

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-REC-PREA-10-10-30-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 25/03/2013

**REC – Modalités et mesures préalables à l'action en recouvrement –
Phase préliminaire – Avis de mise en recouvrement – Établissement et
notification aux solidaires et coobligés**

Positionnement du document dans le plan :

REC - Recouvrement

Modalités et mesures préalables à la mise en oeuvre de l'action en recouvrement

Titre 1 : Phase préliminaire à l'action en recouvrement

Chapitre 1 : Avis de mise en recouvrement

Section 3 : Etablissement et notification de l'avis de mise en recouvrement aux solidaires et coobligés

Sommaire :

- I. Nature des obligations des codébiteurs
 - A. Les notions d'obligation conjointe et d'obligation solidaire
 - 1. Obligation conjointe
 - 2. Obligation solidaire
 - 3. Obligation conjointe et subsidiaire
 - B. Classification des codébiteurs selon l'origine de l'obligation
- II. Conséquences au plan de la mise en recouvrement
 - A. Le principe
 - B. Les exceptions
 - 1. La décision de justice
 - 2. Les impositions mises en recouvrement par voie de rôle
 - C. La notification de l'avis de mise en recouvrement aux codébiteurs et ses effets
 - 1. La notification de l'avis de mise en recouvrement
 - 2. Les effets de la notification
 - a. L'ouverture du délai de réclamation
 - b. L'ouverture du délai de prescription de l'action en recouvrement
- III. Application aux donneurs d'ordre et associés de certaines sociétés
 - A. La solidarité du donneur d'ordre pour le paiement de la TVA
 - 1. Mise en cause du donneur d'ordre
 - 2. Action en recouvrement
 - 3. 3. Contentieux
 - B. La solidarité des associés
 - 1. Les associés d'une société en nom collectif (SNC)
 - a. Les poursuites à l'encontre de la SNC
 - b. Les poursuites à l'encontre des associés
 - 2. Les associés de sociétés civiles

- a. Sociétés civiles non soumises à une législation particulière
- b. Sociétés civiles soumises à une législation particulière
 - 1° Sociétés civiles professionnelles
 - 2° SCPI et SCI de construction-vente

1

L'article R*256-2 du LPF dont la rédaction a été complétée par l'article 6 du décret n° 2011-1302 du 14 octobre 2011, prévoit que lorsqu'un comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement (AMR).

Cette notification qui dépend de la nature de l'obligation des codébiteurs (I) obéit à des règles générales (II) dont l'application à divers cas particuliers est examinée ci-dessous (III).

I. Nature des obligations des codébiteurs

A. Les notions d'obligation conjointe et d'obligation solidaire

10

La portée de la solidarité dépend des règles du droit civil. L'obligation mise à la charge des codébiteurs peut-être conjointe, solidaire ou subsidiaire ; pour les définitions, cf. BOI-REC-SOLID-20-10-10- et BOI-REC-SOLID-20-10-20. C'est l'obligation elle-même qui est assortie ou non de la solidarité dite passive du code civil (C. civ., art. 1200). Si elle l'est, on parle de " codébiteurs solidaires ", sinon, on parle de " codébiteurs conjoints. "

1. Obligation conjointe

Le principe est que la pluralité de débiteurs entraîne pluralité de rapports d'obligations : la dette fiscale se fractionne de plein droit entre les débiteurs pluraux. En pareil cas, les obligations sont dites " conjointes " . Les dettes se répartissent entre les codébiteurs soit par parts viriles, c'est-à-dire chacun pour une somme égale, soit proportionnellement, en fonction de leurs droits.

2. Obligation solidaire

Lorsqu'il y a solidarité, le créancier peut réclamer la totalité de la dette fiscale à l'un quelconque des débiteurs, sauf au débiteur qui aura payé le tout à se retourner ensuite contre ses codébiteurs pour les faire contribuer au paiement à ses côtés.

Il y a lieu de souligner que la solidarité ne se présume pas et qu'elle doit être expressément prévue par un texte légal ou un acte (art. 1202 du Code civ.).

A noter, en outre, que la solidarité entraîne représentation mutuelle entre codébiteurs avec les effets qui y sont attachés ; il en résulte, notamment, que les actes interruptifs de prescription à l'égard de l'un produisent effet à l'égard de tous.

3. Obligation conjointe et subsidiaire

20

Les débiteurs d'une même dette peuvent, en principe, être simultanément recherchés en paiement.

Dans certaines hypothèses, la loi peut cependant contraindre le créancier à engager des poursuites à l'encontre de l'un des débiteurs avant de réclamer le règlement aux autres codébiteurs dont l'obligation n'est donc que subsidiaire.

