



RAPPORT DE Mme TOSTAIN, CONSEILLÈRE RÉFÉRENDAIRE

**Arrêt n° 513 du 30 août 2023 (B-R) – Chambre commerciale,
financière et économique**

Pourvoi n° 21-20.307

Décision attaquée : 18 décembre 2020 de la cour d'appel de Saint-Denis de la Réunion

M. [S] [C]

C/

Directeur général des finances publiques

La procédure semble régulière, étant précisé qu'il a été fait application, concernant le dépôt du mémoire ampliatif, des dispositions de l'article 748-7 du code de procédure civile en raison d'une interruption de la communication électronique de la Cour de cassation du 16 au 20 juillet 2021.

1 - Rappel des faits et de la procédure

[M] [N] [O] [P] [Q], épouse [C], ([P] [C]) est décédée le [Date décès] 2007, laissant pour lui succéder son fils, M. [S] [C] (M. [C]), et sa fille, Mme [R] [C] (Mme [C]).

La déclaration de succession a été déposée le 6 mai 2011 et enregistrée au service des impôts des entreprises le 17 mai 2011. Ont été portées au passif successoral le solde débiteur d'un compte *Cortal Consors* détenu par [P] [C], pour un montant de 2 506 525 euros, ainsi que des dettes que cette dernière aurait contractées au titre de sa participation au capital de la société civile immobilière [C] (la société [C]), pour un

montant de 675 596 euros envers M. [F] et pour un montant de 184 832 euros envers les sociétés Incom et Inset.

Le 30 janvier 2013, soutenant que ces sommes avaient été portées à tort au passif successoral d'[P] [C], l'administration fiscale a notifié à M. [C] une proposition de rectification au titre des droits d'enregistrement.

Le 26 décembre 2013, l'administration fiscale a émis un avis de mise en recouvrement (AMR) de la somme de 1 180 574 euros incluant les majorations et pénalités de retard.

Le 31 décembre 2016, M. [C] a formé une réclamation, qui a été rejetée le 9 mars 2017.

Le 15 mai 2017, soutenant que les sommes portées au passif successoral étaient justifiées, M. [C] a assigné l'administration fiscale en annulation de la décision de rejet de sa réclamation et en décharge des impositions mises en recouvrement

Par un jugement du 27 mars 2019 (prod. MA n° 01-a, 01-b et 01-c), le tribunal de grande instance de Saint-Denis de la Réunion a :

- déclaré la décision de rejet du 9 mars 2017 de la direction régionale des finances publiques de la Réunion non fondée uniquement en ce qu'elle a rejeté la réclamation relative au solde débiteur du compte Cortal Consors ;
- dit qu'il appartiendra à la direction régionale des finances publiques de la Réunion d'adresser à M. [C] un nouvel AMR prenant en compte la somme de 1 972 210,30 euros au titre du passif déductible de droits de succession, et non la somme de 2 036 947,17 euros, et de maintenir l'imposition relative aux sommes de 675 596 euros et 184 832 euros ;
- dit n'y avoir lieu à application des dispositions de l'article 799 [lire 700] du code de procédure civile ;
- laissé la charge des dépens à M. [C].

L'administration fiscale a formé appel de ce jugement.

Mme [C] est intervenue volontairement à l'instance en cause d'appel.

Par un arrêt du 18 décembre 2020, la cour d'appel de Saint-Denis de la Réunion a :

- déclaré recevable l'intervention volontaire de Mme [C] ;
- rejeté l'exception de nullité de la procédure de redressement pour défaut de notification à Mme [C] ;
- confirmé le jugement entrepris en toutes ses dispositions ;
- rejeté les demandes fondées sur l'article 700 du code de procédure civile ;
- laissé les parties supporter leurs propres dépens.

C'est l'arrêt attaqué par le pourvoi de M. [C] et de Mme [C].

2 - Analyse succincte des moyens

Par le premier moyen, composé de quatre branches, M. [C] et Mme [C] font grief à l'arrêt de rejeter l'exception de nullité de la procédure de redressement pour défaut de notification à Mme [C], et de, confirmant le jugement, dire qu'il appartiendra à la direction régionale des finances publiques de la Réunion d'adresser à M. [C] un AMR

prenant en compte la somme de 1 972 210,30 euros au titre du passif déductible de droits de succession, et non la somme de 2 036 947,17 euros, et de maintenir l'imposition relative aux sommes de 675 596 et 184 832 euros, alors :

