



INFORMATION relative au rapport du conseiller rapporteur

Le présent rapport a été établi par un magistrat de la Cour de cassation, désigné conseiller rapporteur, en vue d'instruire une affaire (le « pourvoi en cassation ») soumise à la Cour de cassation. Au vu de ce rapport et des autres documents de la procédure, et après en avoir délibéré dans une formation de jugement comportant plusieurs juges, la Cour de cassation a tranché l'affaire par un arrêt, également diffusé sur Judilibre. Ce rapport est un document de travail préparatoire établi, d'abord, à l'intention des magistrats du siège de la Cour appelés à trancher l'affaire. Ces magistrats sont des spécialistes de la question de droit examinée dans le rapport, qui n'a dès lors pas vocation à faire une présentation doctrinale de l'état du droit, mais à procéder à l'analyse de la procédure, des éléments de droit pertinents et des éventuels enjeux juridiques de l'affaire. Conformément au principe du contradictoire, ce document est également communiqué aux parties ou à leurs avocats, ainsi qu'à l'avocat général. Enfin, ce rapport fournit une analyse à l'issue de laquelle le conseiller rapporteur ne donne pas son avis, lequel est soumis au secret du délibéré. Le rapport est donc toujours complété par deux autres documents établis par le rapporteur à l'intention des autres magistrats de la formation de jugement : une note d'avis et le ou les projets d'arrêts qu'il a préparés. Ces documents ne sont pas accessibles sur Judilibre.

N° D2511097		CO	
Décision attaquée : 6 novembre 2024 de la cour d'appel d'Aix-en-Provence			

le Directeur régional des finances publiques de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches du Rhône C/ Mme [C] [O] _____	
rapporteur : guillaume maigret	RAPPORT

TABLEAU SYNOPTIQUE DU RAPPORTEUR	
Identification du ou des points de droit à juger	Est-ce qu'au cours d'une procédure de rectification contradictoire un notaire peut représenter un contribuable en vertu d'un mandat tacite ?
Appréciation de la question posée	☒ question complexe

	☒ question nouvelle importante ☐ question transversale à plusieurs chambres ☐ question sériele
Proposition de rejet non spécialement motivé (art. 1014 CPC) : désignation des moyens et branches concernés	Moyen, pris en sa seconde branche
Formation proposée (lorsque l'affaire n'est pas déjà audienée)	☒ formation restreinte ☐ formation de section ☒ option possible : formation restreinte ou de section
En cas de publication de l'arrêt à rendre, intérêt de la diffusion du rapport sur Judilibre	☒ Oui ☐ Non
Nombre de projets d'arrêt préparés	☒ un projet d'arrêt le cas échéant : ☐ avec variantes ☐ plusieurs projets d'arrêt : <i>nombre</i> le cas échéant : ☐ avec variantes

1 - Rappel des faits et de la procédure

Mme [O] a fait l'objet d'une adoption simple par Mme [T] [G] aux termes d'un jugement du tribunal de grande instance de Nice du 19 janvier 2011.

[T] [G] est décédée le [Date décès 1] 2013 en l'état d'un testament olographe établi le 9 mars 2011 instituant Mme [O] seule héritière en qualité de légataire universelle.

La déclaration de succession primitive a été déposée le 10 mai 2014, complétée le 27 mai 2014, en faisant état de l'application l'abattement en ligne directe prévu à l'article 779 I du code général des impôts.

Une proposition de rectification a été adressée à Mme [O] le 31 juillet 2015 l'informant de la modification de l'actif taxable, de l'intégration de contrats d'assurance-vie, de la rectification de la valeur de l'immeuble légué et de l'application de l'abattement et du tarif pour les non-parents prévu à l'article 786 du code général des impôts.

En l'absence d'observations, les impositions ont été mises en recouvrement le 23 novembre 2015.

Mme [O] a contesté cette mise en recouvrement et cette réclamation a fait l'objet d'une décision de rejet le 5 mai 2017.

Le 13 juillet 2017, Mme [O] a fait assigner la direction générale des finances publiques devant un tribunal en contestant notamment la régularité de la procédure fiscale.

Par un jugement du 10 janvier 2020, le tribunal a notamment :

- dit que la procédure de redressement engagée à l'encontre de Mme [O] est irrégulière ;
- en conséquence, annulé l'avis de mise en recouvrement du 23 novembre 2015 et la décision de rejet du directeur général des finances publiques du 5 mai 2017 ;
- dit que l'administration fiscale tirera toutes conséquences de cette irrégularité sur les sommes dues par Mme [O] en sa qualité de légataire universelle de Mme [T] [G].

Sur l'appel formé par l'administration fiscale, la cour d'appel a, dans un arrêt du 6 novembre 2024, notamment :

- confirmé le jugement du tribunal sauf en ce qu'il annule l'avis de mie en recouvrement, statuant à nouveau du chef infirmé,
- prononcé la décharge des impositions mises à la charge de Mme [O].

C'est la décision attaquée par le pourvoi de l'administration fiscale.

Procédure devant la Cour de cassation

Pourvoi	N° D2511097 Du 31 janvier 2025
Mémoire ampliatif	Déposé le 30 mai 2025 (article 700 CPC : 4 000 euros).
Mémoires en défense et pourvois incidents	Mémoire en défense de la SARL Cabinet Briard, Bonichot et associés pour le compte de Mme [O] déposé le 29 juillet 2025 (article 700 CPC : 5 000 euros).

La procédure semble régulière et l'affaire en état d'être jugée.

