C'est ainsi, par exemple, que la notification ne peut être réputée avoir été régulièrement effectuée dans le cas d'une lettre revenue non distribuée pour avoir été expédiée à l'ancienne adresse du contribuable dont la nouvelle adresse était pourtant connue du service.

De même, la tentative de notification est de nul effet et doit être renouvelée dans d'autres conditions lorsque la non-distribution du pli a pour motif le décès du destinataire, l'existence d'un homonyme à son adresse, une erreur dans le libellé de la suscription ou le défaut de dépôt d'avis d'instance par le service postal.

170

Lorsque la distribution du pli n'a pas pu avoir lieu du fait du contribuable, la notification est considérée comme ayant été régulièrement effectuée.

Il en est ainsi dans le cas d'un contribuable :

> *- qui a refusé de recevoir la lettre qui lui était présentée par le préposé de la Poste ;*

> *- qui, ayant changé de domicile sans en avoir avisé le service et sans avoir pris les mesures pour que son courrier soit transmis à sa nouvelle adresse par la Poste, n'a pas été atteint par le pli, celui-ci n'ayant pu être acheminé vers sa nouvelle adresse demeurée inconnue (CE, arrêt du 5 octobre 1973, req. n° 83169, RJ n° IV, p. 97).*

Dans un pareil cas, la notification est considérée comme réalisée à la date de la présentation du pli recommandé à l'adresse connue du service.

180

En application de l'article L113-1 du code de justice administrative, la cour administrative d'appel de Marseille a sursis à statuer sur la demande du Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie

et a saisi, pour avis, le Conseil d'État, des questions suivantes :

1) lorsqu'elle est avisée par un contribuable, personne physique ou morale, d'une élection de domicile au cabinet d'un conseil, ou d'un mandat donné à ce dernier pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure et y répondre, l'administration fiscale est-elle tenue d'adresser l'ensemble des actes de la procédure à ce conseil, ou peut-elle, ou doit-elle néanmoins adresser ces actes au redevable lui même ?

2) dans l'hypothèse où l'administration serait tenue d'adresser l'ensemble des actes de la procédure d'imposition au conseil, la notification d'un de ces actes au domicile ou au siège du redevable peut-elle être néanmoins jugée comme régulière, dès lors que le pli comportant le document à notifier a été effectivement reçu par le redevable ou par l'un de ses préposés ?

La Haute Assemblée a rendu le 23 mai 2003 l'avis suivant :

> *« Aux termes de l'article L.57 du livre des procédures fiscales : « l'administration adresse au contribuable une notification de redressement qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (...)./ Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée ».*
>
> *Aux termes de l'article L.76 du même livre : « les bases ou les éléments servant au calcul des impositions d'office sont portés à la connaissance du contribuable, trente jours au moins avant la mise en recouvrement des impositions, au moyen d'une notification qui précise les modalités de leur détermination (...) ».*
>
> *Il y a lieu, pour l'application de ces dispositions, de considérer que, sauf stipulation contraire, le mandat donné à un conseil ou à tout autre mandataire par un contribuable, personne physique ou morale, pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et y répondre emporte élection de domicile auprès de ce mandataire ; que, par suite, lorsqu'un tel mandat a été porté à la connaissance du service en charge de cette procédure, celui-ci est, en principe, tenu d'adresser au mandataire l'ensemble des actes de cette procédure ; qu'en particulier, le mandataire doit en principe être destinataire des plis par lesquels le service notifie au contribuable, dans les conditions visées respectivement aux articles L57 et L76 du livre des procédures fiscales, les redressements qu'il entend affecter aux bases de l'imposition du contribuable et les réponses qu'il formule aux observations présentées, le cas échéant, par l'intéressé sur ces redressements, ainsi que les éléments servant au calcul des impositions d'office auxquelles il envisage d'assujettir le contribuable ; que toutefois, l'expédition de tout ou partie des actes de la procédure d'imposition au domicile ou au siège du contribuable sera réputée régulière et faire courir les délais de réponse à ces actes s'il est établi que le pli de notification a été effectivement retiré par le contribuable ou par l'un de ses préposés ; qu'en revanche, lorsque ce pli est retourné par le service des postes à l'administration fiscale, faute d'avoir été retiré dans le délai imparti, il appartient à celle-ci de procéder à une nouvelle notification des mêmes actes au mandataire ».*