« 1°/ qu'il résulte des articles 1705 du code général des impôts et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales que si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie ensuite doit être contradictoire, la loyauté des débats l'obligeant à notifier les actes de la procédure à tous ces redevables au cours de la phase précontentieuse comme de la phase contentieuse, afin que chacun soit en mesure de les contester ou de faire valoir ses observations ; qu'en l'espèce, il ressort des propres constatations de l'arrêt que, depuis la décision de rejet de la réclamation de M. [C] en date du 9 juin 2017, qui a conduit celui-ci à introduire une procédure contentieuse, jusqu'aux actes subséquents intervenus au cours de la procédure de première instance à laquelle Mme [C] n'a pas été partie, cette dernière n'a été personnellement destinataire d'aucun acte de procédure ; qu'en jugeant néanmoins la procédure régulière aux motifs que cette irrégularité ne lui avait causé aucun grief puisqu'elle était "*représentée par un avocat*" et qu'elle avait été destinataire le 30 janvier 2013 "*de l'intention de l'administration de procéder à un redressement*", motifs impropres à justifier la validité d'une procédure atteinte d'une nullité substantielle que Mme [C] pouvait invoquer sans qu'il lui soit besoin d'établir un grief, **la cour d'appel a violé les textes susvisés, ensemble, le principe du contradictoire et des droits de la défense ;**

2°/ qu'en retenant que Mme [C] n'avait subi aucun grief de l'absence de notification des actes puisqu'elle était "*représentée par un avocat*", tout en constatant que son précédent conseil, Maître [G], avocat que l'administration avait rendu seul destinataire des actes de procédure, ne disposait d'aucun mandat pour la représenter, la cour d'appel, qui n'indique ni l'identité de son autre conseil, et qui ne vérifie pas davantage s'il disposait d'un mandat pour représenter Mme [C] dans le cadre de la présente procédure, **a violé les articles 1705 du code général des impôts et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales ensemble, le principe du contradictoire et des droits de la défense ;**

3°/ qu'en retenant encore que Mme [C] n'avait subi aucun grief aux motifs que celle-ci avait été destinataire le 30 janvier 2013 de "*l'intention de l'administration de procéder à un redressement*", laquelle manifestation d'intention ne pouvait suppléer le défaut de notification que devait lui adresser l'administration pour chaque acte de procédure la concernant, **la cour d'appel a violé les articles 1705 du code général des impôts et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales ensemble, le principe du contradictoire et des droits de la défense ;**

4°/ que, si l'administration peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie ensuite doit être contradictoire, la loyauté des débats l'obligeant à notifier les actes de procédure à tous les redevables solidaires ; que chacun d'eux peut se prévaloir d'un manquement au principe de loyauté et de la contradiction, **y compris commis au préjudice d'un autre codébiteur ;** qu'en énonçant que la procédure était régulière à l'égard de M. [C] dès lors qu'il n'avait subi "*aucun grief de l'absence de sa soeur à la procédure de contestation*", quand ce dernier était fondé à invoquer l'irrégularité d'une procédure atteinte de nullité *erga omnes* en raison du défaut de notification des actes de la procédure à tous les codébiteurs solidaires, **la cour d'appel a violé les articles 1705**

du code général des impôts et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales ensemble, le principe du contradictoire et des droits de la défense. »

Par le second moyen, composé de deux branches, M. [C] et Mme [C] font grief à l'arrêt de confirmer le jugement entrepris en ce qu'il a maintenu l'imposition relative aux sommes de 675 596 et 184 832 euros, alors :

« 1°/ que l'insolvabilité avérée de la personne morale caractérise l'impossibilité pour les tiers de recouvrer leur créance et leur ouvre la faculté d'agir contre les associés tenus personnellement et solidairement des dettes sociales ; qu'en l'espèce, ils faisaient valoir qu'antérieurement au décès de [P] [C], deux décisions de la cour d'appel de Saint-Denis, devenues irrévocables faute de pourvoi, avaient condamné la société au paiement des sommes de 675 596,86 euros au profit de M. [I] [F] (arrêt du 1er décembre 2006) et de 184 832 euros au profit des sociétés Incom et Inset (arrêt du 8 décembre 2006), ce qui avait provoqué l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire sans période d'observation par le tribunal de grande instance de Saint-Denis, lequel avait fixé la date de cessation des paiements au 25 septembre 2006 ; qu'en se bornant à constater que cette procédure ayant été ouverte le 25 février 2008, il n'était pas établi au jour du décès que la société [C] serait placée en liquidation judiciaire un an plus tard, et que la dette sociale de [P] [C] n'était donc ni certaine ni exigible au jour de son décès, sans rechercher si, à cette date, les décisions définitives de condamnation de la société [C], pour des montants auxquels elle ne pouvait faire face, ne rendaient pas impossible leur recouvrement autrement qu'en agissant contre les associés solidairement tenus des dettes sociales, **la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard de l'article 1858 du code civil ;**

2°/ qu'en laissant sans réponse le moyen des conclusions de M. [C] et de Mme [C] qui invoquaient le principe de la déductibilité des dettes sociales lorsqu'il est établi qu'avant le décès, tous les associés ont manifesté leur volonté de mettre fin au pacte social et de dissoudre la société, volonté dont ils soutenaient qu'elle était caractérisée en l'espèce par de nombreux éléments qu'ils produisaient aux débats, **la cour d'appel a violé l'article 455 du code de procédure civile. »**

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

Le **premier moyen**, pris, en ses quatre branches, d'une violation des articles 1705 du code général des impôts et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales et du principe du contradictoire et des droits de la défense, porte sur la régularité de la procédure suivie contre les débiteurs solidaires des droits d'enregistrement.