Ainsi, il est de règle que le recouvrement puisse être entrepris à l'encontre des associés de certaines sociétés, tenus de plein droit au paiement du passif social, seulement lorsque les poursuites exercées à l'encontre de la société sont demeurées vaines (cf. § 260 et [REC-SOLID-20-10-10](#)).

B. Classification des codébiteurs selon l'origine de l'obligation

30

Les codébiteurs peuvent être classés en cinq catégories.

La première catégorie comprend des personnes qui ont participé à l'accomplissement d'un même fait générateur et qui, en conséquence, sont constituées redevables de l'impôt.

Tel est, notamment, le cas des parties à un acte sous seing privé soumises à la formalité de l'enregistrement (5° de l'[art. 1705 du CGI](#)) ou des héritiers pour ce qui concerne les droits de mutation à titre gratuit ([art. 1709 du CGI](#)).

40

La deuxième catégorie comprend des personnes pour lesquelles l'obligation de payer l'impôt née du chef du redevable à raison de son activité personnelle découle d'engagements particuliers qu'elles ont souscrits dans le cadre des dispositions qui régissent la perception de l'impôt.

Tel est essentiellement le cas des cautions (cf. [REC-GAR-20-40](#)).

50

La troisième catégorie comprend des personnes pour lesquelles l'obligation de répondre du passif fiscal d'un redevable principal résulte de l'application de règles du droit commun.

Entrent, par exemple, dans cette catégorie, les personnes suivantes :

- les associés de certaines sociétés civiles ou commerciales qui sont personnellement tenus au paiement de tout ou partie du passif fiscal dû par lesdites sociétés (cf. ci-après [§ 290 et s](#)) ;
- les héritiers qui, ayant accepté une succession, sont tenus au paiement du passif fiscal successoral ;
- le propriétaire du fonds de commerce, qui est solidairement tenu au paiement des dettes nées du chef du locataire-gérant jusqu'à l'expiration d'un délai de six mois suivant la publication du contrat de location-gérance ([art. L144-7 du code de commerce](#)).

60

La quatrième catégorie comprend les personnes tenues au paiement en vertu d'un texte fiscal (dernier alinéa de l'[art 279-0 bis du CGI](#), et alinéa 5 de l'[article 283 du CGI](#) : cf. ci-après [§170 et s.](#)).

70

La cinquième catégorie comprend les personnes dont l'obligation au paiement résulte d'une décision de justice. Ces cas de solidarité (cf. [BOI-REC-SOLID-10-10](#)) ne donnent pas lieu à la délivrance d'un avis de mise en recouvrement .

Sont essentiellement visés les dirigeants de sociétés qui, sur le fondement de l'article [L267 du LPF](#), ont été condamnés à payer au Trésor les impôts dus par la personne morale, ou qui, sur le fondement de l'[article 1745 du CGI](#), sont solidairement tenus avec le redevable légal du paiement de l'impôt fraudé.

II. Conséquences au plan de la mise en recouvrement

Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement, Ce principe connaît des exceptions.

A. Le principe

80

S'agissant des quatre premières catégories (cf supra § 30 à 60), **un AMR est adressé à chacun des codébiteurs** que le comptable entend poursuivre ([article R*256-2 du LPF](#)) dans le respect des règles du droit civil régissant la solidarité de la part des débiteurs ([art. 1200 à 1216 du code civil](#)).

L'AMR doit faire référence au titre initial émis à l'encontre du débiteur principal et indique le texte applicable autorisant la poursuite du codébiteur.

B. Les exceptions

1. La décision de justice

90

S'agissant de la cinquième catégorie, l'Administration dispose déjà d'un titre exécutoire constitué par la décision de justice qui a été rendue ([article 3 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991](#)). Le recouvrement forcé peut donc être effectué en vertu de cette seule décision de justice lorsque, après avoir été notifiée, elle est devenue définitive.

Il est à noter que la personne condamnée peut, sur le fondement de ce titre, faire l'objet non seulement des mesures de poursuites prévues par le droit commun (saisie-vente, saisie-attribution, saisie immobilière) mais également des procédures propres au droit fiscal et, en particulier, l'avis à tiers détenteur.

Les poursuites procèdent de la notification d'une mise en demeure de payer (cf. [BOI-REC-PREA-10-20](#)).

