RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-CTX-PREA-10-60-20120912
Date de publication : 12/09/2012
Date de fin de publication : 04/02/2015

Contentieux de l'assiette de l'impôt – Procédure préalable devant le service - Qualité et mandat pour introduire des réclamations

Positionnement du document dans le plan :

CTX - Contentieux
Contentieux de l'assiette de l'impôt - Procédure préalable devant le service
Titre 1 : Règles générales applicables à l'ensemble des réclamations
Chapitre 6 : Qualité et mandat pour introduire des réclamations

Sommaire :

I. Personnes ayant qualité pour agir sans mandat
A. Dispositions légales
1. En matière d'impôts directs
2. En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre
3. En toute matière fiscale
a. Les avocats
b. Les personnes solidairement responsables du paiement des impositions établies au nom d'un tiers
c. Les personnes non solidairement responsables si elles ont été personnellement mises en demeure d'acquitter les impositions mentionnées dans la réclamation
B. Cas de force majeure
C. Existence d'un lien juridique
1. Époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité
a. Les impositions relatives aux biens qu'il administre
b. Les cotisations dont il est solidairement responsable
c. L'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer fiscal
d. L'impôt de solidarité sur la fortune
2. Héritiers et légataires
3. Indivision
D. Qualité résultant des fonctions exercées
1. Collectivités publiques
2. Entreprises
a. Personnes tenant de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom d'une société
1° Dans les sociétés anonymes
2° Dans les sociétés à responsabilité limitée
3° Dans les sociétés de personnes (société en nom collectif, société en commandite simple, société en participation)
4° Dans les associations

5° Dans les sociétés mutuelles
b. Entreprises individuelles
c. Employés salariés ou tiers justifiant d'une procuration générale
d. Associés
e. Cas particuliers
3. Administrateurs, liquidateurs, dans les entreprises en difficulté
a. Redressement judiciaire
b. Liquidation judiciaire
c. Liquidation amiable après dissolution de la société
II. Personnes devant justifier d'un mandat
A. Conditions de validité du mandat
B. Cas d'application
1. Collectivités publiques
2. Concessionnaires
3. Créanciers
4. Enfants du contribuable
5. Entreprises
a. Sociétés anonymes
b. Sociétés à responsabilité limitée
c. Sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré
d. Sociétés de personnes
e. Association
f. Association en participation
g. Entreprise individuelle
h. Société de fait
i. Société absorbante
j. Employés salariés ou tiers
6. Époux.
7. Huissiers
8. Notaires
9. Nu-propriétaire
10. Sociétés en liquidation ou dissoutes
11. Successions
12. Tiers non mis en cause par l'Administration
C. Cessation du mandat
D. Sanction de l'absence de mandat

1

Il résulte des termes du 1er alinéa de l'article R*190-1 du livre des procédures fiscales (LPF) que les réclamations contestant tout ou partie d'un impôt doivent être introduites par le contribuable lui même.

Ce principe est toutefois tempéré par plusieurs exceptions.

En effet, de nombreuses personnes ont qualité pour agir sans mandat, à la place du contribuable de par une disposition expresse de la loi, en cas de force majeure, en raison de l'existence d'un lien juridique vis-à-vis du contribuable ou de par leurs fonctions.

Dans tous les autres cas, les réclamations ne peuvent être introduites par une personne autre que le contribuable lui-même que dans la mesure où cette personne peut justifier d'un mandat régulier, délivré à cet effet (LPF, art. R*197-4).

I. Personnes ayant qualité pour agir sans mandat

A. Dispositions légales

Sont habilités à présenter des réclamations pour autrui sans avoir à justifier d'un mandat :

1. En matière d'impôts directs

10

Le preneur d'un bien rural donné à ferme ou à bail peut, conjointement avec le bailleur ou séparément, présenter une réclamation tendant à obtenir une réduction ou une exonération d'impôt foncier pour cause de calamité agricole (LPF, art. R*197-1, dernier al.).

2. En matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre

20

Les officiers publics ou ministériels visés à l'article 1705-1° à 3° du code général des impôts (CGI) (notaires, huissiers, greffiers) sont habilités à introduire ou soutenir, sans mandat exprès, une réclamation relative aux impôts, droits ou taxes, dus à raison des actes ou jugements de leur ministère et qu'ils sont tenus d'acquitter aux termes de l'article 1705 du CGI, en soumettant ces actes ou jugements à la formalité (LPF, art. R*197-4, 3e al.).

En outre, le notaire qui a été chargé par un tribunal de liquider une succession a qualité pour former sans mandat spécial une réclamation au nom des héritiers contre les impositions du défunt (CE, 7 novembre 1930, n° 7355, RO, 5488).

Enfin, par mesure de simplification et afin de faciliter la tâche des notaires, le service doit s'abstenir d'exiger de ces officiers ministériels la présentation d'un mandat en ce qui concerne les demandes en restitution de droits de mutation par décès qu'ils sont amenés à formuler pour le compte de leurs clients. Cette solution ne peut toutefois être étendue aux réclamations faisant suite à une rectification (RM à M. BOLO, JO du 9 avril 1976, AN, p. 1555, cf. II-B-7).

RM à M. Bolo, JO du 9 avril 1976, AN, p.1555

Question : M. Bolo expose à M. le ministre de l'économie et des finances qu'aux termes de l'instruction du 8 juin 1967 l'*Administration* admet qu'un notaire puisse présenter une demande en restitution de droits de succession sans présenter un mandat sur papier timbré et enregistré. Il semble que cette solution doive être étendue à la demande en annulation d'une rectification notifiée à propos d'une déclaration de succession. Il lui demande de lui confirmer si cette interprétation peut être retenue.

Réponse : Réponse négative. L'instruction du 8 juin 1967, invoquée par l'honorable parlementaire, concerne uniquement les demandes en restitution de droits de mutation par décès liquidés sur la base des déclarations de succession déposées par les notaires.