A. Destinataire de la proposition de rectification

190

En principe, l'avis de réception doit être signé par le contribuable lui-même – ou son représentant légal s'il s'agit d'une personne morale – ou, à défaut, par son fondé de pouvoir. Cette dernière notion vise, selon la réglementation postale, les personnes munies d'une procuration régulière déposée par le contribuable au bureau postal dont il relève.

Jugé, à cet égard, que la notification remise à un mandataire d'une société est régulière dès lors que celle-ci n'a pas avisé le service des postes du retrait de la procuration qu'elle avait donnée (CE, arrêt du 22 décembre 1982, n° 25803).

1. Absence de signature sur l'avis de réception

200

L'absence de signature prive, en principe, l'administration de la possibilité d'apporter la preuve de la réception (pour un avis de vérification, cf. CE, arrêt du 17 juin 1988, n° 50472).

Lorsque l'avis de réception ne comporte aucune signature dans le cadre réservé à cet effet, il est souhaitable de renouveler sans délai la notification.

À défaut, une attestation doit être demandée au service de la Poste certifiant que le pli a bien été délivré et qu'une signature figure sur la fiche de distribution.

2. Signature d'un tiers

210

Le contribuable qui conteste la signature figurant sur l'avis de réception a la charge de la preuve (CE, arrêt du 17 juin 1988, n° 69181 et CE, arrêt du 2 octobre 1989, n°70219)

Remarques :

La contestation de la signature est inopérante lorsque le contribuable a répondu à la proposition de rectification (CE, arrêt du 24 janvier 1986, n° 50779). De même, un contribuable, dont le nom figure sur l'avis de réception postal d'une proposition, ne peut soutenir ne pas avoir reçu le pli lorsqu'en réponse à une correspondance ultérieure du service se référant à cette proposition, l'intéressé n'a demandé aucune explication à propos de cette référence (CE, arrêt du 24 avril 1989, n° 59756).

Les juges ont la faculté d'ordonner une expertise graphologique (CE, arrêt du 27 avril 1984, n°35359).

220

Le Conseil d'État considère, en effet, que les dispositions de la réglementation postale ne peuvent empêcher l'expéditeur d'un pli recommandé de considérer qu'il est régulièrement parvenu à son destinataire et ce quel que soit le signataire de l'avis de réception, dès lors que ce dernier lui a été renvoyé. Il ne lui appartient pas de rechercher si le signataire avait qualité, au regard de la réglementation postale, pour y apposer sa signature (CE, arrêt du 7 octobre 1985, n° 44182) ; c'est donc au contribuable d'établir que la personne qui a porté sur l'avis de réception sa signature précédée de la mention « par ordre » (CE, arrêt du 11 juillet 1988, n° 52639, section) ou qui a signé le carnet des recommandés du préposé (CE, arrêt du 27 juillet 1988, n° 55252) n'avait pas qualité pour recevoir le pli.

230

Aussi, en pratique, le juge admet la régularité d'une notification dont l'avis 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. Ainsi, une proposition de rectification qui a été présentée au domicile du contribuable puis

remise, après signature de l'avis de réception, au détenteur de l'avis de mise en instance, est régulière dès lors que l'intéressé ne soutient pas que la réglementation postale a été méconnue (CE, arrêt du 4 février 1985, n° 50258) ;

- 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 (par exemple CE 16 février 1987, n° 52542-52543, Cass. Com. 26 Juin 2007 N° 906 FP+B et 18 décembre 2007 N° 1401 F-D).