Il invite la chambre, pour casser l'arrêt, à faire application de sa jurisprudence issue de l'arrêt dit « arrêt Marie », selon laquelle, sous peine d'irrégularité de la procédure *erga omnes*, le caractère contradictoire de la procédure et la loyauté des débats obligent l'administration fiscale à notifier à l'ensemble des débiteurs solidaires, en cours de procédure, les actes de celle-ci, et en particulier la décision de rejet de la réclamation de l'un des débiteurs solidaires. Dans l'hypothèse d'une cassation, il amènera à s'interroger sur la portée de l'irrégularité constatée.

Le **second moyen** porte sur les dettes déductibles du passif successoral, notamment en cas de transmission de parts sociales. Il ne soulève pas de question de droit

nouvelle ou faisant difficulté à juger. Les motifs de l'arrêt relatifs au solde débiteur du compte Cortal Consors ne sont pas critiqués par le pourvoi.

4 - Discussion citant les références de jurisprudence et de doctrine

4-1 Sur le premier moyen (régularité de la procédure)

4-1-1 Les textes invoqués

[L'article 1705 du code général des impôts](#), dans sa rédaction issue de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004, dispose :

« 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 ;

4° Par les comptables publics assignataires, pour les actes passés en la forme administrative qui sont soumis à la formalité de l'enregistrement ou à la formalité fusionnée, sauf aussi le cas prévu par l'article 1840 D ;

5° Par les parties, pour les actes sous signature privée, et ceux passés en pays étrangers, qu'elles ont à faire enregistrer ; pour les ordonnances sur requêtes ou mémoires, et les certificats qui leur sont immédiatement délivrés par les juges ; et pour les actes et décisions qu'elles obtiennent des arbitres si ceux-ci ne les ont pas fait enregistrer ;

6° Et par les héritiers, légataires et donataires, leurs tuteurs et curateurs, et les exécuteurs testamentaires, pour les testaments et autres actes de libéralité à cause de mort. »

La Cour de cassation a tiré de ce texte le principe général de la solidarité au paiement des droits d'enregistrement de toutes les parties à l'acte soumis à cette formalité¹ (Com., 2 février 1981, n° 79-10.756, *Bull.* n° 58, rendu au visa des articles 1203 et 1204 du code civil, alors applicables, 1705, 5°, et 1712 du code général des impôts).

[L'article 1712 du même code](#) précise que « les droits des actes civils et judiciaires emportant translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles, sont supportés par les nouveaux possesseurs, et ceux de tous les autres actes le sont par les parties auxquelles les actes profitent, lorsque, dans ces divers cas, il n'a pas été stipulé de dispositions contraires dans les actes. »

[L'article R.* 256-2 du livre des procédures fiscales](#), dans sa rédaction issue du décret n° 2011-1302 du 14 octobre 2011, prévoit :

« Lorsque le comptable poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, il notifie préalablement à chacun d'eux

¹ Voir Jean-Pierre Maublanc, « Fiscalité des mutations immobilières à titre gratuit », *AJDI* 1999, n° 207, sur Com., 21 janvier 1997, n° 95-10.180, *Bull.* n° 21

un avis de mise en recouvrement à moins qu'ils n'aient la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable, telle que mentionnée à l'article 1682 du code général des impôts². »

C'est depuis sa modification par le décret n° 2006-1092 du 29 août 2006 que ce texte impose à l'administration fiscale de notifier un AMR individuel à chaque redevable de la dette fiscale préalablement au recouvrement de cette dette. Auparavant, l'administration fiscale avait la possibilité de notifier les sommes dues conjointement ou solidairement par plusieurs redevables au moyen d'un AMR collectif.

Le décret n° 2011-1302 du 14 octobre 2011 est venu apporter une exception au principe posé par le décret du 29 août 2006 en ce qui concerne les personnes ayant la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable au sens de l'article 1682 du code général des impôts.