2. Les impositions mises en recouvrement par voie de rôle

100

Conformément à l'[article 1682 du CGI](#), le rôle régulièrement mis en recouvrement au nom du contribuable qui y est inscrit "est exécutoire contre ses représentants ou ayants cause". L'administration dispose donc d'un titre à l'égard de ces codébiteurs et le recouvrement forcé peut être poursuivi à leur encontre sur ce seul fondement. L'envoi d'un AMR n'est donc pas nécessaire puisque selon les dispositions de l'[article R*256-2 du LPF](#), le comptable des finances publiques I qui poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci notifie préalablement à chacun d'eux un AMR, "à moins qu'ils n'aient la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable, telle que mentionnée à l'article 1682 du

Les codébiteurs mentionnés à l'[article 1682 du CGI](#) sont par exemple les héritiers ou légataires.

C. La notification de l'avis de mise en recouvrement aux codébiteurs et ses effets

1. La notification de l'avis de mise en recouvrement

110

Lorsque le comptable de la DGFIP poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie à chacun d'eux un AMR ([article L256 du LPF](#)). Les règles fixées pour les redevables principaux, s'agissant du domaine d'utilisation, des modalités d'établissement et de notification de l'AMR sont applicables aux codébiteurs.

120

Néanmoins, selon que l'obligation est solidaire, conjointe ou subsidiaire, il convient de préciser les effets de cet envoi, notamment s'agissant de l'ouverture des délais de réclamation et de prescription.

2. Les effets de la notification

a. L'ouverture du délai de réclamation

130

L'avis de mise en recouvrement notifié au tiers tenu au paiement constitue un événement au sens de l'[article R*196-1 du LPF](#) qui lui permet de contester la créance fiscale, mais l'AMR ne constituant pas un acte de poursuite, il ne saurait donner lieu à une contestation au sens de l'[article L281 du LPF](#) (oppositions à poursuites).

b. L'ouverture du délai de prescription de l'action en recouvrement

140

Il résulte des termes de l'[article L274 du LPF](#) (à rapprocher de l'ancien article L275 du LPF aujourd'hui abrogé) que l'envoi d'un avis de mise en recouvrement interrompt la prescription d'assiette courant contre l'administration et y substitue la prescription quadriennale de l'action en recouvrement.

En matière d'obligation conjointe (codébiteurs tenus chacun pour une part de la créance fiscale), chaque AMR a pour effet d'interrompre le délai de reprise à l'égard de chaque débiteur séparément et à concurrence du montant figurant sur le titre concerné ainsi que de faire courir le délai de prescription de l'action en recouvrement de manière indépendante pour chaque débiteur (cf. [BOI-REC-EVTS-30-10](#)).

Cela étant, s'agissant des sociétés civiles, l'obligation des associés est d'abord subsidiaire par rapport à celle de la société et ensuite conjointe entre les associés eux-même.

Dès lors, seul l'AMR adressé au débiteur légal initial (la société), interrompt le délai de reprise et y substitue le délai de l'action en recouvrement.

150

S'agissant d'une obligation solidaire (obligation au paiement pour le tout), la dette réclamée au codébiteur solidaire est identique dans sa nature et dans son montant à celle mise à la charge du débiteur principal. L'AMR émis à l'encontre du débiteur initialement recherché en paiement interrompt le délai de reprise à l'égard de tous et y substitue également à l'égard de tous la prescription quadriennale de l'action en recouvrement.

En revanche, l'AMR adressé aux codébiteurs ne fait pas courir un nouveau délai de prescription de l'action en recouvrement.

150

S'agissant d'une obligation solidaire (obligation au paiement pour le tout), la dette réclamée au codébiteur solidaire est identique dans sa nature et dans son montant à celle mise à la charge du débiteur principal. L'AMR émis à l'encontre du débiteur initialement recherché en paiement interrompt le délai de reprise à l'égard de tous et y substitue également à l'égard de tous la prescription quadriennale de l'action en recouvrement.

En revanche, l'AMR adressé aux codébiteurs ne fait pas courir un nouveau délai de prescription de l'action en recouvrement.

160

Enfin, en présence d'une obligation subsidiaire (par exemple, associés de sociétés civiles), le délai de reprise a été interrompu à l'égard de tous par l'AMR adressé au débiteur principal (cf. [BOI-REC-SOLID-20-10-10](#)).

III. Application aux donneurs d'ordre et associés de certaines sociétés

Les cas évoqués ci-dessous, pour lesquels les règles énumérées ci-dessus trouvent à s'appliquer, ne constituent pas une liste exhaustive (voir [BOI-REC-SOLID](#)).

A. La solidarité du donneur d'ordre pour le paiement de la TVA

170

Le 5 de l'[article 283 du CGI](#) relatif aux redevables de la taxe sur la valeur ajoutée institue, dans le cadre d'opérations de façon et sous certaines conditions, une solidarité au paiement de la taxe pour les donneurs d'ordre.