240

Tel est le cas :

- d'un membre de sa famille : le conjoint (CE, arrêt du 1er décembre 1982, n° 25969 ; CE, arrêt du 24 janvier 1986, n° 50779), un enfant même mineur, mais d'un âge suffisant (CE, arrêt du 8 novembre 1961, n° 43230), un beau-frère à l'adresse duquel le contribuable avait demandé que son courrier soit adressé (CE, arrêt du 18 novembre 1964, n° 62056) ;

- d'un employé : employé de maison (CE, arrêt du 7 octobre 1985, n° 44182 ; 15 novembre 1985, no 45870), secrétaire (CE, arrêt du 22 décembre 1982, no 281841 et 13 novembre 1987, n° 69967), clerc de l'étude pour une proposition adressée à un notaire (CE, arrêt du 28 janvier 1981, n° 16600), préposé d'une société, même s'il n'est pas dirigeant (CE, arrêt du 31 octobre 1984, no 33686) ou concierge du siège social (CE, arrêt du 18 mai 1945, n°s 68486-68487, section) ;

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

3. Principaux destinataires

a. Sociétés

1° Principes

250

Lorsqu'il s'agit d'un impôt dû par la société, la proposition de rectification lui est adressée sous sa dénomination sociale ou sa raison sociale, la suscription devant comporter en outre l'indication de la forme de la société et celle, succincte, de son objet.

Pour permettre une meilleure identification, la proposition peut également comporter la mention du représentant légal, en particulier celle du président du conseil d'administration ou du président du directoire s'il s'agit d'une société anonyme, du gérant s'il s'agit d'une société à responsabilité limitée, du liquidateur en cas de liquidation amiable après dissolution.

260

Lorsqu'un rehaussement portant sur un impôt dû par la société a également des conséquences à l'égard de la situation fiscale d'autres contribuables (associés, dirigeants ou tiers), des propositions distinctes sont adressées, à peine d'irrégularité de la procédure d'imposition de ces derniers, d'une part, à la société pour l'impôt dont elle est redevable et, d'autre part, à chacune des autres personnes intéressées pour les rectifications apportées à ses impositions personnelles.

L'irrégularité de la procédure d'imposition suivie à l'égard de la société ne peut ainsi être invoquée par un associé à l'appui de la contestation de sa propre imposition et réciproquement (CE, arrêt du 5 octobre 1973, req. n° 83169, RJ, no IV, p. 97 ; à rapprocher CE, arrêts des 1er juillet 1987, n° 52983 ; 25 mars 1991, n° 66491 et 13 mai 1991, n° 67488).

270

Par ailleurs, une société passible de l'impôt sur les sociétés est irrecevable à soutenir que la procédure d'imposition suivie à son égard est irrégulière pour le motif que l'avis de notification des rehaussements apportés par l'administration à ses bénéfices sociaux comportait également l'indication des rehaussements relatifs aux impositions personnelles de son gérant (CE, arrêt du 23 novembre 1962, req. n° 56801, RO, p. 206). Il convient cependant d'éviter de telles confusions.

280

Lorsqu'une femme mariée dirige en droit ou en fait une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés, les redressements considérés comme des revenus distribués à son profit à l'issue d'une vérification de comptabilité sont notifiés au nom de l'époux précédé de la mention « Monsieur ou Madame ».

2° Règles applicables aux sociétés de personnes et assimilées

290

Les bénéfices réalisés par une société de personnes ne sont pas imposés au nom de la personne morale elle-même, mais entre les mains des associés, pour la fraction correspondant aux droits de chacun d'eux (CGI, art. 8).

En revanche, ces sociétés sont tenues aux obligations qui incombent normalement aux entreprises individuelles (CGI, art. 60) et il résulte de l'article L53 du LPF que le seul interlocuteur de l'administration pendant la durée du contrôle ne peut être que la société de personnes qui réalise le bénéfice imposable et est donc tenue de le déclarer.

La jurisprudence a interprété cette disposition comme s'appliquant à la procédure de rectification du bénéfice.