2 - Exposé du moyen

Suivant un moyen unique, divisé en deux branches , le directeur régional des finances publiques de Provence Alpes Côte d'Azur et du département des Bouches du Rhône fait grief à l'arrêt de confirmer le jugement du tribunal judiciaire de Nice en date du 10 janvier 2020, en ce qu'il a déclaré la procédure fiscale engagée à l'encontre de Mme [C] [O] irrégulière et statuant à nouveau, prononcé la décharge des rehaussements d'impôt mis à sa charge, alors :

1 ° / que dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ; que le mandat ou la procuration est un acte par lequel une personne donne à une autre le pouvoir de faire quelque chose pour le mandant et en son nom ; qu'un mandat tacite habilitant un tiers à représenter le contribuable pour accepter ou refuser un redressement n'est pas admis ; qu'il résulte des échanges entre l'administration et Me [Z] qui a procédé pour le compte de Mme [O] au dépôt de la déclaration de succession de Mme [G] que rien ne laissait supposer que Me [Z] représenterait Mme [O] lors de la procédure de contrôle diligentée à l'encontre de cette dernière, aucun mandat exprès n'ayant été produit par la partie adverse ; qu'en relevant que « *l'existence d'un mandat tacite donné par Mme [C] [O] à Me [Z] pour la représenter vis-à-vis de l'administration est établie par les très nombreux échanges de courriers entre le notaire et ladite administration fiscale desquels il se déduit que Mme [C] [O] avait confié à Me [Z] la mission de la représenter non seulement pour*

l'établissement de la déclaration de succession, mais également pour l'établissement et la vérification des droits de succession dont elle était redevable », sans rechercher, comme il lui était demandé s'il existait effectivement un mandat au profit de Me [Z], la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales et des articles 1984, 1985 et 1989 du code civil, ensemble l'article 455 du code civil ;

2°/ que dans le cadre de la procédure de rectification contradictoire, l'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation ; que le mandat ou la procuration est un acte par lequel une personne donne à une autre le pouvoir de faire quelque chose pour le mandant et en son nom ; qu'un mandat tacite habilitant un tiers à représenter le contribuable pour accepter ou refuser un redressement n'est pas admis ; qu'en jugeant qu'il « *n'est pas plus discuté, comme le relève le premier juge, que l'administration fiscale a reçu et n'a pas contesté la demande du notaire de Mme [O] pour voir proroger le délai de réponse à 60 jours, considérant dès lors que ce dernier avait bien qualité pour solliciter ce délai supplémentaire* » pour en déduire que Me [Z] disposait d'un mandat tacite quand ce courrier n'émane pas du notaire, qui n'est jamais intervenu dans la procédure de rappel, mais de Mme [O] elle-même, la cour d'appel n'a pas justifié sa décision au regard de l'article L. 57 du LPF ensemble les articles 1984, 1985 et 1989 du code civil ensemble l'article 455 du code civil.

3 - Proposition de rejet non spécialement motivé (moyen, pris en sa seconde branche)

En application de l'article 1014 du code de procédure civile, il n'y a pas lieu de statuer par une décision spécialement motivée sur le moyen, pris en sa seconde branche, qui n'est manifestement pas de nature à entraîner la cassation, pour les raisons suivantes :

Le moyen, en sa seconde branche, reproche à la cour d'appel de ne pas avoir justifié sa décision au regard de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales ensemble les articles 1984, 1985 et 1989 du code civil ensemble l'article 455 du code civil, en jugeant qu'il « *n'est pas plus discuté, comme le relève le premier juge, que l'administration fiscale a reçu et n'a pas contesté la demande du notaire de Mme [O] pour voir proroger le délai de réponse à 60 jours, considérant dès lors que ce dernier avait bien qualité pour solliciter ce délai supplémentaire* » pour en déduire que Me [Z] disposait d'un mandat tacite quand ce courrier n'émane pas du notaire, qui n'est jamais intervenu dans la procédure de rappel, mais de Mme [O] elle-même.

En effet, si comme le relève le MD, le premier juge a retenu qu'il n'est pas contesté que le 11 août 2015, Mme [O], régulièrement représentée, a adressé à l'administration fiscale une demande de prorogation du délai de 30 jours pour répondre à la proposition de rectification du 28 juillet, ce dont il se déduit que contrairement à ce qu'a relevé la cour d'appel, c'est bien Mme [O] et non Me [Z] qui a adressé à l'administration cette demande de prorogation de délai de réponse après réception de la proposition de rectification, **le moyen, en ce qu'il critique des motifs surabondants, est inopérant**, dès lors qu'en retenant que l'existence d'un mandat tacite donné par Mme [O] à Me [Z] pour la représenter vis-à-vis de l'administration fiscale est établie par les très nombreux échanges de courriers entre le notaire et ladite administration fiscale desquels il se déduit que Mme [O] avait confié à Me [Z] la mission de la représenter non seulement pour l'établissement de la déclaration de succession, mais également pour l'établissement et la vérification des droits de succession dont elle était redevable, **la cour d'appel a légalement justifié sa décision.**

4 - Identification du ou des points de droit faisant difficulté à juger

- *Est-ce qu'au cours d'une procédure de rectification contradictoire, un notaire peut représenter un contribuable en vertu d'un mandat tacite ? (moyen, pris en sa première branche)*

5 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

L'arrêt :

Après avoir relevé,

- d'une part, que la proposition de rectification adressée le 28 juillet 2015 à Mme [O] était accompagnée d'une annexe comportant la reproduction des divers textes applicables à la procédure et notamment de l'article L. 54 B du livre des procédures fiscales aux termes duquel il est rappelé au contribuable qu'il a la faculté de se faire assister par le conseil de son choix, sans qu'il soit précisé, à ce stade de la procédure, qu'il était nécessaire pour Mme [O] d'être représentée en vertu d'un mandat régulier ;

- d'autre part, que la doctrine administrative rappelle (BOI-CTX-PREA-10-60) au visa de l'article R* 197-4 du livre des procédures fiscales qu'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, **l'arrêt retient que :**

- il n'est pas discuté que l'administration fiscale n'a aucun moment des nombreux échanges avec le notaire, attiré l'attention de Mme [O] sur la nécessité de produire un mandat exprès et écrit ;

- il n'est pas davantage discuté, comme le relève le premier juge, que l'administration fiscale a reçu et n'a pas contesté la demande du notaire de Mme [O] pour voir proroger le délai de réponse à 60 jours, considérant dès lors que ce dernier avait bien qualité pour solliciter ce délai supplémentaire ;

- au cas particulier, après avoir observé qu'au stade de la réponse à la proposition de rectification, antérieure à la réclamation, l'article R. 197-4 du livre des procédures fiscales n'a pas d'équivalent et l'existence d'un mandat tacite n'est pas exclue, l'existence d'un mandat tacite donné par Mme [O] à Me [Z] pour la représenter vis-à-vis de l'administration fiscale est établie par les très nombreux échanges de courriers entre le notaire et ladite administration fiscale desquels il se déduit que Mme [O] avait confié à Me [Z] la mission de la représenter non seulement pour l'établissement de la déclaration de succession, mais également pour l'établissement et la vérification des droits de succession dont elle était redevable,

pour en déduire que c'est par conséquent à juste titre que le premier juge a caractérisé l'existence d'un mandat tacite donné par Mme [O] à Me [Z], a constaté que l'administration fiscale n'avait pas apporté de réponse motivée aux observations ainsi formulées et prononcé la nullité de l'avis de mise en recouvrement et de la décision de rejet, **de sorte** que le jugement déféré est confirmé sauf en ce qu'il a annulé l'avis de mise en recouvrement, la cour devant prononcer la décharge des impositions mises à la charge de Mme [C] [O].