4-1-2 Eléments de discussion

4-1-2-1 La jurisprudence antérieure à « l'arrêt Marie »

Dès lors que toutes les parties ayant figuré à un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis, la jurisprudence en a déduit que **l'administration fiscale pouvait valablement notifier le redressement à une seule des parties à l'acte.**

Com., 23 mai 1973, n° 71-10.252, *Bull.* n° 183 : « Mais attendu que le tribunal retient à juste titre que, pour les recouvrements d'ordre fiscal, toutes les parties qui ont figuré dans les actes sont tenues solidairement envers l'enregistrement des droits auxquels ces actes sont soumis ; qu'il observe qu'en l'espèce le redressement opéré par l'administration vise les opérations de partage elles-mêmes et qu'il en déduit à bon droit que l'administration est fondée à réclamer le paiement de la totalité des sommes dues à un seul copartageant »

En réponse à un moyen qui soutenait que la solidarité découlant de l'article 1705 du code général des impôts avait pour conséquence de rendre chaque partie redevable de la totalité de la créance et de placer tous les débiteurs dans la même position juridique de débiteur principal, de sorte que l'administration avait, vis-à-vis de toutes les parties, les obligations dont le débiteur principal est fondé à se prévaloir et leur devait, en particulier, les garanties dues au débiteur principal parmi lesquelles la notification du redressement préalablement à la mise en recouvrement, notre chambre a jugé :

Com., 6 mars 1985, n° 83-15.387, *Bull.* n° 88 « l'administration des impôts n'est pas tenue de notifier un redressement à tous les débiteurs solidaires de la dette fiscale, chacun d'entre eux pouvant opposer à ladite administration, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs »

Dans le même sens Com., 1er février 1994, n° 92-13.944, qui précise qu'il appartient au cédant du fonds de commerce, solidairement tenu du paiement des droits d'enregistrement, de réclamer la communication de la proposition de rectification adressée au cessionnaire ; et Com., 15 mars 1994, n° 92-15.415, qui censure le

² [Article 1682 du code général des impôts](#), en vigueur depuis le 1er juillet 1979 : « Le rôle, régulièrement mis en recouvrement, est exécutoire non seulement contre le contribuable qui y est inscrit, mais contre ses représentants ou ayants cause. »

jugement qui retient que la notification de redressement adressée à un seul des acquéreurs d'un fonds de commerce ne peut avoir d'effet à l'égard de l'autre.

Se fondant sur la même règle, notre chambre a approuvé les juges du fond d'avoir rejeté la demande en annulation de la procédure de redressement au titre des droits d'enregistrement formée par une société qui avait cédé un droit de présentation de clientèle et qui faisait valoir que le redressement aurait dû être notifié à la société cessionnaire, laquelle devait supporter l'impôt en application de l'article 1712 du code général des impôts :

Com., 15 mars 1988, n° 86-16.362, *Bull.* n° 109 : « Mais attendu qu'en vertu de l'article 1705 du code général des impôts, toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis, et que l'article 1712 du même code a pour seul objet de régler le recours des parties entre elles à l'occasion du paiement de ces droits ; qu'il s'ensuit que l'administration des Impôts peut notifier un redressement à **l'un** quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale, chacun d'eux pouvant opposer à cette Administration, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs ; que le moyen n'est donc pas fondé. »

Pour juger non fondé un moyen qui reprochait à un jugement d'avoir, en violation des articles [1208 du code civil](#) et [L. 247 du livre des procédures fiscales](#), énoncé que, bien qu'une obligation soit solidaire, les liens entre chaque débiteur et le créancier sont distincts, puis retenu que le dégrèvement prononcé contre l'un des débiteurs solidaires pour irrégularité de forme propre à la procédure n'interdisait pas à l'administration de diligenter une nouvelle procédure régulière pour le même redressement contre un débiteur solidaire, voire le même redevable, notre chambre a répondu de la même façon :

Com., 16 mai 1995, n° 93-12.717, *Bull.* n° 146 : « qu'en vertu de l'article 1705 du Code général des Impôts, toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; qu'il s'ensuit que l'administration des Impôts peut notifier un redressement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale »

Dans une affaire où deux donataires avaient reçu la donation d'un appartement en nue-propriété, où l'administration avait procédé à un redressement pour insuffisance de valeur déclarée mais n'avait notifié ce redressement, suivi de l'émission d'un AMR, qu'à l'un des deux donataires, et où le tribunal avait accueilli la demande de décharge partielle des droits présentée par ce dernier, en retenant que la réalisation des donations par un même acte n'était pas de nature à rendre les donataires débiteurs solidaires des droits d'enregistrement, notre chambre a cassé le jugement pour violation de l'article 1705 du code général des impôts, en rappelant que « toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement aux droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; qu'il s'ensuit que l'administration des Impôts peut notifier un redressement à l'un quelconque des redevables solidaires de la dette fiscale » (Com., 21 janvier 1997, n° 95-10.180, *Bull.* n° 21).

Elle a répondu par cette même formule de principe à un moyen qui soutenait que la solidarité n'était admise en application de l'article 1705 du code général des impôts que lorsque les parties étaient signataires d'un acte sous seing privé, et non pour les

donataires qui sont nécessairement parties à un acte authentique (Com., 7 juin 2006, n° 03-20.228).