300

À l'issue du contrôle, c'est donc à la société que doivent être proposés les rehaussements afférents aux bénéfices sociaux (CE, 30 septembre 1981, n° 20854).

Cette proposition de rectification doit être motivée afin de permettre à la société d'accepter les rectifications ou de formuler ses observations.

310

Une proposition doit également être adressée à chaque associé, exposant pour chacun d'eux, à raison de sa quote-part dans les résultats sociaux, les conséquences au niveau de son imposition personnelle de la vérification de la société. Cette proposition peut être motivée sommairement et se référer à la proposition envoyée à la société (CE, arrêts des 24 novembre 1982, n° 12524 ; 4 mai 1987, n° 48891 ; 14 décembre 1988, n° 59369 ; 3 avril 1991, n° 80361 ; 19

juin 1991, n° 68513 ; 8 avril 1994, nos 60405 - 65876).

Elle doit contenir les précisions suivantes :

- indiquer qu'elle fait suite à la vérification de la société ;

- déclarer s'approprier les motifs de la proposition adressée à la société et en donner les références ;

- rappeler la participation de l'associé au capital social ou sa quote-part dans les bénéfices ;

- mentionner la catégorie dans laquelle le revenu est imposable, sa nature et son montant ainsi que l'année de rattachement (CAA Lyon, 17 avril 1991, n°89LY00 450).

3° Sociétés en participation

320

En matière de taxes sur le chiffre d'affaires, de taxe sur les salaires, de taxe d'apprentissage, de versement à effectuer au titre de la participation au développement de la formation professionnelle continue et de cotisation due au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, les propositions de rectifications sont adressées à la société.

330

Si la société a opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, les notifications concernant cet impôt lui sont faites sous la désignation sociale et à l'adresse qu'elle a fait connaître au service dans ses déclarations et communications.

340

À défaut d'option pour le régime des sociétés de capitaux, les propositions de rectification en matière d'impôt sur le revenu sont adressées :

- à la société pour l'ensemble des rectifications et à chacun des associés indéfiniment responsables et connus de l'administration, pour la quote-part des rectifications sur laquelle il est directement imposable en vertu des articles 8 et 218 bis du CGI ;

- à l'associé-gérant connu des tiers, en cas d'application des dispositions du 4 de l'article 206 du CGI relatives aux modalités d'imposition des bénéfices correspondant aux droits des commanditaires, associés autres que ceux indéfiniment responsables ou dont les noms et adresses n'ont pas été indiqués à l'administration, notamment dans les sociétés en commandite simple ou en participation.

4° Groupes de sociétés

350

Le contrôle des sociétés faisant partie d'un groupe s'opère en principe dans les conditions de droit commun. Toutefois, l'existence du groupe entraîne, principalement au niveau des conséquences du contrôle, un certain nombre de règles particulières. Ces règles sont étudiées au BOI-CF-IOR-60-30.

5° Sociétés immobilières de copropriété dotées de la transparence fiscale

360

En principe, seuls les associés peuvent être destinataires des propositions de rectification en matière d'impôts pour lesquels la transparence joue, dès lors qu'à l'égard de ces impôts, la société est réputée n'avoir pas de personnalité distincte de celle de ses membres.

370

Toutefois, lorsque la société acquitte en fait la taxe sur les salaires, due en droit strict par les associés en vertu du principe de la transparence fiscale et souscrit à leur place la déclaration des salaires qui incombe aux employeurs en vertu de l'article 87 du CGI, les rehaussements apportés à cette déclaration pour l'assiette de la taxe lui sont notifiés directement pour n'avoir pas à mettre personnellement en cause chacun de ses membres. Il doit être procédé de façon identique en ce qui concerne la cotisation due au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction.