Toutefois, ces officiers ministériels ont qualité pour répondre à une proposition de rectification lorsqu'ils ont été chargés par le tribunal de liquider la succession concernée.

3. En toute matière fiscale

a. Les avocats

30

Les avocats régulièrement inscrits au barreau sont dispensés de l'obligation de justifier d'un mandat lorsqu'ils réclament pour le compte d'un contribuable (LPF, art. R*197-4, 2e al.).

b. Les personnes solidairement responsables du paiement des impositions établies au nom d'un tiers

40

Conformément aux dispositions du 2e alinéa de l'article R*197-4 du LPF, les tiers qui, en vertu d'une disposition légale ou d'une décision de justice, sont solidairement responsables avec le contribuable des impositions établies au nom de celui-ci, peuvent en contester le bien-fondé sans justifier d'un mandat.

Il s'agit :

- des tiers mis en cause en application des dispositions des articles 1682 du CGI, 1684 du CGI, 1686 du CGI, 1687 du CGI, 1688 du CGI, 1691 du CGI et 1691 bis du CGI : cessionnaire d'un fonds de commerce pour paiement des impôts dus par le cédant (CGI, art. 1684-1) ; propriétaire du fonds de commerce pour le paiement des impôts dus par l'exploitant à raison de l'exploitation de ce fonds (CGI, art. 1684-3) ; époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité pour le paiement des impôts établis au nom de son conjoint ou partenaire (CGI, art. 1691 bis ; cf. I-C-1), etc. ;

- des personnes déclarées par le juge pénal solidairement tenues au paiement d'impôts fraudés avec le redevable légal.

En ce sens : CE, arrêt du 25 avril 1979, n°s 07253 et 07254, rapprocher de CE, arrêt du 24 novembre 1971, n°79565, cf. I-A-3-c).

Les tiers solidairement responsables peuvent réclamer sans mandat, même s'ils n'ont fait l'objet d'aucune poursuite

En ce sens : CE, 13 mars 1950, n° 1887, RO, p. 30).

c. Les personnes non solidairement responsables si elles ont été personnellement mises en demeure d'acquitter les impositions mentionnées dans la réclamation

50

En toute matière fiscale, les personnes non solidairement responsables sont dispensées de la production d'un mandat si elles ont été personnellement mises en demeure d'acquitter les impositions mentionnées dans la réclamation (LPF, art. R*197-4, 2e al.)

Ont ainsi été jugées recevables les réclamations formulées par :

- un contribuable contre une cotisation qui ne le concerne pas, mais qu'il a payée pour éviter les poursuites dont il était menacé (CE, 13 avril 1867, RO, 1916) ;

- une personne tenue de payer une cotisation établie au nom d'un autre contribuable à la suite d'une lettre de rappel. En effet, cette dernière constitue une mise en demeure et son destinataire est dès lors recevable à réclamer contre ladite cotisation, sans avoir à produire de mandat (CE, arrêt du

24 novembre 1971, n° 79565).

De même, si le paiement de l'impôt foncier afférent à un immeuble vendu avant le 1er janvier a été réclamé à l'acquéreur, celui-ci peut demander la décharge ou la réduction desdits impôts, bien qu'ils soient encore inscrits au nom du précédent propriétaire (CE, 24 juillet 1902, RO, 3801, p. 557).

Dans le même sens, le Conseil d'Etat a jugé que l'acquéreur peut, sans mandat du vendeur, demander, sur l'impôt afférent à l'année de la vente, un dégrèvement pour un fait survenu en cours d'année (CE, 9 avril 1956, RO, p. 72).

B. Cas de force majeure

60

Il a toujours été admis que le tiers à l'intervention duquel une personne illettrée ou physiquement incapable a dû recourir pour rédiger sa demande ne peut être considéré comme un mandataire astreint à la production d'un mandat (cf. BOI-CTX-PREA-10-50-II-C-2 § 260).

Ainsi, la production d'un mandat n'est pas exigible à l'appui :

- d'une réclamation signée par un tiers pour le compte d'un contribuable illettré (CE, 9 novembre 1904, RO, 3933) ;

- d'une réclamation que l'intéressé, atteint de cécité, a dû faire rédiger par un tiers qui l'a signée (CE, 17 avril 1905, RO, 3933) ;

- d'une réclamation qu'un fils a présentée au nom de sa mère, s'il est reconnu qu'en fait celle-ci se trouvait dans l'impossibilité de donner le mandat dont il s'agit (CE, 22 mars 1909, RO, 4246).

Également lorsque, par suite d'un cas de force majeure, un contribuable s'est trouvé dans l'impossibilité matérielle et absolue de correspondre avec le tiers qui a assuré l'exploitation de son fonds de commerce et qui a produit notamment ses déclarations fiscales ; ce tiers a qualité pour contester sans mandat écrit l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et l'impôt sur le revenu établis au nom de l'intéressé (CE, 1er mars 1945, n° 70673, RO, p. 250).

C. Existence d'un lien juridique

1. Époux ou partenaires liés par un pacte civil de solidarité

70

Chaque époux ou partenaire lié par un pacte civil de solidarité (PACS) défini par l'article 515-1 du code civil a qualité pour contester :

a. Les impositions relatives aux biens qu'il administre

Il s'agit, notamment, des impositions relatives aux biens dont cet époux ou ce partenaire est propriétaire (taxe foncière des propriétés bâties ou non bâties) ou relatives à l'activité exercée (contribution économique territoriale, taxe sur le chiffre d'affaires ...).

Dans cette situation, l'exploitant individuel a donc, en principe, seul qualité pour agir.