La faculté de notifier le redressement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale revêt une **portée générale** et trouve application, non seulement en matière de droits d'enregistrement au visa de l'article 1705 du code général des impôts, mais aussi :

- en matière de droits de mutation par décès : Com., 23 juin 1987, n° 85-17.774, *Bull.* n° 159, rendu au visa des articles 1203 du code civil et 1709 du code général des impôts³ ;
- en matière de solidarité des époux ou des partenaires liés par un PACS, établie pour le paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune, y compris si celui à qui a été notifié le redressement n'est pas le propriétaire des biens sur lesquels porte ce redressement : Com., 12 décembre 1989, n° 88-14.579, *Bull.* n° 315 ;
- en matière de mise en cause de la responsabilité solidaire des dirigeants de sociétés prévue à l'article L. 267 du livre des procédures fiscales : Com., 25 mars 1991, n° 88-20.162, *Bull.* n° 118.

Ce choix offert à l'administration fiscale est fondé sur les dispositions de l'article [1203](#), devenu [1313](#), du code civil, selon lesquelles le créancier peut demander le paiement de la totalité de sa créance au codébiteur solidaire de son choix, sans que celui-ci puisse lui opposer le bénéfice de division⁴.

A la liberté accordée à l'administration de choisir le redevable partie à l'acte avec lequel elle suivra la procédure de redressement correspond, par souci de symétrie et d'équilibre, le droit reconnu au débiteur solidaire, destinataire des actes de procédure, d'opposer à l'administration, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs.

Il appartient alors au contribuable poursuivi d'exercer une action récursoire contre les autres débiteurs solidaires, pour l'établissement de l'exacte contribution de chacun des codébiteurs à la dette fiscale.

S'agissant du destinataire de l'AMR, en 2005, en réponse à la question d'un député estimant souhaitable l'envoi de l'AMR à l'ensemble des héritiers, pour notamment tenir compte de situations dans lesquelles ces derniers connaissent des difficultés de communication, ou lorsque des antécédents familiaux ont provoqué des ruptures entre eux, et où il peut être compliqué de parvenir au règlement des droits de succession, l'administration fiscale s'est, sans renoncer à sa faculté de choix du débiteur des droits, toutefois engagée à « *veiller à informer plus systématiquement l'ensemble des héritiers* »

³ [L'article 1709 de ce code](#) précise, en son premier alinéa, que « les droits des déclarations des mutations par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires » et, en son second alinéa, que « les cohéritiers, à l'exception de ceux exonérés de droits de mutation par décès, sont solidaires ».

⁴ Voir notamment pour des éléments généraux sur le mécanisme de la solidarité :

- *Répertoire de droit civil*, « [Solidarité](#) », Philippe le Tourneau, Jérôme Julien, février 2018

- *Répertoire de droit civil*, « [Indivisibilité](#) », Bélanda Waltz Teracol, Mireille Bacache, juillet 2018, actualisation : juin 2022

- *JurisClasseur Notarial Répertoire V° Solidarité*, « [Fasc. 2](#) : Régime général des obligations. – Pluralité de sujets de l'obligation. – Obligation solidaire », Marc Mignot, date du fascicule : 28 février 2017, dernière mise à jour : 23 juin 2022

solidaires des procédures de redressement engagées à l'égard de l'un ou de plusieurs d'entre eux en matière de droits de succession. »⁵

Quelques mois plus tard, notre chambre a énoncé, au visa de [l'article L. 256 du livre des procédures fiscales](#)⁶, que « **l'obligation solidaire de paiement** des droits de mutation par décès à laquelle sont tenus les cohéritiers **ne dispense pas l'administration des impôts de son obligation légale de notifier à celui des cohéritiers contre lequel elle exerce son droit de poursuite un AMR préalable** » et a censuré l'arrêt qui, pour déclarer régulière la procédure de recouvrement, avait retenu que, les cohéritiers étant solidaires en matière de droits de mutation par décès, l'AMR pouvait être émis au nom de l'un quelconque des débiteurs solidaires de l'imposition (Com., 8 novembre 2005, n° 03-19.570, *Bull.* n° 221, Bordes).

Le rapport⁷ de la Cour de cassation mentionne à propos de cet arrêt : « *Statuant sur les conséquences, quant à sa régularité, d'une procédure de recouvrement qui avait été engagée contre plusieurs cohéritiers sans notification préalable à chacun d'eux d'un AMR, la Cour de cassation a décidé que la solidarité légale ne dispense pas l'administration des impôts de son obligation légale de notifier à celui des cohéritiers contre lequel elle exerce son droit de poursuite un AMR préalable. La solidarité permet en effet à l'administration de recouvrer sa créance contre celui des héritiers qu'elle aura choisi sans risque de se voir opposer le bénéfice de division. Mais elle ne l'autorise pas à agir ainsi sans notifier préalablement à ce cohéritier le titre qui authentifie sa créance en lui donnant force exécutoire.* »

Un commentateur⁸ indique : « *Cette solution cantonne les effets de la solidarité fiscale à ceux qui résultent du Code civil, auquel la loi fiscale n'apporte aucune dérogation. (...) L'administration peut notifier un redressement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale (...)* ». Mais « **En aucun cas, la solidarité ne dispense le créancier de disposer d'un titre exécutoire. La circonstance que l'administration se délivre ce titre elle-même est sans incidence à cet égard.** »

C'est cette jurisprudence, exigeant que l'administration détienne un titre exécutoire contre tout contribuable poursuivi, qui a conduit⁹ à la modification de l'article R.* 256-2 du livre des procédures fiscales, précité, qui, dans sa rédaction issue du décret du 29 août 2006, précise que le comptable qui poursuit le recouvrement d'une créance à l'égard de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de celle-ci, notifie préalablement à chacun d'eux un AMR.