380

En outre, la vérification des déclarations n° 2071 (N° C.E.R.F.A : 10337) prévues par l'article 374 de l'annexe II au CGI devant être suivie entre l'administration et la société, les rectifications apportées aux éléments déclarés seront notifiées à cette dernière, encore qu'elle ne soit pas imposable, une proposition étant adressée à chacun des associés ou actionnaires pour les rehaussements concernant l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dont il est personnellement redevable.

6° Liquidation amiable de sociétés

390

La proposition concernant une société en liquidation amiable doit être adressée au liquidateur de la société (Cass. com., 13 février 1996, n° 288 P).

7° Transformation de sociétés

400

S'il y a création d'un être moral nouveau, l'ancienne et la nouvelle société font l'objet de notifications séparées.

Dans le cas contraire, la société est désignée par sa nouvelle dénomination sociale pour l'ensemble des rehaussements.

8° Fusion et scission de sociétés

410

Les sociétés absorbantes, nouvelles ou bénéficiaires des apports, tenues aux droits et obligations des sociétés absorbées ou scindées, seront destinataires des notifications concernant les impôts dus par ces dernières.

b. Indivision

420

Si le rehaussement concerne l'impôt sur le revenu dû personnellement par chacun des copropriétaires sur la part lui revenant dans les bénéfices de l'indivision, une notification est faite à chaque intéressé pour ce qui le concerne. Dans le cas visé, une proposition de rectification adressée à l'administrateur judiciaire gérant l'indivision serait irrégulière (CE, arrêts des 13 mai 1964, req. n°61619, RO, p. 100 et 21 décembre 1990, req. n° 69163).

S'il s'agit d'autres impôts, dès lors qu'ils sont dus solidairement par les coïndivisaires, la notification est faite à l'indivision représentée par l'un d'eux ou par l'administrateur provisoire chargé par l'autorité judiciaire de gérer l'entreprise indivise.

c. Personnes physiques

430

Lorsque le redevable destinataire de la notification est une personne physique, il est généralement identifié à la suscription par l'indication de ses nom, prénoms, profession et adresse.

Par ailleurs, la Cour de cassation a jugé que sont réguliers les actes de procédure adressés par l'administration en matière d'assiette ou de recouvrement de l'impôt et désignant une personne mariée sous son nom d'épouse (Cass.com.17 mars 2004 n°02-19276 et 26 mai 2004 n°02-1399).

440

Si la notification doit être adressée au représentant légal d'un redevable frappé d'une incapacité civile, le libellé comportera l'indication :

- de l'identité du contribuable représenté ;

- de l'identité du représentant légal, de la qualité en laquelle il est visé (tuteur, administrateur judiciaire, etc.) et de son adresse.

1° Conséquence de l'imposition par foyer en matière d'impôt sur le revenu

450

Chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer (LPF, art. L54 A).

Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints (ou l'un des partenaires liés par un pacte civil de solidarité [PACS]) ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre.

En matière d'impôt sur le revenu, la notification doit donc être faite :

- au nom de l'époux, précédé de la mention « Monsieur ou Madame » ;

- ou au nom des deux partenaires liés par un PACS.

S'il s'agit des revenus catégoriels (BIC, BA, BNC et revenus visés à l'article 62 du CGI), la proposition doit être adressée au conjoint, ou au partenaire lié par un PACS, titulaire du revenu. La procédure produit directement effet pour la détermination du revenu global (LPF, art. L54).

Dans ces conditions, dès lors que la procédure de rectification des revenus de l'espèce est achevée, l'avis d'imposition supplémentaire est établi sans qu'une proposition de rectification du revenu global imposable soit nécessaire (cf. en ce sens CE, arrêts du 18 novembre 1983, n°s 32167 et 32169).

a° Enfants fiscalement à charge

460

Les propositions de rectification concernant les taxes sur le chiffre d'affaires dues en raison de l'exercice d'une profession non salariée et les propositions de rectification de valeur vénale ou de prix soumis à un droit d'enregistrement ou à la TVA doivent leur être adressées directement.

Il en est de même en ce qui concerne les revenus d'enfants dont les parents ont demandé l'imposition distincte par application des dispositions du 2 de l'article 6 du CGI.