Par suite, s'il s'agit d'impositions afférentes à des biens administrés par son conjoint ou son partenaire, l'auteur de la réclamation réclamant doit présenter un mandat régulier (cf. I-D-2-b et II-B-5-j).

En pratique, dans un domaine où le conjoint ou le partenaire d'un contribuable n'a pas qualité pour agir, lorsque le signataire de la réclamation ne peut justifier d'un mandat régulièrement établi, il conviendra d'inviter le contribuable à présenter lui-même une réclamation régulière en la forme.

b. Les cotisations dont il est solidairement responsable

L'article 1691 bis du CGI prévoit que les époux et les partenaires liés par un PACS sont tenus solidairement au paiement :

- de l'impôt sur le revenu lorsqu'ils font l'objet d'une imposition commune ;

- de la taxe d'habitation lorsqu'ils vivent sous le même toit.

c. L'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer fiscal

Ainsi, il résulte des dispositions de l'article L54 A du LPF, que les époux, soumis à une imposition commune tant en raison de leurs bénéfices et revenus que de ceux de leurs enfants et des personnes considérés comme à charge, ont chacun qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer.

De même, il résulte du dernier alinéa du 1 de l'article 6 du CGI que les partenaires liés par un PACS civil font l'objet d'une imposition commune au titre des mêmes revenus.

Chaque conjoint ou partenaire peut donc introduire valablement et soutenir une réclamation en matière d'impôt sur le revenu.

d. L'impôt de solidarité sur la fortune

Il résulte des dispositions de l'article 885 W du CGI que les époux et les partenaires liés par un PACS doivent conjointement signer la déclaration annuelle de leur fortune.

Chaque époux ou partenaire peut donc, sans avoir à justifier d'un mandat, introduire et soutenir une réclamation portant sur cet impôt.

2. Héritiers et légataires

80

L'héritier ou le légataire universel peuvent réclamer au nom du contribuable décédé.

En ce sens, le Conseil d'Etat a jugé que :

- l'héritier a qualité pour réclamer contre la contribution imposée au nom du contribuable décédé (CE, 17 septembre 1854, RO, 98) ;

- des héritiers qui justifient, au moyen d'un acte de notoriété, du décès de leur auteur et de leur qualité d'héritiers en état d'indivision sont recevables à demander décharge de la taxe imposée sur un immeuble au nom de leur auteur (CE, 19 juin 1908) ;

- le légataire universel d'un contribuable décédé a qualité pour réclamer un dégrèvement sur les impôts afférents à un immeuble dépendant de la succession

de ce contribuable, encore bien qu'antérieurement à la réclamation, mais postérieurement au 1er janvier, ledit immeuble aurait été délivré à un légataire particulier (CE, 7 avril 1916, RO, 4644).

3. Indivision

90

L'un quelconque des propriétaires d'un immeuble indivis a qualité pour présenter, sans mandat des autres, une réclamation :

- visant la taxe foncière afférente à la totalité de l'immeuble ;

- visant la taxe d'habitation à laquelle lesdits propriétaires indivis ont été assujettis conjointement.

D. Qualité résultant des fonctions exercées

1. Collectivités publiques

100

Les réclamations concernant des cotisations établies au nom de l'Etat sont valablement introduites par les fonctionnaires qualifiés de l'Administration qui supporte l'impôt. De même, le représentant qualifié des collectivités locales peut contester devant le service les cotisations établies au nom de ces collectivités même sans justifier d'une autorisation de l'assemblée (conseil général, conseil municipal...).

Ainsi, le Conseil d'Etat a jugé que le maire, représentant légal de la commune, a qualité pour introduire, au nom de celle-ci, une réclamation sans avoir à justifier d'une autorisation du conseil municipal, dès lors que les réclamations adressées au service i ne présentent pas le caractère d'actions en justice (CE, 26 mars 1948, RO, p. 33).

2. Entreprises

a. Personnes tenant de leurs fonctions ou de leur qualité le droit d'agir au nom d'une société

110

En l'état actuel de la jurisprudence, la production d'un mandat régulier n'est pas exigée des membres ni des employés d'une société, qui à la date où ils agissent, tiennent de leurs fonctions délégation permanente pour réclamer ou ester en justice au nom de la société, lesdites fonctions étant définies :

- soit par la loi ou par les statuts ;

- soit par une décision régulièrement prise par les organes compétents de la personne morale.

Il en résulte, dans les différentes formes de sociétés, que peuvent agir sans mandat spécial :

1° Dans les sociétés anonymes

120

- le président du conseil d'administration (président-directeur général), l'administrateur provisoirement délégué dans les fonctions de président ainsi que le ou les directeurs généraux chargés d'assister le président dans les sociétés anonymes de type classique (avec conseil d'administration) ;

- le président du directoire ou le directeur général unique ainsi que le ou les membres du directoire chargés des fonctions de directeur général dans les sociétés anonymes de type nouveau (avec directoire et conseil de surveillance).

Il s'agit là des personnes visées à l'article L225-56 du code de commerce.

2° Dans les sociétés à responsabilité limitée

130

Seul le gérant en exercice a qualité pour réclamer sans mandat spécial au nom de la société.

3° Dans les sociétés de personnes (société en nom collectif, société en commandite simple, société en participation)

140

D'une manière générale, les membres des sociétés de personnes sont habilités à réclamer sans mandat contre les impositions établies au nom de la société ou mises à sa charge.

4° Dans les associations

150

La requête présentée, sans mandat enregistré préalablement à la demande par la directrice d'une clinique exploitée par une association est régulière dès lors que l'intéressée tient des fonctions qui lui ont été conférées par le conseil d'a dministration, le droit d'agir au nom de l'association (CE, 16 juillet 1974, n° 85986)

5° Dans les sociétés mutuelles

160

Le directeur général d'une société mutuelle qui, d'après les statuts, tient de ses fonctions le droit d'agir au nom de la société, est recevable à présenter une réclamation pour celle ci (CE, 19 janvier 1968, n° 71487).

b. Entreprises individuelles

170

L'entrepreneur individuel a seul qualité pour agir.