180

La solidarité du donneur d'ordre ne peut être mise en œuvre par les comptables chargés du recouvrement qu'à partir des éléments constatés par les services de contrôle, comportant toutes les informations utiles sur l'identité de la personne solidaire et sur les montants concernés par la solidarité, ainsi que la référence au texte légal en vertu duquel la solidarité peut être mise en œuvre.

La délivrance d'un travail à façon est définie par la doctrine administrative comme la remise à son client par l'entrepreneur d'un bien meuble qu'il a fabriqué ou assemblé au moyen de matière ou d'objets que le client lui a confiés à cette fin, que l'entrepreneur ait fourni ou non une partie des matériaux utilisés.

S'agissant des entreprises du bâtiment, le mécanisme de solidarité fiscale prévue pour les opérations à façon n'a pas vocation à s'appliquer dès lors que l'entreprise

sous-traitante réalise pour le compte de l'entrepreneur principal des travaux immobiliers. Rescrit RES n° 2006/29 (REC) 21 avril 2006

1. Mise en cause du donneur d'ordre

190

La mise en œuvre de la solidarité du donneur d'ordre pour le paiement de la TVA s'opère selon les principes généraux de mise en cause des redevables solidaires.

Dès lors qu'il est tenu à la même dette, le donneur d'ordre est destinataire d'un AMR qui fait mention du fondement légal de la solidarité (alinéa 5 de [l'article 283 du CGI](#)) et précise le montant des impositions au titre desquelles la solidarité est mise en œuvre.

200

Le texte n'ayant institué aucun principe de subsidiarité, la créance fiscale peut être réclamée en paiement auprès de l'un ou l'autre des débiteurs, redevable principal ou solidaire.

2. Action en recouvrement

210

Une mise en demeure de payer dûment motivée faisant référence à l'avis de mise en recouvrement notifié au donneur d'ordre lui est adressée préalablement à l'engagement des poursuites exercées à son encontre.

220

En l'absence de novation, la créance mise à la charge du redevable solidaire conserve sa nature fiscale.

Les comptables disposent donc à l'encontre du donneur d'ordre solidaire de tous les moyens d'action et de toutes les garanties attachés au recouvrement des créances fiscales.

Les voies d'exécution forcée sont engagées après l'envoi d'une mise en demeure de payer ([LPF, art. L257-0 A](#) ; [L 257-0 B](#)).

3. 3.Contentieux

230

Il résulte de la jurisprudence que le débiteur solidaire de l'impôt bénéficie des mêmes droits que le débiteur principal.

Il a donc notamment la possibilité de contester la régularité ou le bien-fondé de la procédure d'imposition suivie contre le redevable principal ([article L190 du LPF](#)).

240

La contestation relève du contentieux de l'assiette ou du contentieux du recouvrement selon la nature des motifs invoqués par l'intéressé.

Il y a lieu de considérer que, lorsque la contestation porte sur le bien-fondé ou l'existence de la créance initiale, la détermination du pourcentage qui fonde le lien de dépendance entre façonnier et donneur d'ordre, les éléments établissant la connaissance par le donneur d'ordre du non-respect des

obligations fiscales du façonnier, le litige relève des règles, délais et voies de recours du contentieux de l'assiette, soumis à l'appréciation du juge de l'impôt.

En revanche, si la contestation vise la régularité des poursuites ou de la mise en demeure de payer, le litige relève des principes applicables au contentieux du recouvrement ([article L281 du LPF](#)).

B. La solidarité des associés

Ces éléments sont développés au [BOI-REC-SOLID-20-10-20](#).

1. Les associés d'une société en nom collectif (SNC)

250

Les associés de SNC ne peuvent être mis en cause que lorsqu'une mise en demeure a été vainement adressée à la société. L'alinéa 2 de [l'article L221-1 du code de commerce](#) prévoit expressément qu'une telle mise en demeure doit être notifiée par acte extrajudiciaire.

Dès lors, les poursuites sont effectuées selon les modalités suivantes.

a. Les poursuites à l'encontre de la SNC

260

S'agissant de la poursuite préalable du recouvrement de la créance à l'encontre de la SNC, redevable légale, la procédure reste inchangée, dans la mesure où l'alinéa 2 de [l'article L. 221-1 du code de commerce](#) ne vise pas ce cas.