S'agissant d'un mineur non émancipé, la notification est faite au mineur représenté légalement par son père, sa mère ou son tuteur.

b° Majeurs en tutelle ou en curatelle

470

S'il s'agit de rehaussements effectués à l'encontre d'un contribuable majeur en tutelle, la notification est faite à l'intéressé représenté par son tuteur et à l'adresse de ce dernier.

Dans le cas d'un contribuable majeur en curatelle, la notification est faite directement au contribuable, mais une copie est adressée pour information au curateur.

2° Décès du contribuable

480

Lorsqu'un contribuable est décédé et que le service a eu connaissance de ce décès, la procédure de rectification de ses déclarations doit être suivie avec les héritiers (cf. également BOI-IR-CESS-10).

Est régulière et donc interruptive de prescription, une proposition de rectification qui concerne un contribuable décédé et qui a été adressée au notaire chargé de la succession, sous le libellé « ayants droit de la succession de M. X... » (CE, arrêt du 23 juin 1982, req. n° 25317).

d. Contribuable privé de sa liberté

490

Lorsque la notification d'un acte de procédure doit être adressée à un contribuable détenu en prison, il convient de rechercher si cette démarche ne peut être effectuée dans les conditions habituelles déjà rappelées auprès d'un mandataire ou du conjoint dudit contribuable.

À défaut, le service doit s'informer, auprès du Parquet concerné, de la situation précise des personnes détenues (condamnées ou simplement prévenues), afin de déterminer l'autorité administrative ou judiciaire compétente pour autoriser les communications ou visites aux détenus : juge d'instruction chargé de l'information, président de la juridiction saisie de l'affaire, Ministère public chargé des poursuites ou encore chef d'établissement pénitentiaire faisant exécuter la peine.

Ce magistrat ou ce fonctionnaire, selon le cas, devra être informé (visite ou appel téléphonique) de la nature des démarches envisagées.

Cette requête sera confirmée par écrit et transmise par la voie postale sous pli recommandé avec avis de réception, ou remise en main propre moyennant accusé de réception.

À la requête de l'administration, doit être jointe, sous pli cacheté particulier inséré dans la première enveloppe, la notification destinée au détenu dont il devra être accusé réception par l'intéressé lui-même sur le double d'un bordereau de pièces spécialement rédigé à cet effet.

La remise en main propre du pli pourra parfois être effectuée directement auprès du détenu (greffe de la prison, bureau du juge d'instruction) qui devra alors en accuser réception sur le double du document ainsi notifié.

e. Redevables des droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière et droits de mutation par décès

1° En matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière

500

Les notifications sont adressées aux personnes désignées par l'article 1712 du CGI comme devant supporter finalement la charge des droits, observation étant faite que, bien qu'elles ne concernent que les actes, les dispositions de l'article précité sont susceptibles de s'appliquer également aux mutations verbales. Il est précisé, d'autre part, que la clause d'un acte mettant les droits à la charge d'une partie déterminée n'a d'effet qu'entre les particuliers et n'est pas opposable à l'administration. Il ne saurait donc être tenu compte d'une telle stipulation pour déterminer le destinataire de la notification.

Remarque : Ce n'est qu'au stade du recouvrement que les autres personnes tenues solidairement au paiement des droits seront éventuellement mises en cause.

510

Dans un arrêt du 15 mars 1988 n°86-16362 ; Bull. civ. IV, n° 109, p. 76, la Cour de cassation a jugé qu'en vertu de l'article 1705 du CGI toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; l'article 1712 du CGI a pour seul objet de régler le recours des parties entre elles à l'occasion du paiement des droits. Il s'ensuit que le service peut notifier un rehaussement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale, chacun d'eux pouvant opposer à l'administration, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les débiteurs.

