

Notice au rapport relative aux arrêts n° 514 & 513 du 30 août 2023 Pourvois n° 20-23.653 & 21-12.307 Chambre commerciale, financière et économique

En matière de solidarité fiscale, la Cour de cassation juge depuis 2008 de manière constante que, si l'administration fiscale peut choisir d'adresser la proposition de rectification à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure ensuite suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous les redevables¹.

Initialement applicable à la procédure de rectification visée aux articles L. 54 B à L. 64 C du livre des procédures fiscales, cette jurisprudence a été étendue à la phase contentieuse préalable auprès de l'administration² visée à l'article L. 198 A du même livre et à la procédure de recouvrement de l'impôt³ visée aux articles L. 252 à L. 283 F de ce livre.

Bien accueillie par la doctrine⁴, elle était néanmoins critiquée pour ses effets, le défaut de notification d'un acte de la procédure entraînant l'irrégularité de la procédure en son entier et une décharge totale des droits à l'égard de tous.

¹ Com., 18 novembre 2008, pourvoi n° 07-19.762, Bull. 2008, IV, n° 195; Com., 12 juin 2012, pourvoi n° 11-30.396, Bull. 2012, IV, n° 119; Com., 26 février 2013, pourvoi n° 12-13.877, Bull. 2013, IV, n° 30.

² Com., 12 décembre 2018, pourvoi n° 17-11.861, publié au Bulletin.

³ Com., 25 mars 2014, pourvoi n° 12-27.612, Bull. 2014, IV, n° 60.

⁴ En ce sens, notamment J.-P. Maublanc, « Répression des abus de droit : la solidarité des parties à l'acte n'exonère pas l'Administration du respect de la procédure contradictoire », *Dr. fisc.* janvier 2009,

Les deux pourvois ayant donné lieu aux arrêts commentés ont permis à la chambre commerciale, financière et économique de revoir sa jurisprudence.

Dans ces espèces, l'administration fiscale ne justifiait pas avoir notifié à tous les débiteurs solidaires la décision de rejet de la réclamation contentieuse formée par l'un d'entre eux. Dans l'une⁵, les juges du fond, ayant retenu que ni le débiteur solidaire auteur de la réclamation ni celui n'ayant pas reçu la notification de la décision de rejet n'avaient subi de grief, avaient déclaré régulière la procédure. Dans l'autre⁶, après avoir constaté l'absence de notification de la décision de rejet à tous les débiteurs solidaires, les juges du fond avaient déclaré irrégulière la procédure dans son ensemble et ordonné la décharge des droits, intérêts de retard et majorations.

Par les deux arrêts commentés, avec une motivation enrichie, la chambre commerciale, financière et économique réaffirme que le respect de la procédure contradictoire et la loyauté des débats imposent d'aménager le régime de la solidarité fiscale en ce sens que les actes de la procédure administrative doivent être notifiés à tous les débiteurs solidaires.

Elle ajoute, généralisant la solution d'un précédent arrêt⁷, que cette notification des actes de la procédure administrative doit intervenir **dès l'établissement de l'acte** afin que chaque débiteur solidaire puisse participer de façon utile à la procédure.

En effet, l'obligation de notification des actes par l'administration fiscale à tous les redevables solidaires tout au long de la procédure suivant la notification de la proposition de rectification les met chacun en mesure d'opposer à celle-ci les exceptions personnelles dont ils sont susceptibles de se prévaloir et les exceptions communes à tous les codébiteurs, assurant ainsi une protection effective des droits de la défense.

comm. 91 ; Ph. Neau-Leduc, « Solidaires au paiement de l'impôt : le droit à la procédure pour tous ! », RTD com. 2012, p. 865.

⁵ Com., 30 août 2023, pourvoi n° 21-12.307, publié au Bulletin et au Rapport annuel.

⁶ Com., 30 août 2023, pourvoi n° 20-23.653, publié au Bulletin et au Rapport annuel.

⁷ Com., 18 mars 2020, pourvoi n° 17-31.233, par lequel elle avait jugé que la notification de l'AMR à un débiteur solidaire au cours de l'instance d'appel était tardive.

La notification des actes de la procédure doit être effectuée par l'administration fiscale auprès de chaque redevable solidaire au fur et à mesure de l'avancée de la procédure administrative – en tout cas avant la procédure judiciaire afin d'éviter qu'un débiteur solidaire ne soit informé qu'*a posteriori* du déroulement de la procédure et de façon à ce qu'un véritable dialogue contradictoire puisse se nouer entre l'administration fiscale et chacun des redevables solidaires.