Si l'exploitant individuel est marié, il a seul qualité pour contester les impositions relatives aux biens qu'il administre.

Par suite, s'il s'agit d'impositions afférentes à des biens administrés par son conjoint, l'époux réclamant doit présenter un mandat régulier.

Ainsi, la réclamation formulée par le conjoint d'un exploitant qui ne tient, ni de ses fonctions, ni de sa qualité, le droit d'agir au nom du redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est irrecevable à défaut d'un mandat régulier (CE, arrêt du 6 janvier

1984, n° 36743).

Toutefois, le Conseil d'Etat a jugé que le mari d'une exploitante individuelle, redevable légale de la taxe sur la valeur ajoutée, qui est mentionné sur le registre du commerce comme « fondé de pouvoir ayant procuration générale » tient de ses fonctions, le droit de présenter, sous sa signature, une réclamation contestant l'imposition assignée à son épouse (CE, arrêt du 18 novembre 1987, n°55414).

Par ailleurs, l'époux de l'exploitant individuel peut introduire et soutenir une réclamation relative à l'impôt dû en raison de l'ensemble des revenus du foyer (cf. I-D-2-b et II-B-6).

c. Employés salariés ou tiers justifiant d'une procuration générale

180

En principe, les personnes ayant reçu une procuration à caractère général, enregistrée avant l'introduction de la réclamation, sont admises à réclamer sans mandat spécial.

En conséquence, peut valablement introduire une réclamation sans produire un mandat spécial :

- le chef de service salarié d'une société qui, aux termes de sa lettre d'engagement, est chargé des relations de l'entreprise avec l'Administration et des divers litiges en cours ou à venir (CE, 13 juillet 1965, n° 57194, RO, p. 386) ;

- le tiers qui, antérieurement à la réclamation primitive a reçu d'une société à responsabilité limitée une procuration générale pour la représenter et, notamment, pour « paraître tant en demandant qu'en défendant, devant tous juges et tribunaux compétents » (CE, 5 juillet 1950, n° 5884).

d. Associés

190

L'associé ne peut agir que s'il a été habilité par le conseil d'administration :

- l'associé d'une société anonyme qui, antérieurement à l'introduction de sa demande devant le tribunal administratif, avait été habilité par délibération du conseil d'administration à « exercer toutes actions judiciaires, tant en demandant qu'en défendant, devant tous juges et tribunaux compétents » et tenait ainsi de ses fonctions le droit d'agir au nom de la société, n'a pas à justifier d'un mandat spécial enregistré préalablement à ladite demande (CE, arrêt du 9 juillet 1971, n° 76760) ;

- de même en ce qui concerne l'associé chargé des fonctions d'administrateur-directeur général et habilité par délibération du conseil d'administration à représenter la société en justice, dès lors que le LPF n'exige pas de mandat spécial des membres de la société ou de ses employés qui, à la date où ils agissent, tiennent déjà de leurs fonctions délégation permanente pour réclamer au nom de la société (CE, arrêt du 10 novembre 1971, n° 78164).

e. Cas particuliers

200

- Entreprise commerciale exploitée en indivision

Dans ce cas, chaque propriétaire indivis a qualité pour agir sans mandat au nom des autres membres en ce qui concerne l'imposition établie au nom de l'indivision (CE, 4 décembre 1961, n° 41355);

- Société absorbante

Une société ayant absorbé la société au nom de laquelle est établie une imposition a qualité pour contester cette dernière, alors surtout que la société absorbante a été l'objet de poursuites pour le recouvrement de ladite imposition (CE, 5 juin 1961, n° 48217).

- Société-mère d'un groupe fiscalement intégré (cf; article 223 A du code général des impôts)

La société qui s'est constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble des résultats du groupe a (seule) qualité pour contester les résultats propres des filiales composant ce groupe.

3. Administrateurs, liquidateurs, dans les entreprises en difficulté

210

Le code de commerce prévoit notamment les procédures du redressement et de la liquidation judiciaires des entreprises. La liquidation judiciaire de l'entreprise est prononcée lorsque la continuation de son activité ou sa cession apparaissent impossibles.

a. Redressement judiciaire

220

En cas de redressement judiciaire, le tribunal nomme un ou plusieurs administrateurs judiciaires qui peuvent être chargés de différentes missions (Code de commerce, art. L613-12).

230

Si l'administrateur est chargé d'une mission de surveillance ou d'assistance, le débiteur n'est pas dessaisi de ses droits et actions.

Si l'administrateur est chargé d'une mission d'administration, c'est lui qui exerce les droits et actions du débiteur.

b. Liquidation judiciaire

240

Lorsque la liquidation judiciaire est prononcée au cours de la période d'observation, en vertu des dispositions de l'article L641-5 du Code de commerce, le tribunal qui prononce la liquidation judiciaire nomme le représentant des créanciers ou un autre mandataire-liquidateur en qualité de liquidateur.

Le liquidateur poursuit, notamment, les actions introduites avant le jugement de liquidation.

250

Conformément aux dispositions du I de l'article L641-9 du Code de commerce., le jugement qui ouvre ou prononce la liquidation judiciaire emporte de plein droit, à partir de sa date, dessaisissement pour le débiteur de l'administration et de la disposition de ses biens, même de ceux qu'il a acquis à quelque titre que ce soit, tant que la liquidation judiciaire n'est pas clôturée. Les droits et actions du débiteur concernant son patrimoine sont exercés pendant toute la durée de la liquidation judiciaire par

le liquidateur.

c. Liquidation amiable après dissolution de la société

260

Le liquidateur amiable, qui représente la société, a seul qualité pour ester en justice.