Le moyen :

Le moyen, en sa première branche, reproche à la cour d'appel d'avoir privé sa décision de base légale au regard de l'article L. 57 du livre des procédures fiscales, et des articles 1984, 1985 et 1989 du code civil, ensemble l'article 455 du code civil,

en relevant que « *l'existence d'un mandat tacite donné par Mme [C] [O] à Me [Z] pour la représenter vis-à-vis de l'administration est établie par les très nombreux échanges de courriers entre le notaire et ladite administration fiscale desquels il se déduit que Mme [C] [O] avait confié à Me [Z] la mission de la représenter non seulement pour l'établissement de la déclaration de succession, mais également pour l'établissement et la vérification des droits de succession dont elle était redevable* », sans rechercher, comme il lui était demandé s'il existait effectivement un mandat au profit de Me [Z], cependant qu'un mandat tacite habilitant un tiers à représenter le contribuable pour accepter ou refuser un redressement n'est pas admis.

- Textes applicables :

- Article L. 57 du LPF :

L'administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui doit être motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation.

Sur demande du contribuable reçue par l'administration avant l'expiration du délai mentionné à l'article L. 11 ¹, ce délai est prorogé de trente jours.

(...)

Lorsque l'administration rejette les observations du contribuable sa réponse doit également être motivée.

- Article 1984 du code civil :

Le mandat ou procuration est un acte par lequel une personne donne à une autre le pouvoir de faire quelque chose pour le mandant et en son nom.

Le contrat ne se forme que par l'acceptation du mandataire.

- Article 1985 du code civil :

Le mandat peut être donné par acte authentique ou par acte sous seing privé, même par lettre. Il peut aussi être donné verbalement, mais la preuve testimoniale n'en est reçue que conformément au titre " Des contrats ou des obligations conventionnelles en général ".

L'acceptation du mandat peut n'être que tacite et résulter de l'exécution qui lui a été donnée par le mandataire.

- Article 1989 du code civil :

Le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat : le pouvoir de transiger ne renferme pas celui de compromettre.

- Observations :

Le moyen, en sa première branche, repose sur le postulat selon lequel un mandat tacite habilitant un tiers à représenter le contribuable pour accepter ou refuser un redressement

ne serait pas admis.

Pour en apprécier le bien-fondé, il convient de déterminer :

- dans quelles conditions le contribuable peut se faire représenter au cours de la procédure de rectification contradictoire ;
- de ce qu'il en est lors de la phase préalable contentieuse ;
- ce qu'implique un mandat tacite ;

5.1 La représentation du contribuable au cours de la procédure de rectification contradictoire :

Pour rappel, **la procédure de rectification contradictoire** (art. L. 55 à L. 61 C du LPF), qui est applicable quand l'administration fiscale constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt (art. L. 55 du LPF), **a pour objet d'interdire à l'administration de mettre directement en recouvrement un redressement d'impôt, sans avoir eu un dialogue avec le contribuable**. Elle s'ouvre par la proposition de rectification, qui est adressée au contribuable et doit être motivée de manière à permettre à celui-ci de formuler ses observations ou de faire connaître son acceptation (art. L. 57 du LPF ²), et s'achève soit par l'abandon du rehaussement envisagé, soit en cas de maintien de celui-ci, par la mise en recouvrement ³ - l'établissement de l'avis de mise en recouvrement (AMR), qui se rattache à l'assiette de l'impôt, étant la première opération de recouvrement et ouvrant la phase contentieuse préalable relevant du contentieux de l'établissement de l'impôt (art. L. 61 et L. 190 et s. du LPF) -.

La procédure de rectification contradictoire fait bénéficier le contribuable de diverses garanties, parmi lesquelles figurent notamment **la faculté pour le contribuable de présenter ses observations** (art. L. 57), **auxquelles l'administration fiscale doit répondre** - étant observé qu'une absence de réponse avant la mise en recouvrement du rehaussement d'impôt aboutit à une méconnaissance des dispositions de l'article L. 57 du LPF, ayant la nature d'une irrégularité substantielle (CE, 8e et 9e ss-sect., 19 mars 1986, n° 46948) -, **et le droit de se faire assister d'un conseil pour discuter la proposition de rectification** (art. L. 54 B du LPF).

En effet, **l'article L 54 B du LPF prévoit que la notification d'une proposition de rectification doit mentionner, sous peine de nullité, que le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition de rectification ou pour y répondre.**

- La doctrine administrative :

La doctrine administrative applicable en l'espèce (BOI-CF-PGR-30-10 , §20 , publiée le 12 septembre 2012) prévoit que « *dans la pratique* », l'information selon laquelle le contribuable a la faculté de se faire assister d'un conseil de son choix pour discuter la proposition de rectification ou pour y répondre « *est réalisée par le moyen de propositions de rectification ou de procès-verbaux. Les imprimés utilisés comportent d'ailleurs une mention expresse satisfaisant à l'obligation édictée par l'article L54 B du LPF.* »

S'agissant de la notion de « conseil » prévue à l'article L. 54 B du LPF, elle renvoie (§60) aux commentaires de l'article L. 47 du LPF ⁴ (BOI-CF-PGR-20-20, I. A), selon lesquels « **"le terme conseil" mentionné à l'article L. 47 du LPF n'est pas employé par référence à un texte organisant une profession. Il en résulte que le contribuable peut choisir n'importe quelle personne comme conseil , il peut ainsi demander à son conjoint de l'assister en tant que conseil »** (§20).