Le professeur Maublanc¹⁰ a rapproché l'arrêt du 8 novembre 2005 d'autres décisions imposant à l'administration de disposer d'un titre exécutoire pour mettre en oeuvre des procédures d'exécution forcée : « *Dans les mêmes conditions, pour l'application de la*

⁵ [Réponse ministérielle](#) à la question écrite n° 50096 de M. Rolland, député, JOAN 29 mars 2005, p. 3218

⁶ Qui prévoit qu'un AMR est adressé par le comptable public à tout redevable de sommes, droits, taxes et redevances de toute nature dont le recouvrement lui incombe lorsque le paiement n'a pas été effectué à la date d'exigibilité

⁷ [Rapport annuel](#) de la Cour de cassation 2005, p. 345

⁸ RJF 03/06, [n° 326](#)

⁹ RJF 03/16, [n° 248](#) ; et Feuillet rapide fiscal social, 3/16, [n° 10](#)

¹⁰ Jean-Pierre Maublanc, « Répression des abus de droit : la solidarité des parties à l'acte n'exonère par l'Administration du respect de la procédure contradictoire », *Droit fiscal* n°4, 22 janvier 2009, [comm. 91](#)

solidarité pour distributions occultes prévue par l'article 1763 A du CGI (devenu l'article 1759 du CGI), le titre exécutoire délivré à l'encontre d'une société pour obtenir le paiement de ladite pénalité n'emporte pas le droit de saisir les biens des dirigeants de celle-ci, solidairement tenus au paiement de cette pénalité, à défaut d'un titre exécutoire pris contre eux (Com., 14 novembre 2006, n° 04-17.883). Solution transposable, pour les mêmes raisons, pour la mise en cause de la responsabilité solidaire des associés d'une SCI ou d'une SNC, pour le paiement des dettes sociales (Com., 12 décembre 2006, n° 04-14.241 ; Com., 3 mai 2006, n° 03-15.462, Bull. n° 112). (...) »

4-1-2-2 L'arrêt Marie » et ses fondements

En 2008, par un arrêt dit « arrêt Marie » (Com. 18 novembre 2008, n° 07-19.762, Bull. n° 195), rendu à la suite d'un pourvoi formé par l'administration fiscale, notre chambre a « aménagé le régime de la solidarité fiscale afin de prendre en compte le caractère contradictoire de la procédure »¹¹.

Les faits de l'espèce étaient les suivants : Par un acte notarié du 18 juillet 1997, M. [M] et ses deux enfants, M. [M] (M. [M]) et Mme [M] épouse [J] (Mme [J]), ont constitué une société civile immobilière, à laquelle M. [M] a apporté la nue-propiété de lots de copropriété d'un immeuble, apport évalué pour la somme de 24 870 400 F, les deux enfants ayant apporté chacun la somme de 1 000 F. Le même jour, M. [M] a procédé à la donation-partage entre ses enfants de la pleine propriété de ses parts dans la société nouvellement constituée. Le 14 novembre 2000, l'administration fiscale, considérant que cette opération dissimulait la donation de la nue-propiété des biens immobiliers en cause en éludant les droits d'enregistrement, a notifié à M. [M] un redressement suivant la procédure de répression des abus de droit. M. [M] a contesté ce redressement et a demandé, à défaut d'accord, la saisine du comité consultatif pour la répression des abus de droit (le comité). L'avis de ce comité, confirmant le bien fondé du redressement, a été signifié à Mme [J], jusqu'alors non destinataire des actes de la procédure. Un AMR a été émis contre M. [M]. Après le rejet de leur réclamation, M. [M] et Mme [J] ont assigné l'administration fiscale en décharge des suppléments de droits réclamés. Ils soutenaient que la procédure était irrégulière à l'égard de M. [M] pour défaut de notification de l'avis du comité dont il avait demandé la saisine, et à l'égard de Mme [J] pour défaut de notification d'un AMR.