Toutefois, le liquidateur, nommé par le tribunal de commerce, d'une société civile déclarée nulle par décision de justice a seul qualité, tant que les opérations de liquidation ne sont pas terminées, pour réclamer contre les impositions établies au nom de la société.

Le fait qu'un accord aurait été conclu entre les coassociés de la société dissoute pour substituer l'un d'eux au liquidateur nommé par le tribunal de commerce ne peut avoir pour effet, en l'absence de toute décision du tribunal, d'entraîner la révocation dudit liquidateur (CE, 19 décembre 1969, n° 58581, RJCD, 2ème partie, p. 162).

270

Par ailleurs, si plusieurs liquidateurs ont été désignés, ils peuvent réclamer séparément, à moins que l'acte de nomination n'en ait disposé autrement.

Ainsi, en l'absence de restriction dans le jugement qui définit la mission des liquidateurs d'une société dissoute, l'un quelconque d'entre eux a qualité pour former une réclamation au nom de la société (CE, 13 février 1939, n° 60750, RO, p. 74).

Mais lorsque les deux liquidateurs d'une société ont été nommés avec l'obligation d'agir et de signer ensemble et non séparément, un seul d'entre eux n'a pas qualité pour introduire une requête au nom de la société (CE, 11 février 1927, n° 88942, RO, 5125).

II. Personnes devant justifier d'un mandat

280

En dehors des situations examinées précédemment (I-A §10 et suiv.), toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier d'un mandat (LPF, art. R*197-4).

A. Conditions de validité du mandat

290

En vertu de l'article R*197-4 du LPF, le mandataire doit être en possession d'un mandat régulier et doit le produire en même temps que la réclamation. Toutefois, s'il a été régulièrement enregistré avant la production de la demande, le mandat peut être produit ultérieurement, à un moment quelconque de la procédure.

En pratique, en cas de doute sur la recevabilité de la demande, le service doit inviter les demandeurs à produire le plus tôt possible, avant même le début de l'instruction des demandes, un mandat régulier.

Cela étant, le mandat peut être donné par le contribuable lui-même ou par un mandataire habilité expressément à se substituer à lui.

Dès lors, une réclamation introduite au nom d'une société anonyme par un mandataire tenant ses pouvoirs d'un des administrateurs, lequel n'avait pas qualité, d'après les statuts, pour représenter la société en justice, a été jugée irrecevable. Au cas, d'ailleurs, où cet administrateur aurait été délégué pour soutenir l'instance, il n'aurait pu habiliter un tiers à former la réclamation de la société que si le mandat qu'il avait lui-même reçu avait contenu pouvoir de substituer (CE, 3 août 1971, Compagnie bordelaise des produits chimiques).

À cet égard, pour ce qui est des entreprises, hormis le cas où le réclamant justifie d'une procuration générale ou tient de ses fonctions ou de sa qualité le droit d'agir (cf. I-D-2 § 110 et suiv.), la production d'un mandat est indispensable (cf. II-B-5 § 340 et suiv.).

Par ailleurs, le mandat par lequel un contribuable donne pouvoir de former en son nom des réclamations devant le tribunal administratif habilite le mandataire à réclamer tout d'abord devant le service des impôts (CE, 1er décembre 1963, RO, 6303).

B. Cas d'application

Sans que la liste alphabétique ci-après puisse être considérée comme limitative, les réclamants doivent, dans les cas suivants, justifier d'un mandat régulier.

1. Collectivités publiques

300

Les maires ne peuvent, sans mandat spécial, réclamer au nom de leurs administrés, même absents (CE, 13 février 1856, RO, 222, Leb. chron., p. 131), (cf. BOI-CTX-PREA-10-50-I-C § 40).

Lorsqu'elle a confié la gestion d'un équipement communal (en l'occurrence une piscine) à une association, une commune ne peut réclamer au sujet des impôts dus par cette association (CE, arrêt du 28 mai 1980, n° 11841).

2. Concessionnaires

310

Une société concessionnaire ne peut, en l'absence de poursuites, réclamer sans mandat contre la taxe foncière établie au nom de l'Etat, encore qu'elle se serait engagée par convention à en acquitter le montant et qu'elle serait nominativement désignée au rôle, cette dernière indication étant uniquement destinée à faciliter le recouvrement.

Ainsi :

- une société concessionnaire ne peut, sans mandat spécial, réclamer contre l'impôt foncier établi au nom de l'Etat, encore bien qu'elle serait tenue, par le cahier des charges, d'en acquitter le montant. La circonstance que la société a reçu l'avertissement relatif à cette imposition ne peut davantage l'habiliter à réclamer dès lors qu'elle ne justifie d'aucun acte de poursuite dirigé contre elle pour en obtenir le paiement (CE, 27 juin 1938, RO, p. 349) ;

- la circonstance que, pour faciliter le recouvrement, l'impôt foncier afférent à un immeuble a été établi au nom de « l'Etat par la société X... concessionnaire » n'a pas pour effet de rendre celle-ci personnellement redevable envers le comptable. Ladite société ne peut donc, en l'absence de poursuites et sans justifier d'un mandat, réclamer contre l'imposition encore bien qu'elle se serait engagée par convention à en acquitter le montant (CE, 22 décembre 1947, RO, p. 323).

3. Créanciers

320

Le Conseil d'Etat a estimé que ne peuvent être regardées comme des personnes qui tiennent de leur qualité le droit d'agir au nom du contribuable, sans mandat préalable de celui-ci, les créanciers titulaires de l'action oblique prévue par l'article 1166 du code civil (C. civ.), en cas de négligence du débiteur (CE, arrêt du 27 mars 1981, n°27717 et cf. II-B-12).

4. Enfants du contribuable

330

Les réclamations présentées sans mandat régulier au nom des contribuables par leurs enfants sont irrecevables.