Par ailleurs, toujours selon la doctrine administrative BOI-CF-IOR-10-50 , §410, publiée le 12 septembre 2012, « **ont qualité pour répondre à la proposition de rectification** (cf. BOI-CF-IOR-10-30-III-A) :

- le contribuable lui-même et toute personne qui, étant son représentant légal, pourrait, à la date de la réponse, être pris pour destinataire d'une proposition de rectification le concernant. **Les autres personnes n'auraient la possibilité de le faire que si elles justifiaient d'un mandat régulier délivré à cet effet ;**

(...)

420 §

Les réponses fournies par des personnes n'ayant pas qualité pour le faire doivent être considérées comme inexistantes . »

La doctrine administrative considère donc que seul le contribuable et toute personne qui, étant son représentant légal, pourrait, à la date de la réponse, être pris pour destinataire d'une proposition de rectification le concernant - ce qui vise notamment les héritiers s'agissant d'une procédure de rectification concernant un contribuable décédé, le tuteur pour le cas où la procédure viserait un majeur placé sous tutelle, le liquidateur judiciaire pour un contribuable placé en liquidation judiciaire, le mandataire préalablement désigné par le contribuable, le responsable légal de la personne morale faisant l'objet d'une procédure de rectification etc. ⁵ -, ont qualité pour répondre à la proposition de rectification.

Les autres n'ont la possibilité de le faire que si elles justifient d'un mandat « régulier » délivré à cet effet, c'est-à-dire d'un mandat exprès. Il en résulte que la doctrine administrative exige la production d'un mandat exprès habilitant celui qui répond à la proposition de rectification à le faire au nom et pour le compte du contribuable.

Enfin, la doctrine administrative précise **qu'il ne doit pas être tenu compte des réponses fournies par des personnes n'ayant pas qualité pour le faire, les considérant même comme inexistantes .**

- La jurisprudence :

Commentant la jurisprudence administrative un auteur ⁶ remarque qu' « à la différence de la situation de réception de la proposition de rectification (...), **le juge de l'impôt n'admet pas qu'un tiers réponde à ladite proposition pour le contribuable, sur le fondement d'un mandat tacite. »**

Ainsi, selon le Conseil d'Etat, lorsque les observations formulées en réponse à des notifications de redressements l'ont été par le chef comptable d'une SARL qui ne justifiait pas être habilité à les présenter au nom de la société, celle-ci doit être considérée comme ayant accepté tacitement les redressements, faute d'avoir exprimé valablement, dans le

délai qui lui était imparti son refus d'accepter les redressements envisagés (CE 15 mai 1992, n° 61816 : RJF 1992, n° 1216 ; Dr. fisc. 1992, comm. 1813).

Un mandat exprès du gérant d'une SARL est nécessaire pour justifier de l'habilitation du comptable de cette société à présenter des observations en réponse à la notification de redressement reçue par la SARL. Faute d'avoir fait parvenir à l'administration, avant l'expiration du délai de trente jours, des observations signées par une personne habilitée à le faire, la société contribuable est réputée avoir accepté les impositions et les pénalités figurant sur la notification de redressement (CE 13 juillet 2006, n° 268399 , SARL Coserm : RJF 2007, n° 594).

Un commentateur ⁷ de ce dernier arrêt observe que « *le juge de l'impôt refuse d'admettre l'existence d'un mandat tacite habilitant un tiers à représenter le contribuable pour accepter ou refuser un redressement, **cet acte traduisant une véritable décision engageant le contribuable.** La situation est différente de celle visée par la jurisprudence admettant la régularité de la notification de redressement réceptionnée sans mandat par le comptable ⁸ (CE, 28 janvier 1981, n° 16600 : RJF 3/81 n° 245) ou la consultation par le vérificateur des documents comptables de l'entreprise chez le comptable qui les détenait sans qu'il demande à celui-ci la production d'un mandat écrit (CE, 12 mai 1976, n° 94895 : RJF 7-8/76 n° 343). En vertu de l'article L 223-18 du code de commerce, les sociétés à responsabilité limitée sont légalement représentées par leur gérant. La mention "pour ordre" portée sur la lettre signée par le comptable d'une société à responsabilité limitée ne constitue pas un mandat exprès du gérant de cette société. »*

Par ailleurs, le mandat que détient le comptable salarié d'une société pour lui permettre de télédéclarer la TVA ne lui donne pas qualité pour présenter des observations au nom d'une société ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité. La seule circonstance qu'il aurait été entendu par le vérificateur au cours des opérations de vérification ne saurait révéler l'existence d'un mandat pour présenter valablement des observations en réponse au nom de la société. Ni le principe de loyauté, ni les termes de la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, qui précise, au demeurant, que toute personne représentant l'entreprise doit disposer d'un mandat, ne faisaient obligation à l'administration fiscale d'informer la société de ce que son comptable n'avait pas qualité pour la représenter; celle-ci n'ayant pas exprimé valablement son refus des rehaussements proposés doit apporter la preuve du caractère exagéré ou non fondé des impositions (CAA Versailles, 24 mai 2016, n° 15VE01756, SARL Atelier Cabiron : RJF 2016, n° 740).

Toutefois, concernant la représentation du contribuable par un avocat au cours de la procédure d'imposition, se fondant sur les dispositions de l'article 4 de la loi du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, selon lesquelles « Nul ne peut, s'il n'est avocat, assister ou représenter les parties, postuler et plaider devant les juridictions et les organismes juridictionnels ou disciplinaires de quelque nature que ce soit, sous réserve des dispositions régissant les avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation et les avoués près les cours d'appel » et celles de l'article 6 de la même loi prévoyant que « Les avocats peuvent assister et représenter autrui devant les administrations publiques, sous réserve des dispositions légales et réglementaires », **le Conseil d'Etat a dit pour droit qu'il en résulte que, sous réserve des dispositions législatives et réglementaires excluant l'application d'un tel principe dans les cas particuliers qu'elles déterminent, les avocats ont qualité pour représenter leurs clients devant les administrations publiques sans avoir à justifier du mandat qu'ils sont réputés avoir reçu de ces derniers dès lors qu'ils déclarent agir pour**

leur compte et qu'aucune disposition législative ou réglementaire applicable au déroulement de la procédure d'imposition ne subordonne la possibilité pour un avocat de représenter un contribuable à la justification du mandat qu'il a reçu (CE, avis, 5 juin 2002, n° 227373) suivant en cela les conclusions de M. Bachelier, Commissaire du gouvernement.