L'arrêt d'appel (CA Paris, 6 juillet 2007, n° RG 05/20995) constate que le redressement litigieux a été notifié à M. [M], seul et sans visa de sa qualité de solidairement tenu, que celui-ci a fait ses observations par l'intermédiaire de son notaire, que l'administration a répondu directement à M. [M], qui a fait de nouvelles observations par l'intermédiaire de son notaire, demandant expressément si le désaccord devait persister de saisir le comité, que l'avis de ce comité a été signifié à Mme [J], que l'administration ne justifie pas avoir notifié cet avis à M. [M], seule personne poursuivie par ses soins jusqu'à cette date et qui était demandeur à la saisine du comité, et qu'un AMR a été émis contre M. [M], visant entre autres éléments de la procédure la séance du comité. Il retient que, « **si l'administration pouvait choisir de poursuivre l'un seulement des contractants solidairement tenus au paiement des droits**, sur le fondement de l'article 1712 du code général des impôts, de sorte qu'en l'espèce, elle a pu poursuivre M. [M] seul, **il reste que la procédure doit être contradictoire et que la loyauté du débat oblige l'administration à notifier à la même personne poursuivie l'ensemble des actes de**

¹¹ Jean-Pierre Maublanc, précité

la procédure la concernant. » Il relève qu'en l'espèce, l'administration ne justifie pas avoir notifié l'avis du comité à M. [M], dont ce dernier avait pourtant demandé la saisine, qu'elle a signifié cet avis à Mme [J], certes solidairement tenue au paiement des droits de par la loi, mais sans même viser cette qualité, et alors qu'elle ne lui avait pas antérieurement notifié le redressement. Il en déduit que l'avis du comité est inopposable à M. [M], de sorte que l'AMR notifié à ce dernier est irrégulier. Il constate l'absence de notification à Mme [J] tant du redressement litigieux que d'un AMR. Il en déduit que les impositions complémentaires et pénalités litigieuses ne sont pas exigibles et qu'il appartient à l'administration d'en tirer toutes conséquences quant au dégrèvement des impositions et à la restitution des sommes déjà réglées par M. [M], sans qu'il y ait lieu en l'état de statuer au fond, dès lors que, même si l'administration s'avisait de régulariser la procédure, en supposant non acquise la prescription, un nouveau délai s'ouvrirait au profit des redevables pour présenter une nouvelle réclamation.

L'administration fiscale soutenait qu'en statuant ainsi, en méconnaissance du principe de l'opposabilité à l'égard de l'ensemble des coobligés solidaires des notifications faites à l'un d'entre eux, la cour d'appel avait violé l'article 1705 du code général des impôts. Dans son mémoire ampliatif, elle faisait valoir que la solution de ne pas lui imposer de notifier le redressement à l'ensemble des coobligés était en accord avec la doctrine et la jurisprudence civile en matière de solidarité selon lesquelles les débiteurs solidaires se seraient donnés mutuellement mandat d'agir les uns au nom des autres.

Dans leur mémoire en défense, M. [M] et Mme [J] opposaient que si, comme en matière civile, l'administration fiscale avait la possibilité de ne poursuivre qu'un seul des signataires de l'acte pour la totalité des droits omis, elle devait toutefois mener l'intégralité de la procédure à l'égard du codébiteur solidaire mis en cause, sans pouvoir utilement invoquer contre ce dernier un acte qu'elle aurait notifié à un autre codébiteur, qui n'était qu'un tiers à la procédure fiscale. Ils soutenaient : *« le fait pour l'administration fiscale de notifier un acte de la procédure, non pas au codébiteur qu'elle a choisi de poursuivre personnellement, mais à un autre codébiteur porte à l'évidence atteinte au principe du contradictoire et au devoir loyauté. En effet, en procédant de la sorte, l'administration fiscale transforme la procédure de rectification en un véritable jeu de piste pour le contribuable qui se trouve dès lors privé de la possibilité de prendre utilement connaissance de la totalité des pièces du dossier. Celui-ci ne peut pas engager de dialogue constructif avec l'administration fiscale où préparer de manière efficace sa défense dans la phase contentieuse. »*

Dans son avis, l'avocat général, Mme Batut, indiquait : *« En réalité, la question est justement posée par le mémoire en défense : la procédure de rectification **peut-elle être morcelée** entre différents contribuables tenus solidairement à la dette fiscale, sans qu'il soit porté atteinte aux garanties procédurales qui leur sont accordées ?*

*Conformément au principe posé par l'article 1203 du code civil, selon lequel le créancier a la faculté de choisir librement le codébiteur qu'il entend poursuivre pour lui réclamer la totalité de sa créance, l'administration fiscale peut notifier un redressement et poursuivre le recouvrement des droits à l'encontre de l'un quelconque des codébiteurs solidaires de la dette fiscale (Com., 15 mars 1988, n° 86-16.362), **sous réserve de mener l'intégralité de la procédure à l'encontre du seul codébiteur solidaire mis en cause, ce dont il se déduit qu'elle ne peut utilement opposer à celui-ci un acte notifié à un autre codébiteur solidaire, tiers à la procédure fiscale, sauf à porter atteinte au principe de la contradiction** (Com., 15 juillet 1992, n°*

1321¹²) **et au principe de loyauté auquel elle est tenue envers le contribuable, tous deux sources de sécurité juridique.**

C'est par une référence expresse à ces principes que la cour d'appel a statué comme elle l'a fait, après avoir relevé que l'administration ne justifiait pas avoir notifié l'avis du comité consultatif pour la répression des abus de droit à M. [M], seul redevable solidaire objet de la poursuite fiscale, alors pourtant qu'il en avait demandé la saisine, ce dont elle a justement déduit que cet avis lui était inopposable et que l'AMR, notifié ensuite à l'intéressé, était par voie de conséquence irrégulier.