Ainsi, la Haute juridiction a estimé irrecevable une réclamation qui n'a pas été signée par le contribuable porté au rôle mais par un tiers qui ne justifie pas d'un mandat, ce tiers fût- il :

- son fils (CE, 20 février 1957, n° 30698) ;

- sa fille (CE, 17 janvier 1962, n° 49546) ; (cf. I-B).

5. Entreprises

a. Sociétés anonymes

340

Le directeur général adjoint de société anonyme n'est pas au nombre des personnes qui, par application des dispositions de l'article L225-56 du Code de commerce, ont, comme le président, le pouvoir d'engager une réclamation contentieuse au nom de la société (CE,arrêt du 27 mai 1983, n° 30443).

Le directeur des services administratifs et financiers d'une société anonyme ne peut réclamer que s'il justifie d'un mandat régulier (CE, 11 mai 1977, n° 3134).

b. Sociétés à responsabilité limitée

350

N'ont pas qualité, dans une société à responsabilité limitée, pour réclamer sans mandat au nom de la société :

- un associé, autre que l'associé-gérant (CE, 20 mars 1939, n° 63575, RO, p 149) ;

- un associé titulaire seulement d'une procuration bancaire (CE, 17 avril 1961, n° 47109);

- un associé qui s'est démis de ses fonctions de gérant même si, en fait, il a supporté une partie de l'impôt contesté, dès lors qu'aucune poursuite n'a été dirigée contre lui (CE, 19 juin 1957, n° 37788, RO, p. 370) ;

- l'ancien gérant, nonobstant la circonstance qu'il aurait représenté la société devant la commission départementale des impôts directs et reçu tant les propositions de rectification de l'Administration que les avis d'imposition correspondants, même s'il a été invité à les acquitter en qualité de tiers détenteur de deniers affectés au privilège du Trésor et si le paiement lui en incombait en vertu d'une convention intervenue avec la société (CE, 22 octobre 1958, n° 36304, RO, p. 211) ;

- l'ancien gérant d'une société à responsabilité limitée qui s'est transformée en société anonyme alors même que le litige portait sur les bénéfices d'exercices antérieurs à la transformation de la société à responsabilité limitée en société anonyme (CE, 11 décembre 1964, n° 61797, RO, p. 216) ;

- l'ancien gérant d'une société à responsabilité limitée alors même que les impositions litigieuses se rapportent à la période de sa gestion et que certaines d'entre elles ont été mises en recouvrement avant qu'il n'ait abandonné ses fonctions ou que son nom figurait sur certains des avertissements adressés à la société et qu'il a acquitté les impositions en cause en vertu de conventions passées avec les cessionnaires des parts sociales, sans avoir été personnellement mis en demeure d'acquitter lesdites impositions (CE, 16 octobre 1968, n° 73364, RJCD, p. 212).

c. Sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré

360

Les sociétés membres d'un groupe fiscalement intégré (cf. CGI, art, 223 A), à l'exception de celle qui s'est constituée seule redevable de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble des résultats de ce groupe, ne peuvent introduire une réclamation aux fins de contester leurs propres résultats.

d. Sociétés de personnes

370

En application de l'article 8 du CGI, les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société.

En conséquence, l'associé d'une société de personnes ne peut réclamer sans mandat régulier contre l'imposition établie au nom d'un coassocié à raison de sa part dans les bénéfices sociaux (CE, arrêt du 19 mars 1971, n° 79624).

e. Association

380

Est irrecevable, une réclamation présentée sans mandat par le dirigeant d'une association pour le compte d'un adhérent. Cette fin de non-recevoir est d'ordre public et peut être invoquée par l'Administration à tout moment de la procédure

(CE, 22 décembre 1982, n° 37051).

Le directeur d'une association chargé, de par les statuts, d'assurer, sous la responsabilité du président de cette association, l'administration des affaires courantes, doit justifier d'un mandat régulier dans la mesure où l'introduction d'une réclamation, qui constitue la première phase d'une procédure contentieuse, ne présente pas, comme telle, le caractère d'une affaire courante (CE, arrêt du 14 février 1983, n° 28477).

f. Association en participation

390

La société gérante d'une association en participation existant entre elle-même et une autre société anonyme ne tient pas de sa fonction ou de sa qualité le droit de réclamer contre une imposition mise à la charge personnelle de la société coparticipante à raison de la part de bénéfices lui revenant dans la société en participation (CE, arrêt du 3 mars 1976, n° 98681).

g. Entreprise individuelle

400

Le fils d'un contribuable ne peut être regardé comme ayant le droit de réclamer, sans mandat régulier, au nom de son père dès lors qu'aucun acte n'a précisé l'étendue de ses fonctions, alors même qu'il assure en fait la direction de l'entreprise appartenant à son auteur, signe tous les actes relatifs à l'a dministration de l'affaire et dispose d'une procuration bancaire (CE, 11 octobre 1965, n° 54772, RO, p. 397).

h. Société de fait

410

Il incombe à chaque membre d'une société de fait de contester les impositions établies à son nom.

Par conséquent, un associé d'une société de fait ne peut valablement réclamer contre l'impôt établi au nom d'un coassocié sans justifier d'un mandat régulièrement enregistré.