Celui-ci relevait dans ses conclusions qu' « il ne s'agit pas de s'interroger sur la nécessité d'un mandat donné à l'avocat pour accomplir tel ou tel acte au cours de la procédure d'imposition ou sur son étendue. Celui-ci doit naturellement exister. **Seul est en question le point de savoir si le contribuable doit en justifier à peine d'irrégularité de la représentation par son conseil.** (...) Si une justification du mandat est requise et si elle n'est pas intervenue, il en résultera par exemple que dans la procédure contradictoire la réponse du contribuable à la notification de redressement signée par l'avocat sera regardée comme émanant d'une personne non habilitée et assimilée à un défaut de réponse (cf. par analogie : CE, 24 juillet 1987, n° 72700, Société d'exploitation des Etablissements Croissant- Service : RJF 10/87 n°1033 , Droit Fiscal 1987 n°44 comm.1971 ; pour le chef comptable d'une société : CE 15 mai 1992 n° 61816 SARL Solodec : RJF 8-9/92 n° 1216, Droit Fiscal 1992 n° 40 comm.1813⁹). Dès lors, les redressements seront regardés comme acceptés et l'administration pourra régulièrement mettre en recouvrement l'imposition sans avoir à répondre aux observations du contribuable (...). Par ailleurs, en application de l'article R* 194-1 du LPF, le contribuable supportera la charge de la preuve du mal-fondé de l'imposition qu'il aura contestée (...). **Si vous estimez au contraire que cette justification ne peut être exigée, il en résultera d'une part que les actes accomplis en sa qualité de mandataire par l'avocat qui déclare agir pour le compte de son client seront réputés valables et que si l'administration refuse de les prendre en compte la régularité de la procédure d'imposition pourra en être affectée . D'autre part, le mandant sera engagé vis-à-vis de l'administration fiscale par les actes accomplis par son mandataire, qu'il s'agisse par exemple de l'acceptation des redressements , de l'absence de demande de saisine de la commission départementale voire de la conclusion d'une transaction. Dans le cas où le contribuable soutiendrait ultérieurement devant le service que son avocat a excédé le mandat de représentation qu'il lui avait confié, le service serait fondé selon nous à opposer la théorie du mandat apparent (...). En vertu de cette théorie le mandant, même en l'absence de faute susceptible de lui être reprochée, peut être engagé par les actes du mandataire si la croyance du tiers à l'étendue des pouvoirs du mandataire est légitime. Compte tenu de son appartenance à un ordre professionnel l'avocat présente toutes les garanties de sérieux et d'honorabilité emportant la croyance légitime de l'administration en ses pouvoirs de mandataire du contribuable. L'administration ne pourrait donc se voir reprocher de ne pas avoir demandé la justification du mandat. Sa responsabilité ne sera pas engagée vis-à-vis du contribuable au cas où ses affirmations seraient exactes. Le contribuable aurait la faculté de mettre en jeu la responsabilité de son avocat au cas où il estimerait que celui-ci s'est mépris sur l'étendue de son mandat (...). »**

Et d'ajouter, « le ministre soutient (...) que les dispositions particulières du livre des procédures fiscales prévoient que la procédure du contrôle fiscal et la procédure de redressement doivent être suivies avec le contribuable lui-même. Il semble ainsi contester la possibilité d'un mandat délivré par celui-ci à un tiers pour le représenter dans ces procédures. **Cependant si les articles L 47, L 57 L 59, R 57-1 et R 59-1 dont il se prévaut mentionnent effectivement le contribuable et si l'article L54 B précise que**

celui-ci a la faculté de se faire assister par un conseil, il ne saurait être déduit de ces textes qu'ils excluent toute représentation notamment par un avocat . »

Et parmi les éléments l'incitant à « *proposer de juger que lors de la procédure d'imposition l'avocat n'a pas, à peine d'irrégularité de la représentation de son client, à justifier du mandat du contribuable l'habilitant à agir pour son compte* », il relevait qu' « **aucune disposition applicable à la procédure fiscale n'exige une justification du mandat de l'avocat** », observant que « *le Gouvernement pourrait toujours l'instituer par voie réglementaire* », et que « *la jurisprudence de la Cour de cassation* » lui paraissait « *aller en ce sens* », la Cour ayant admis « **qu'il n'était pas d'usage en raison de l'honorabilité et de l'autorité qui s'attachent aux fonctions d'un notaire, de vérifier l'étendue des pouvoirs de mandataire que celui-ci détient** (Cass. civ.3e, 2 octobre 1974, [n° 73-11.481](#), *Bull. civ.*, *III*, *n° 331* ; Jan/ Bouvier : JCP 1976 II 18247 note H. Thuillier) (...) . »

Le Conseil d'Etat, par la suite, a jugé que le collaborateur d'un avocat qui n'a pas lui-même la qualité d'avocat, ne peut agir pour le compte du client de l'avocat que s'il produit un mandat exprès de ce client . Par suite, la cour a commis une erreur de droit en jugeant qu'une lettre, signée par une collaboratrice d'un avocat n'ayant pas elle-même la qualité d'avocat, informant l'administration que le contribuable était en désaccord avec l'ensemble des redressements notifiés devait être regardée comme manifestant le refus du contribuable d'accepter les redressements notifiés selon la procédure contradictoire (CE, 8e et 3e ss-sect., 13 janvier 2010, n° 323163).

Sauf erreur, **la Cour de cassation ne semble pas s'être prononcée sur l'admission d'un mandat tacite habilitant un tiers** - en l'occurrence il s'agit d'un notaire - **à représenter un contribuable pour accepter ou refuser un redressement.**

Toutefois, au visa de l'article L. 57, alinéa 3, du livre des procédures fiscales, **la Cour de cassation a censuré un tribunal** , qui avait fait droit à une demande de dégrèvement de droits d'enregistrements, au motif que l'administration n'avait pas répondu à des points précis soulevés par le contribuable dans une correspondance, **en jugeant**, après avoir relevé que dans celle-ci, le contribuable s'était borné à faire valoir que le bien ne trouvait pas acquéreur en raison du caractère "déprimé" du marché immobilier et avait joint une lettre de son notaire faisant état des appréciations formulées par d'éventuels acheteurs quant à la nécessité de travaux et à la configuration particulière du bien , **que l'administration n'est pas tenue à répondre à des observations présentées par des tiers** (Com., 19 décembre 2000, [n° 98-12.260](#)) .