La mise en demeure fiscale ([article L257-0 A](#) et [L 257-0 B du LPF](#), cf. [BOI-REC-PREA-10-20](#)), comme suite à l'AMR, sera délivrée à la société.

b. Les poursuites à l'encontre des associés

270

Si le comptable souhaite engager des poursuites à l'encontre des associés, dès lors que la mise en demeure fiscale est restée vaine, il conviendra de notifier par voie d'huissier à la personne morale une simple lettre valant mise en demeure de payer. Il s'agit d'une mise en demeure de droit commun distincte de la mise en demeure de payer prévu aux [articles L257-0 A et L 257-0 B et suivants du LPF](#).

280

Si ce courrier est sans effet, à l'expiration d'un délai de huit jours, il y aura lieu de notifier un AMR à chacun des associés ([article R*256-2 du LPF](#)).

Il est précisé que selon [l'article 15 du décret n° 67-236](#) du 23 mars 1967 relatif aux sociétés commerciales, le créancier ne peut poursuivre un associé, à défaut de paiement ou de constitution de garanties par la société, que huit jours au moins après mise en demeure de celle-ci.

A la suite de quoi une mise en demeure de payer fiscale ([article L257-0 A](#) et [L257-0 B du LPF](#)) sera adressée à cet associé.

Remarque : Cette double notification est limitée à la mise en cause des associés de SNC, du fait de l'existence, parallèlement au droit fiscal, d'un texte de droit commun (code de commerce) qui prévoit des conditions spécifiques de

2. Les associés de sociétés civiles

a. Sociétés civiles non soumises à une législation particulière

290

Aux termes de l'[article 1857 du Code civil](#), les associés répondent indéfiniment sur tous leurs biens des dettes sociales, à proportion de leur part dans le capital social à la date de l'exigibilité ou au jour de la cessation des paiements.

Il est en outre précisé que l'associé qui n'a apporté que son industrie est tenu comme celui dont la participation dans le capital social est la plus faible.

300

Par ailleurs, selon les dispositions de l'[article 1858 du Code civil](#) : « les créanciers ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi la personne morale ». En conséquence, un avis de mise en recouvrement est notifié à la société.

A défaut de paiement après l'envoi d'une mise en demeure de payer selon les dispositions de l'[article L257-0 A](#) et suivants du LPF, des poursuites en recouvrement sont engagées à l'encontre de la société, par toutes les voies de droit à la disposition du comptable de la DGFIP, et adaptées à la situation. Ce n'est qu'après avoir constaté que ces poursuites sont vaines et être en mesure d'en justifier que le comptable peut entreprendre le recouvrement à l'égard des associés.

Il y a lieu de délivrer alors, à chaque associé, un AMR cantonné à la partie de la dette qui peut lui être réclamée individuellement, c'est-à-dire celle qui correspond à ses droits sociaux (cf. [art. 1844-1](#) et [1857 du Code civil](#)).

b. Sociétés civiles soumises à une législation particulière

1° Sociétés civiles professionnelles

310

L'[article 15 de la loi n° 66-879](#) du 29 novembre 1966 relative aux sociétés civiles professionnelles précise que les associés répondent indéfiniment et solidairement des dettes sociales à l'égard des tiers. Cette disposition ne fait pas obstacle à ce que deux époux soient associés dans une même société civile professionnelle. Les créanciers de la société ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé qu'après avoir vainement mis en demeure la société et à la condition de la mettre en cause.

Pour ces sociétés, un avis de mise en recouvrement est établi au nom de la société. Les associés sont poursuivis après l'envoi d'un avis de mise en recouvrement pour le montant et dans les conditions édictées par les textes susvisés.

2° SCPI et SCI de construction-vente

320

Les sociétés civiles de placement immobilier sont régies par l'[article L214-55 du code monétaire et financier](#) qui précise que la responsabilité des associés ne peut être mise en cause que si la société civile a été préalablement et vainement poursuivie et que la responsabilité de chaque associé à

l'égard des tiers est engagée en fonction de sa part dans le capital et dans la limite de deux fois le montant de cette part. Les statuts de la société civile peuvent prévoir que la responsabilité de chaque associé est limitée au montant de sa part dans le capital de la société.

330

Les sociétés civiles constituées en vue de la vente d'immeubles, sont visées par l'[article L211-2 du code de la construction et de l'habitation](#), qui précise que les associés sont tenus du passif social sur tous leurs biens, à proportion de leurs droits sociaux. Les créanciers de la société ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales qu'après mise en demeure, au sens fiscal, à la société restée infructueuse. A cet effet, le représentant légal de la société est tenu de communiquer à tout créancier social qui en fera la demande, le nom et le domicile, réel ou élu, de chacun des associés.