Une société de fait n'a pas été considérée comme recevable à contester les cotisations d'impôt sur le revenu mises à la charge de ses associés (CE, 6 janvier 1986, n° 42779).

i. Société absorbante

420

Le gérant d'une société à responsabilité limitée qui a absorbé une société en commandite simple, n'a pas qualité pour présenter sans mandat régulier du liquidateur de la société absorbée, une réclamation au nom de cette dernière : ceci dès lors qu'il n'en a jamais été membre commandité, que ladite société n'était pas encore définitivement liquidée à l'époque de l'introduction de la demande et qu'aucun acte de poursuite n'a été dirigé contre la société absorbante pour le paiement des impositions litigieuses (CE, 25 avril 1955, n° 32097, RO, p. 299).

j. Employés salariés ou tiers

430

Le comptable d'une société anonyme ne tient de ses fonctions aucun pouvoir l'habilitant à réclamer au nom de la société sans justifier d'un mandat régulier. Ne saurait tenir lieu d'un tel mandat la procuration, d'ailleurs non enregistrée, que l'intéressé avait reçue pour effectuer les seules opérations bancaires et postales de la société et qui, donnée pour un an seulement sans clause de renouvellement par tacite reconduction, n'était plus valable lors de l'introduction de la réclamation (CE, 10 octobre 1960, n° 46763, RO, p. 154).

L'employé d'une société ayant seulement reçu de celle-ci mission de diriger ses services comptables et de signer les correspondances ou accomplir les formalités courantes à l'égard des services des finances publiques et qui ne justifie ni d'une procuration spéciale dûment enregistrée, ni d'un mandat lui donnant délégation permanente pour réclamer ou ester en justice, n'a pas qualité pour présenter une réclamation (CE, arrêt du 27 juin 1973, n°79958).

Un « fondé de pouvoir » qui n'est pas habilité, ni par les statuts, ni par une délibération du conseil d'administration, à ester en justice pour le compte d'une société, doit justifier d'un mandat régulier (CE, 21 janvier 1976, n° 98709).

Un tiers qui est seulement habilité à utiliser les comptes courants postaux et bancaires d'un syndicat agricole n'a pas qualité pour présenter, sans mandat spécial, une réclamation au nom de ce dernier, même s'il est, en outre, directeur de deux services créés et gérés par le syndicat (CE, 14 octobre 1960, n° 37948, RO, p. 167).

6. Époux.

440

Il est rappelé que chaque conjoint a qualité pour réclamer contre les impôts établis personnellement à son nom et afférents aux biens et revenus dont l'administration lui incombe (cf. I-C-1).

De ce fait, le Conseil d'Etat a jugé que le mari :

- n'a pas qualité pour réclamer sans mandat contre une imposition établie au nom de sa femme pour une année antérieure au mariage (CE, 7 juillet 1971, n° 73030, RJ, IV, p. 115) ;

- n'est pas fondé à présenter sans mandat régulier une réclamation dirigée contre une imposition en matière de taxes sur le chiffre d'affaires établie au nom de son épouse, dès lors qu'il ne tient pas de sa seule qualité d'époux le droit d'agir au nom de sa femme (CE, arrêt du 9 novembre 1979, n° 11000).

La même jurisprudence s'applique vis-à-vis de la femme (CE, 6 mars 1981, n° 13206).

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, une jurisprudence constante du Conseil d'Etat estime que le conjoint ne tient, ni de ses fonctions, ni de sa qualité, le droit d'agir au nom du redevable lorsqu'il ne dispose pas d'un mandat régulier ou n'a pas été mis en demeure d'acquitter l'imposition litigieuse (CE, arrêt du 7 octobre 1987, n°73166).

Toutefois, l'époux d'une exploitante individuelle mentionné au registre du commerce comme « fondé de pouvoir ayant procuration générale » a été considéré comme habilité à réclamer sans mandat en matière de taxe sur la valeur ajoutée (CE, arrêt du 18 novembre 1987, n°55414, cf. I-D-2-b). Le principe énoncé par cette décision trouve son fondement dans l'existence d'une procuration générale, enregistrée au registre du commerce, qui habilite son possesseur à introduire une réclamation et à ester en justice pour le compte du redevable légal.

Dès lors, lorsque l'époux signataire présente une réclamation concernant des impositions dont son conjoint est seul redevable et qu'il n'a pas justifié de sa qualité pour agir, le service doit, avant même d'instruire la demande, l'inviter à produire :

- soit, une procuration générale l'habilitant à agir sans mandat ;

- soit, la justification qu'il tire de ses fonctions, la qualité pour représenter son époux dans les mêmes conditions ;

- soit, le mandat spécial prévu par l'article R*197-4 du LPF.

Il est précisé que le mandat que confère l'article L121-6 du Code de commerce. au conjoint collaborateur qui est mentionné au registre du commerce ou au répertoire des métiers ne permet d'accomplir au nom du commerçant ou de l'artisan que les actes de gestion courante de l'entreprise et ne s'étend pas aux actes de la procédure contentieuse.

Par suite, à l'instar du conjoint associé ou salarié, le conjoint collaborateur ne peut valablement réclamer pour l'exploitant que s'il dispose d'un mandat régulier ou s'il a été expressément mentionné au registre du commerce ou au répertoire des métiers comme ayant procuration générale.

Enfin, en cas de doute sur la recevabilité de la réclamation présentée par le conjoint de l'exploitant, le service conserve la possibilité de demander au redevable de l'impôt de présenter lui-même une réclamation régulière.

7. Huissiers

450

À l'exception du cas prévu par l'article R*197-4 (3e al.) du LPF (cf. I-A-2), un huissier ne peut, en règle générale, réclamer contre des impositions établies au nom d'un tiers que s'il est muni d'un mandat, même dans l'hypothèse où la réclamation est introduite sous forme d'exploit.

En ce sens, (CE, 8 février 1967, n° 62740, RJ, 2ème partie, p. 40 ; CE, arrêt du 10 février 1967, n°67308, RJ, 2ème partie, p 44).

8. Notaires

460

Dans le cas où ils établissent ou déposent une déclaration de succession, les notaires n'agissent pas en tant qu'officiers ministériels (cf. I-A-2) mais en qualité de simples représentants des héritiers, donataires ou légataires, débiteurs de droit en vertu de l'article 1709 du CGI. Ils ne sont pas alors habilités à formuler sans mandat une réclamation en matière de droits de mutation par décès.