Par ailleurs, notre chambre, à propos non pas d'une procédure de rectification contradictoire mais d'une procédure de taxation d'office, a censuré, au visa des articles L. 66 et L 67 du livre des procédures fiscales, une cour d'appel ayant retenu, pour rejeter la demande de la société, que les avocats représentent leurs clients devant les administrations publiques sans avoir à justifier de mandat, qu'en l'occurrence l'avocat de la société en cause est l'auteur de tous les courriers échangés avec l'administration fiscale et qu'il est établi par sa présence aux côtés de la société et par les réponses faites qu'il disposait d'un mandat implicite lui permettant d'effectuer au nom de la société les actes de procédure la concernant , **alors qu'il n'était pas établi que la société ait été mise en demeure et que l'avocat préalablement à l'envoi de la mise en demeure ait déclaré agir pour le compte de la société** (Com., 20 novembre 2007, [n° 04-17.855](#)).

Toutefois, dans un arrêt ultérieur, notre chambre a jugé, qu'ayant énoncé que l'article 757 du code général des impôts prévoit que les actes renfermant, soit la déclaration par le

donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel sont sujets au droit de donation et que la même règle s'applique lorsque le donataire révèle un don manuel à l'administration fiscale, **la cour d'appel, dès lors que la possibilité pour un avocat de représenter un contribuable au cours de la procédure d'imposition n'est subordonnée à la justification du mandat qu'il a reçu, a décidé, à bon droit, que le courrier de ce dernier valait révélation au sens de cet article** (Com., 19 janvier 2010, [n° 08-21.476](#), [Bull. 2010, IV, n° 10](#)).

Les décisions rendues par la Cour de cassation sur la question de la représentation du contribuable au cours de la procédure de rectification ou de redressement témoignent de sa volonté d'exercer un contrôle strict de la motivation des décisions des cours d'appel amenées à interpréter les mandats délivrés par le contribuable à des tiers à cette occasion.

Ainsi, ayant retenu, sans le dénaturer, que le mandat donné à M. [U] ne lui conférait pas le pouvoir de recevoir l'avis de vérification ou les propositions de redressement, la cour d'appel en a exactement déduit que la société ne pouvait se prévaloir du fait que la notification de redressement n'avait pas été adressée à son avocat (Com., 12 juillet 2011, [n° 10-18.103](#)).

Si, sauf stipulation contraire, le mandat donné par un contribuable à un conseil ou tout autre mandataire, pour recevoir l'ensemble des actes de la procédure et y répondre, emporte élection de domicile auprès de ce mandataire, ce qui impose au service en charge de la procédure de redressement, lorsque le mandat a été porté à sa connaissance, d'adresser au mandataire l'ensemble des actes de la procédure, l'expédition de tout ou partie de ces actes au domicile ou au siège du contribuable est réputée régulière s'il est établi que le pli de notification a été effectivement retiré par le contribuable ou par l'un de ses préposés (Com., 6 décembre 2016, [n° 15-18.718](#), [Bull. 2016, IV, n° 152](#)).

Ayant relevé que la contribuable avait donné le 4 octobre 2000 mandat à son avocat de la représenter dans le cadre des redressements à l'impôt de solidarité sur la fortune notifiés le 6 septembre 2000, et que ce mandat ne se limitait pas à l'établissement des observations, mais s'étendait à la poursuite ultérieure de la procédure, la cour d'appel en a exactement déduit que l'administration fiscale pouvait notifier au mandataire du contribuable la réponse qu'elle formulait aux observations présentées par ce dernier et a, par ce motif, légalement justifié sa décision (Com., 4 novembre 2008, [n° 07-20.064](#)).

Ayant constaté que l'administration fiscale, qui avait connaissance de l'existence du mandat qui emportait élection de domicile, avait adressé sa réponse aux observations du contribuable à l'adresse personnelle de Mme [F], laquelle, étant à l'étranger, ne l'avait pas reçue, la cour d'appel en a déduit, à bon droit, que la procédure de rectification était irrégulière (Com., 24 octobre 2018, [n° 17-11.431](#)).

Toutefois, après avoir énoncé que, si un contribuable peut se faire représenter dans le cadre d'une procédure de vérification fiscale par tout mandataire, c'est à la condition que ce dernier soit habilité à recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition et à y répondre et qu'il y ait élection de domicile chez lui, **c'est par une interprétation souveraine, exclusive de dénaturation**, des termes des lettres des 2 février, 23 février, 6 mars et 11 juin 2012, que leur ambiguïté rendait nécessaire, que la cour d'appel a retenu que ces lettres, qui avaient pour objet de demander à l'administration fiscale de communiquer ses pièces, aussi, à l'expert-comptable de [E] [I], ne pouvaient être regardées comme conférant à ce dernier la qualité de mandataire de son client et emportant élection de domicile de celui-ci en ses bureaux. Ayant, en outre, retenu

qu'avaient été versés aux débats les avis de réception des plis adressés à [E] [I] par l'administration fiscale, auxquels celui-ci avait répondu personnellement, écartant ainsi l'impossibilité d'un dialogue avec l'administration, la cour d'appel a pu en déduire que la procédure était régulière (Com., 7 juillet 2020, [n° 18-10.910](#)).

Après avoir constaté que la société Zaika avait donné mandat à la société Intexco de la représenter auprès des services administratifs et fiscaux français, notamment pour signer, adresser et recevoir des documents, correspondances, demandes d'information et déclarations, **c'est par une interprétation souveraine, exclusive de dénaturation, des termes de cet acte, que leur ambiguïté rendait nécessaire** , que la cour d'appel a retenu que le mandat ainsi confié à la société Intexco, qui ne prévoyait pas qu'elle était mandatée pour recevoir les documents adressés par l'administration dans le cadre d'éventuelles procédures, notamment de rectification, n'emportait pas élection de domicile du contribuable auprès de son mandataire et en a déduit que l'administration fiscale pouvait valablement adresser les pièces de procédure à la société Zaika elle-même (Com., 7 juillet 2021, [n° 19-16.970](#)).

5.2 La représentation du contribuable lors de la phase préalable contentieuse

La phase contentieuse préalable, qui intervient postérieurement à la procédure de rectification, s'ouvre lors de l'émission de l'AMR qui, une fois notifié, fait courir le délai de réclamation préalable (R* 196-1 du LPF).