Cet arrêt confirme la jurisprudence antérieure de la Cour de cassation (cf. Cass. com. 23 mai 1973, n°71-10252 ; rapproch. Cass. com. 6 mars 1985, n° 83-15387, Bull. cass. IV n° 88, RJ n° 26 ; en matière d'impôt sur les grandes fortunes et d'impôt de solidarité sur la fortune, Cass. com. 12 décembre 1989, n° 88-14579).

Dans le même sens :

- Cass. com., 16 mai 1995, n° 93-12717 ;

- Cass. com., 21 janvier 1997, n° 95-10180, Bull. n° IV, n° 21, p. 19 : application de la jurisprudence sur la solidarité des parties à l'acte au cas des co-donataires. En l'espèce, deux frères avaient reçu, de leur tante, la donation d'un appartement en nue-propriété et l'administration avait notifié un rehaussement pour insuffisance de valeur déclarée et émis un avis de mise en recouvrement à l'encontre d'un seul des deux donataires.

520

Cela étant, d'une manière générale, il convient d'adresser, en matière d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, les propositions de rectification aux personnes désignées par l'article 1712 du CGI comme devant supporter finalement le paiement des droits, c'est-à-dire :

- le nouveau possesseur (acquéreur, locataire, etc.) en cas de mutation constatée par acte civil ou judiciaire ;

- la partie à laquelle l'acte profite dans les autres cas.

Toutefois, la proposition pourra être adressée à une personne autre que celles visées à l'article 1712 du CGI lorsque :

- le rehaussement fait suite à la vérification de comptabilité du cédant ;

- à la date du contrôle des actes, le nouveau possesseur ou la personne à qui l'acte profite, s'avère insolvable.

2° En matière de droits de mutation par décès

530

La notification est faite à chacune des personnes visées à l'article 1709 du CGI pour ce qui la concerne. Toutefois, les cohéritiers étant solidaires, la notification faite à l'un d'eux vaut à l'égard des autres (cf. Cass. com, 23 juin 1987, n°85-17774e ; en matière d'impôt sur les grandes fortunes et d'impôt de solidarité sur la fortune, cf. Cass. com., 12 décembre 1989, n°88-14579).

540

Le décès de l'un des codébiteurs solidaires qui laisse plusieurs héritiers n'efface pas le caractère solidaire de la dette au regard des débiteurs (cf. BOI-ENR-DG-50-10-20).

f. Contribuable en état de redressement ou de liquidation judiciaires

550

Les articles L631-1 et suivants du code de commerce définissent une procédure de redressement judiciaire.

À l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire, le tribunal désigne :

- éventuellement un administrateur judiciaire chargé de l'assistance du débiteur et de la gestion de l'entreprise ;

- un mandataire judiciaire.

En cas de redressement et de liquidation judiciaires, la notification est adressée soit à l'administrateur judiciaire, si celui-ci est chargé d'une mission d'administration, soit au contribuable dans le cas où l'administrateur est chargé d'une mission de surveillance. En cas de liquidation judiciaire, la notification est adressée au liquidateur.

B. Adresses à retenir

560

L'adresse à retenir est, en principe, celle du lieu où les contribuables souscrivent leurs déclarations, à savoir :

- pour les sociétés : le principal établissement, ou par exception, le siège social ou la direction effective (CGI, art. 218 A) ;

- pour les personnes physiques (revenu global) : la résidence ou le principal établissement (CGI, ann. III, art. 45) ;

- pour les personnes physiques (revenus catégoriels) :

- BIC : le siège de l'entreprise ou, à défaut, le principal établissement (CGI, ann. III, art. 38-IV) ;

- BNC : le lieu d'exercice de la profession ou le principal établissement (CGI, ann. III, art. 40 A) ;

- BA (réel et simplifié) : comme en BIC (CGI, ann. III, art. 38 sexdecies Q) ;

- BA (forfaitaire) : le lieu d'exploitation (CGI, art. 65 A).

La notification est normalement effectuée à la dernière adresse que le contribuable a lui-même fait connaître au service compétent dans ses déclarations ou communications.