Dès lors, les notaires doivent être munis d'un mandat régulier lorsque les ayants droit entendent les charger :

- de contester devant le tribunal de grande instance une décision de l'Administration ne les satisfaisant pas ;

- d'assigner directement l'Administration à défaut de décision notifiée par le directeur dans le délai de six mois à compter du dépôt de la réclamation.

9. Nu-propriétaire

470

Le nu-propriétaire d'un immeuble n'est pas recevable à contester, sans mandat régulier de l'usufruitier, la taxe foncière afférente audit immeuble.

En effet, l'usufruitier étant, en cas de démembrement de la propriété, le seul débiteur légal de l'impôt foncier, a seul qualité pour réclamer contre cet impôt et, par suite, le nu-propriétaire n'est pas recevable à le contester, sans justifier d'un mandat régulier, s'il n'a pas été personnellement mis en demeure d'en acquitter le montant.

Le fait que l'avis d'imposition délivré pour le recouvrement de l'impôt foncier a été libellé au nom de « X ..., nu-propriétaire, par Y .., usufruitier », n'a pas pour effet de rendre le nu propriétaire solidaire de l'usufruitier pour le paiement de cet impôt (CE, 3 novembre 1947, RO, p. 289).

10. Sociétés en liquidation ou dissoutes

480

Lorsque la dissolution d'une société a entraîné la nomination d'un liquidateur par le tribunal de commerce (ou le tribunal civil statuant commercialement), ce liquidateur est seul habilité à représenter la société dissoute et l'ancien gérant de cette dernière n'est plus recevable à contester les impôts sociaux (CE, 20 mars 1964, n° 60829, RO, p. 65).

L'administrateur délégué d'une société dissoute n'a pas qualité, en l'absence de mandat du liquidateur, pour représenter la société en justice (CE, 24 mars 1933, Lebon p. 1354).

Est irrecevable la réclamation présentée sans mandat au nom d'une SCI en liquidation par un des associés qui n'a pas été mis personnellement en demeure d'acquitter les impositions mises à la charge de la société (CE, arrêt du 29 mars 1989, n° 71510).

11. Successions

490

En matière de droit de mutation par décès :

- si les successibles ne sont pas solidaires, l'action en restitution, même fondée sur un motif commun, ne peut être exercée, sans mandat, que par chacun, pour sa quote-part (Cass. Civ., 20 novembre 1889, DP 90-1-201 : S 90-1-353) ;

- l'administrateur judiciaire qui a souscrit la déclaration de succession ne peut réclamer, sans mandat, la restitution des droits versés en trop à la suite de la réduction, pour insuffisance d'actif, des legs particuliers (Trib. civ. Seine, 20 décembre 1849 ; cf. Maguéro, Traité alphabétique des droits d'enregistrement, IVe

Restitution, n° 303).

12. Tiers non mis en cause par l'Administration

500

Ne peut réclamer sans mandat une personne qui, s'étant portée garante de la société redevable, a dû rembourser à une banque le montant d'une cotisation que cette banque, en qualité de caution de la société défaillante, avait dû verser sur injonction du service du recouvrement (CE, arrêt du 18 juin 1980, n°22140).

Un tiers n'est pas fondé à présenter une réclamation par voie d'action oblique au nom d'un contribuable négligent (CE, arrêt du 27 mars 1981, n° 27717).

De même, l'Administration n'est pas tenue d'inviter un contribuable à régulariser une réclamation présentée en son nom par un tiers qui ne justifie pas d'un mandat régulier (CE, arrêt du 20 octobre 1982, n°24502).

C. Cessation du mandat

510

Il cesse dans les conditions prévues par les articles 2003 du C. civ., 2004 du C. civ., 2006 du C. civ. et 2007 du C. civ. :

- à l'expiration de la période prévue ;

- au décès du mandant ou à la dissolution de la société mandante.

Il a été jugé en ce sens que :

- la requête présentée devant le Conseil d'Etat par un tiers, postérieurement au décès d'un contribuable, n'est pas recevable si ce tiers ne justifie d'aucun pouvoir émanant des héritiers (CE, 9 novembre 1904, RO, 3934) ;

- le mandat prend fin alors même que le mandant décédé aurait agi en sa qualité de gérant d'une société en participation qui, en vertu des stipulations contenues dans l'acte constitutif, ne devait pas être dissoute par le décès de l'un de ses membres ; les sociétés en participation n'ont pas, en effet, d'existence au regard des tiers et leur gérant ne peut agir qu'en son nom personnel (CE, 6 août 1913, RO, 4589) ;

- la requête présentée par le mandataire d'une société dissoute est irrecevable si elle a été enregistrée postérieurement à la dissolution et à la clôture des opérations de liquidation (CE, 16 juin 1909, RO, 4245).

- par la révocation du mandataire ou par sa renonciation au mandat ;

- par l'interdiction ou la déconfiture du mandant ;

- par la mort, l'interdiction ou la déconfiture du mandataire.

D. Sanction de l'absence de mandat

520

La réclamation formulée par un tiers dépourvu de mandat régulier est irrecevable (CE, arrêt du 27 juin 1973, n°79958).

Cette irrecevabilité constitue un moyen d'ordre public qui peut être invoqué par l'Administration pour la première fois devant le tribunal administratif, même si le directeur a répondu sur le fond à la réclamation primitive (CE, 2 juin 1942, n° 59160, RO, p. 131 ; CE, 1er juillet 1959, RO, p. 456, et voir également CE, 22 décembre 1982, n° 37051 cité au II-B-5-e).

530

L'absence de mandat ou la production d'un mandat irrégulier peut, toutefois, être régularisée dans les conditions exposées au chapitre 5 du présent titre cf. BOI-CTX-PREA-10-50-IV-B, § 340.