La législation fiscale est plus précise sur la représentation du contribuable au cours de cette phase puisqu'un texte prévoit les conditions dans lesquelles un tiers peut former une réclamation pour autrui .

Ainsi, selon l'article R.* 197-4 du livre des procédures fiscales :

« Toute personne qui introduit ou soutient une réclamation pour autrui doit justifier d'un mandat régulier. Le mandat doit, à peine de nullité, être produit en même temps que l'acte qui l'autorise ou enregistré avant l'exécution de cet acte.

Toutefois, il n'est pas exigé de mandat des avocats inscrits au barreau ni des personnes qui, en raison de leurs fonctions ou de leur qualité, ont le droit d'agir au nom du contribuable . Il en est de même si le signataire de la réclamation a été mis personnellement en demeure d'acquitter les impositions mentionnées dans cette réclamation.

Les officiers publics ou ministériels désignés aux 1° à 3° de l'article 1705 du code général des impôts [10](#) sont autorisés à présenter ou soutenir sans mandat exprès une réclamation relative aux impôts, droits ou taxes qu'ils sont tenus d'acquitter en application de cet article. »

- La doctrine administrative :

La doctrine administrative (BOI-CTX-PREA-10-60), publiée le 4 février 2015 [11](#), précise qu'« *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) .

»

Au titre des personnes ayant qualité pour agir sans mandat, elle précise que sont habilités à présenter des réclamations pour autrui sans avoir à justifier d'un mandat « *en matière de droits d'enregistrement, de taxe de publicité foncière et de droits de timbre : 20 § Les officiers publics ou ministériels visés au 1° à 3° de l'article 1705 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, arrêt du 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 AN du 9 avril 1976 p. 1555, cf. II-B-7 et 8 § 450 et 460). »*

Et la doctrine de citer la réponse ministérielle Bolo (JO AN du 9 avril 1976 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. »

Enfin, au titre des personnes devant justifier d'un mandat, la doctrine administrative prévoit (§460) que « **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 § 20) 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. (...) »

- La jurisprudence :

Notre chambre, dans un arrêt certes ancien, a jugé que pour introduire auprès de l'administration des impôts une réclamation contre une décision de redressement, **les notaires, qui ne tiennent pas de leurs fonctions ou de leur qualité, le droit d'agir au nom du contribuable, ne sont dispensés**, en vertu de l'article 1934 ¹² du code général des impôts, **de produire un mandat exprès de leurs clients que pour les droits qui sont tenus personnellement d'acquitter, et ces officiers publics n'étant tenus, en vertu de l'article 1705 du même code, que des droits relatifs aux actes passés devant eux et qui sont à enregistrer, ne sauraient formuler, sans mandat exprès, une réclamation relative à des droits qui, postérieurement à l'enregistrement de l'acte, sont réclamés aux parties par l'administration** (Com., 3 mai 1973, [n° 72-10.042](#), [Bull. civ., IV, n° 161](#)).

5.3 Le mandat tacite :

Selon M. Le Tourneau, « le code civil prévoit la possibilité du mandat tacite, au moins quant à l'acceptation par le mandataire, déduite de l'exécution qu'il donne (art. 1985, al. 2, du code civil ¹³). Il ajoute que « malgré certaines réserves doctrinales (ex. : L. JOSSERAND, *Traité de droit civil*, t. 2, 2e éd., 1938, Sirey, n° 1405), la jurisprudence admet largement la possibilité du mandat tacite. En effet, elle en reconnaît l'existence. D'abord, quand la volonté du mandataire ne s'est exprimée que par l'exécution (acceptation tacite, cas visé par l'art. 1985 du C. civ.. – Civ. 3e, 12 mars 1997, [n° 94-16.766](#), [Bull. civ. III, n° 59](#) ; D. 1997. Somm. 329, obs. C. Atias, indivision successorale). Mais encore, au-delà du texte, lorsque le mandant lui-même n'a exprimé sa volonté que tacitement (offre tacite. – Com. 12 mars 1996, [n° 93-20.865](#), [RJDA 1996, n° 916](#). – Civ. 1re, 22 oct. 1996, [n° 94-15.613](#), [Bull. civ. I, n° 358](#)). Cela, dans les domaines les plus divers, des professions libérales (Comp. : Civ. 1re, 27 mars 1979, n° 78-10.298, [Bull. civ. I, n° 102](#), médecin) au contrat de travail, en passant par le droit commercial (Paris, 27 févr. 1997, [Gaz. Pal. 1998. 1. Somm. 197](#), gestion de portefeuille (...)) ou les groupements d'entreprises constitués en vue de la réalisation de travaux (Com. 3 mars 2009, n° 07-17.663, [RJDA 2009, n° 424](#). – Civ. 3e, 10 mars 2015, n° 14-10.001, NP). Et la loi est venue, à l'occasion, consacrer la notion (C. civ., art. 815-3, in fine, à propos d'un indivisaire. – C. civ., art. 1432, al. 1er, et art. 1540, al. 1er. – C. rur., art. L. 321-1, entre époux ; etc.). Enfin, la doctrine n'est pas en reste: c'est par un mandat tacite qu'elle explique traditionnellement les effets de la solidarité active et les effets secondaires de la solidarité passive (mais pour celle-ci l'explication n'est plus guère admise). »

Observant qu' « il y a mandat tacite lorsqu'une personne fait un acte au nom et pour le compte d'autrui, qui y consent en silence (art. 1985, alinéa 1 du code civil) », d'autres auteurs ¹⁴ indiquent que « **bien que non exprimée la volonté du mandat est déduite des circonstances ; elle ne peut avoir pour objet que les actes d'administration.** »

Un autre auteur ¹⁵ remarque que **les effets du mandat tacite seront « éventuellement limités, qui ne pourront a priori concerner que les actes d'administration, conformément à l'idée que c'est seulement à la validation de tels actes que la caractérisation d'un mandat tacite peut servir** (solution respectueuse de l'esprit de

l'article 1988 du code civil¹⁶, selon lequel "le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration").