> *Dès lors que cette preuve est apportée, le juge considère que le contribuable, qui a changé d'adresse, devait en avertir l'administration (CE, arrêts des 29 juillet 1983, n° 29565 et 27 mai 1988, n° 79834) et prendre toutes les dispositions nécessaires pour faire suivre son courrier (CE, arrêts du 29 juin 1988, n° 61551, 23 juin 2000, n°s 185477 et 185478).*

570

Lorsque le contribuable se prévaut de la non-réception de la proposition de rectification pour remettre en cause sa régularité, l'administration doit démontrer que le pli recommandé a été effectivement expédié à l'adresse indiquée par le contribuable (par la production de l'avis postal, par exemple).

Si la proposition doit être adressée à un représentant légal du contribuable dont la nomination résulte d'un acte, d'un procès-verbal ou d'une décision judiciaire soumise à des formalités légales de publicité, on retiendra la dernière adresse ainsi portée à la connaissance du public.

1. Erreur matérielle dans l'adresse d'un contribuable

580

L'accusé de réception d'une proposition de rectification, visant une plus-value immobilière, comportant une erreur dans l'adresse du contribuable avait été signé par un tiers. Cependant le notaire du contribuable, qui avait établi l'acte de vente de l'immeuble, s'était référé à cette proposition dans une lettre adressée au service. Il a été jugé :

> *- qu'une telle proposition de rectification, en dépit de l'erreur figurant dans l'adresse du contribuable avait atteint son destinataire ;*
>
> *- que la notification devait être considérée comme réalisée à la date figurant sur la lettre adressée par le notaire (CE, arrêt du 26 mai 1976, req. n° 99650, RJ, n° IV, p. 44).*
>
> *Dans le même sens, la circonstance que la proposition de rectification ait été envoyée à une adresse erronée a été jugée sans influence dès lors que le contribuable l'a reçue (CE, arrêt du 20 février 1985, no 39700, Cass. com. 26 février 2008, n°° 310 F-D).*

Toutefois, une proposition de rectification comportant une adresse partiellement inexacte et qui est renvoyée au service des impôts n'interrompt pas la prescription dès lors qu'il ne peut être établi qu'elle a été effectivement présentée à l'adresse du contribuable avant l'expiration du délai de prescription (

CE, arrêt du 13 mai 1992 n° 82759).

2. Pli retourné avec la mention « Plis non distribuables, boite non identifiable »

590

Dans ce cas, le pli est retourné à l'expéditeur le jour même de sa présentation. Le service doit s'assurer que le contribuable n'a pas averti l'administration de son changement d'adresse. Si l'intéressé a effectué cette démarche, la notification est irrégulière. Elle doit être renouvelée sans délai à la nouvelle adresse.

3. Absence temporaire

600

En cas d'absence temporaire, le juge considère qu'il appartient au contribuable de prendre toutes dispositions utiles pour faire suivre son courrier (CE, arrêt du 11 mai 1983, n° 30084 ; 21 mars 1984, n° 36044 ; 2 juillet 1986, n° 50872), et ce, quelle que soit la cause de l'absence [voyage, vacances (cf. BOI-CF-PGR-10-10 § 190), déplacement pour des motifs professionnels attesté par l'employeur (CE, arrêt du 18 mars 1983, n° 36114), fermeture de l'établissement pour transformations (CE, arrêt du 27 juillet 1988, n° 62603)].

La notification retournée à l'expéditeur est donc régulière car réputée avoir été normalement effectuée.

Au surplus, il est précisé que dans un arrêt n° 91932 du 30 novembre 1993, la cour administrative d'appel de Bordeaux a considéré qu'un ordre de réexpédition n'était pas opposable à l'administration dès lors que celle-ci n'avait pas été avisée d'une absence temporaire du contribuable (cf. en ce sens, CAA Lyon, 24 mars 1999, n° 981824).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 02/08/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/876-PGP.html/identifiant=BOI-CF-IOR-10-30-20120912