Cette jurisprudence, en plus d'assurer le respect du contradictoire entre l'administration et chaque redevable solidaire, prévient l'exercice d'actions récursoires.

La chambre commerciale, financière et économique n'a toutefois pas mis fin aux exceptions déjà accordées dans les hypothèses particulières où les codébiteurs solidaires se sont donnés mandat exprès de représentation⁸ et où l'identité de ces derniers n'a pu être découverte ou n'a pas été révélée à l'administration fiscale⁹.

Elle n'a pas non plus remis en cause sa jurisprudence selon laquelle le principe de la contradiction n'oblige pas l'administration fiscale à notifier aux autres redevables solidaires les observations reçues de l'un d'eux¹⁰.

S'agissant des **conséquences de l'irrégularité** résultant du défaut de notification d'un acte de la procédure administrative à chacun des redevables solidaires, la chambre commerciale distinguait selon que l'irrégularité survenait :

- au cours de la procédure de rectification, auquel cas, statuant au fond, elle déclarait irrégulière la procédure, nul l'acte de mise en recouvrement (AMR) et ordonnait la décharge des droits et pénalités¹¹;
- au cours de la phase contentieuse préalable, auquel cas, elle approuvait les juges du fond de retenir que, faute de notification à tous les codébiteurs solidaires de la décision de rejet de la réclamation formée par l'un d'eux, « la procédure ne pouvait, en l'état,

⁸ Com., 7 avril 2010, pourvoi n° 09-14.516.

⁹ Com., 6 novembre 2019, pourvoi n° 17-26.985.

¹⁰ Com., 10 octobre 2018, pourvoi n° 17-10.938.

 $^{^{11}}$ Com., 12 juin 2012, pourvoi n° 11-30.396, <code>Bull</code>. 2012, <code>IV</code>, <code>n° 119</code> ; <code>Com., 12 juin 2012</code>, <code>pourvoi n° 11-30.397</code> ; <code>Com., 18 mars 2020</code>, <code>pourvoi n° 17-31.233</code>.

donner lieu à recouvrement »¹², expression que l'administration fiscale demandait, dans le pourvoi n° 20-23.653, d'expliciter.¹³

Par les deux arrêts commentés, la chambre commerciale, financière et économique modifie sa jurisprudence antérieure en jugeant que l'irrégularité résultant du défaut de notification d'un acte de la procédure administrative à tous les redevables solidaires n'atteint la procédure, à quelque stade que celle-ci se trouve, qu'après l'acte qui n'a pas fait l'objet d'une notification régulière et que les parties sont replacées dans l'état où elles se trouvaient avant cette notification, l'acte en lui-même n'étant pas anéanti.

Ainsi, lorsque l'irrégularité intervient au cours de la procédure de rectification, le défaut de notification d'un acte à tous les redevables solidaires entraîne l'irrégularité des actes subséquents, l'annulation de l'AMR et la décharge des droits et pénalités.

En revanche, désormais, lorsque l'irrégularité intervient au cours de la phase contentieuse préalable, soit postérieurement à l'AMR, elle ne saurait entraîner la décharge des droits et pénalités.

En outre, si le défaut de notification à l'un fait nécessairement grief à tous et n'est pas susceptible d'être régularisé par une notification en cours d'instance, l'administration fiscale dispose, tant que la prescription n'est pas acquise, de la faculté de régulariser la procédure en procédant à une nouvelle notification de l'acte en cause à l'ensemble des redevables solidaires.

Faisant application de ces principes, la chambre commerciale, financière et économique a donc censuré les arrêts attaqués et, statuant au fond, a jugé que le défaut de notification de la décision de rejet de la réclamation contentieuse à l'un des débiteurs solidaires de la dette fiscale n'entraînait ni l'irrégularité de l'ensemble de la procédure engagée par l'administration ni la décharge des droits, intérêts de retard et majorations mais remettait uniquement les parties dans l'état où elles se trouvaient avant la notification irrégulière.

-

¹² Com., 12 décembre 2018, pourvoi n° 17-11.861, publié au Bulletin.

¹³ Pour rappel, si l'irrégularité survient au cours de la procédure de recouvrement de l'impôt, la chambre commerciale juge que les actes en cause sont inopposables à l'intéressé, faute de notification personnelle régulière (Com., 25 mars 2014, pourvoi n° 12-27.612, *Bull.* 2014, IV, n° 60).