MM. [W], [X] et [P]¹⁷ observent que « ***l'admission du mandat tacite est dangereuse, car le mandat ne doit pas être donné à la légère et le mandant ne doit pas être engagé à son insu. Elle apparaît surtout lorsqu'il y a communauté de vie (l'hypothèse la plus vivante du mandat tacite est le mandat tacite entre époux prévu par la loi - art. 1432, al. 1 et 1540 du code civil) ou d'intérêts (la loi a prévu des mandats tacites entre indivisaires pour les actes d'administration) ; souvent, les officiers ministériels en bénéficient*** (ex : d'après les circonstances, la clause insérée dans un acte de vente ou de prêt selon laquelle le paiement se fera en l'étude du notaire vaut, ou ne vaut pas, mandat tacite de recevoir les paiements : Req, 10 octobre 1940, G.P., 40.II.66 ; Civ., 3 novembre 1947, JCP, 47.II.2009). ***Le principe est que le mandat tacite doit être prouvé selon le droit commun*** (Civ. 3^e, 29 octobre 1970, B., III, n° 562). La jurisprudence admet facilement qu'il y ait commencement de preuve par écrit ou une impossibilité morale ou matérielle de se procurer un écrit rendant, l'un et l'autre, admissibles les présomptions et les témoignages ; elle décide aussi, avec la même facilité, que le mandant a tacitement ratifié le mandat. »

5.4 L'argumentaire des parties :

A l'appui de son pourvoi, l'administration fiscale fait valoir que :

- admettre qu'un tiers puisse répondre à une proposition de rectification en vertu d'un mandat tacite qui lui aurait été délivré par le contribuable, lequel mandat n'est qu'oral entre les parties et dont l'administration n'a pas connaissance, fait peser un véritable aléa juridique sur les procédures de contrôle en cours et à venir dès lors que faute d'écrit, l'étendue des pouvoirs du mandataire ne serait pas connue, en contradiction avec ce que jugent les hautes juridictions administratives et judiciaires ;
- L'admission du mandat tacite lors d'une procédure de contrôle offrirait alors la possibilité pour le contribuable de remettre en cause de manière opportuniste les procédures diligentées par les services de contrôles en lui permettant de régulariser a posteriori une situation ou le mandat exprès, qui faisait défaut, n'ayant pas été produit à temps.

En réponse, le MD observe que la question est de savoir si, dans certaines circonstances, l'existence d'un mandat tacite au profit d'un tiers, en l'espèce un notaire, peut être reconnu, lorsque les éléments du dossier démontrent que le notaire a été chargé par l'héritier ou le légataire d'assurer la gestion complète de la succession, y compris la représentation dans les échanges avec l'administration fiscale.

Il fait valoir qu' en l'espèce, seule une absence de réponse à la proposition de rectification pouvait porter préjudice à la contribuable et le fait que le notaire satisfasse la demande de l'administration en répondant à sa place ne pouvait, au stade du contrôle fiscal, que lui rendre service.

Il ajoute que ce n'est que dans l'hypothèse où la contribuable - l'administration fiscale lui ayant demandé de produire le mandat exprès ayant habilité le notaire à répondre en son nom et pour son compte - se serait abstenue de le produire que l'administration fiscale était en droit de considérer qu'il n'existait pas un mandat tacite pour la procédure de rappel.

Il en déduit qu'au cas particulier, comme l'a relevé la cour d'appel, l'administration fiscale était tenue de répondre au courrier du notaire en réponse à la proposition de rectification.

C'est au vu de l'ensemble de ces éléments qu'il appartiendra à la chambre de se prononcer sur les mérites du pourvoi.

¹ Selon l'article L. 11 du LPF, dans sa rédaction applicable, « A moins qu'un délai plus long ne soit prévu par le présent livre, **le délai accordé** aux contribuables pour répondre aux demandes de renseignements, de justifications ou d'éclaircissements et, d'une manière générale, à toute notification émanant d'un agent de l'administration des impôts **est fixé à trente jours à compter de la réception de cette notification** . »

² Selon l'article R 57-1 du LPF, « *La proposition de rectification prévue par l'article L. 57 fait connaître au contribuable la nature et les motifs de la rectification envisagée. L'administration invite, en même temps, le contribuable à faire parvenir son acceptation ou ses observations dans un délai de trente jours à compter de la réception de la proposition, prorogé, le cas échéant, dans les conditions prévues au deuxième alinéa de cet article.* ».

³ Fasc. 9320 : CF - PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE. – Champ d'application. - Exclusions. - Indication par l'Administration de la procédure suivie, § 1 et s.

⁴ Relatif aux garanties accordées au contribuable en matière de vérification de comptabilité.

⁵ Fasc. 9321 : CF - PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE. – Proposition de rectification, I. Destinataire de la proposition de rectification, §3 et suivants.

⁶ Jean-Luc Pierre, fasc. 9322 : CF - PROCÉDURE DE RECTIFICATION CONTRADICTOIRE. – Réponse du contribuable à la proposition de rectification -, § 9.

⁷ RJF 2007, n° 594 .

⁸ En réalité par le clerc de l'étude d'un notaire qui faisait l'objet du redressement, tel que cela résulte de l'arrêt cité.

⁹ Arrêt précité.

¹⁰ Selon l'article 1705 du CGI, « **Les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés** , savoir :

1° Par les notaires, pour les actes passés devant eux ;

2° Par les huissiers et autres ayant pouvoir de faire des significations et procès-verbaux pour ceux de leur ministère ;

3° Par les greffiers, pour les actes et jugements, sauf le cas prévu par l'article 1840 D, et ceux passés et reçus aux greffes ; (...) »

¹¹ CTX - Contentieux de l'assiette de l'impôt – Procédure préalable devant le service - Qualité et mandat pour introduire des réclamations .

¹² Disposition abrogée par le décret n° 81-860 du 15 septembre 1981, reprise à l'article R.* 197-4 du LPF.

¹³ « *L'acceptation du mandat peut n'être que tacite, et résulter de l'exécution qui lui est donnée par le mandataire.* »

¹⁴ Ph. Malaurie, L. Aynès, P-Y. Gautier, Contrats spéciaux, éditions Cujas, 12^e édition, n° 562.

¹⁵ Mustapha Mekki, actualisé par François Jacob, JurisClasseur Notarial Répertoire, Fasc. 50 : MANDAT. – Obligations du mandant. – Effets entre les parties. – Effets à l'égard des tiers, § 69.

¹⁶ Selon l'article 1988 du code civil, « *le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration.*

S'il s'agit d'aliéner ou hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. »

¹⁷ Ouvrage précité, n° 562.