Vainement le demandeur au pourvoi soutient-il désormais que l'avis du comité a bien été notifié à M. [M], au vu de pièces dont il n'est pas contesté qu'elles n'ont pas été soumises aux juges du fond.

Je conclus donc au rejet du moyen et, partant, du pourvoi. »

Au terme d'un **contrôle lourd**, notre chambre a approuvé la cour d'appel en ces termes : « mais attendu que l'arrêt retient à bon droit que **si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure doit être contradictoire et que la loyauté des débats oblige l'administration à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant ; que le moyen n'est pas fondé »** (Com. 18 novembre 2008, n° 07-19.762, *Bull.* n° 195).

Pour le professeur Maublanc¹³, commentant cet arrêt, « **la solidarité fiscale établie pour le paiement de l'impôt et des pénalités n'autorise pas l'administration fiscale à éluder les règles de la procédure de rectification contradictoire prévue par les textes (...)** ».

Il ajoutait « *l'enjeu du litige portait sur la question de savoir si le caractère contradictoire de la procédure de répression des abus de droit doit ou non être atténué au regard des exigences de la solidarité fiscale, instituée entre les parties à l'acte. La problématique n'est pas nouvelle, et elle implique une conciliation entre des exigences contradictoires. D'une part, celle de l'efficacité de l'action administrative qui reconnaît à l'Administration la faculté de notifier les redressements à l'un quelconque des débiteurs solidaires. D'autre part, celle du caractère contradictoire, selon des modalités particulières certes, de la procédure de répression des abus de droit. C'est une nouvelle fois cette conciliation qu'a opérée la Cour de cassation. Elle réitère la jurisprudence traditionnelle qui autorise l'Administration à notifier à l'un quelconque des débiteurs solidaires les redressements. Par la présente décision, elle précise que le codébiteur solidaire qui a été poursuivi doit recevoir notification de l'ensemble des actes de procédure le concernant. Cette décision aménage par conséquent le régime de la solidarité fiscale afin de prendre en compte le caractère contradictoire de la procédure (...).*

La solidarité fiscale n'autorise pas l'Administration à substituer tel débiteur solidaire à tel autre dans le déroulement de la procédure de rectification contradictoire.

¹² Com., 15 juillet 1992, n° 90-12.066, *Bull.* n° 273 ; Droit fiscal n° 51, 16 Décembre 1992, [comm. 2450](#) la procédure de répression des abus de droit ne peut déboucher sur une imposition d'office en raison des conditions d'application de cette procédure, des garanties accordées au contribuable et des sanctions prévues.

¹³ Jean-Pierre Maublanc, « Répression des abus de droit : la solidarité des parties à l'acte n'exonère par l'Administration du respect de la procédure contradictoire », *Droit fiscal* n°4, 22 janvier 2009, [comm. 91](#)

Reconnaître que la solidarité fiscale pourrait permettre de substituer tel débiteur solidaire à tel autre méconnaîtrait assurément les exigences de la procédure contradictoire, tant à l'égard du débiteur initialement retenu par l'Administration qu'à l'égard de son coobligé sollicité en cours de procédure.

Il formulait néanmoins des critiques à l'égard de la décision : « La **solution de principe non remise en cause** qui reconnaît à l'Administration la faculté d'adresser la proposition de rectification à l'un quelconque des débiteurs solidaires, en laissant les autres dans l'ignorance, **méconnaît** à l'égard de ces derniers, **et de façon évidente, le caractère contradictoire de la procédure de rectification**. La violation est encore plus flagrante lorsque le débiteur solidaire tenu à l'écart de la procédure de rectification est celui qui est le propriétaire des biens, professionnels ou non, objets de la réévaluation, alors que le conjoint ou le partenaire destinataire des actes n'est titulaire d'aucun droit réel et n'est pas le mieux informé de leur valeur ou de leur statut juridique (Com., 12 décembre 1989, n° 88-14.579, Bull. n° 315).

En ce sens, la solidarité fiscale, et la notification possible des redressements à l'un quelconque des codébiteurs solidaires, affecte par définition le caractère contradictoire des procédures de redressement. La décision de la Cour de cassation du 18 novembre 2008 ne constitue par conséquent qu'une atténuation de portée limitée à un principe institué et perpétué à l'avantage de l'intérêt financier de l'État dans des conditions peu satisfaisantes au regard des intérêts individuels et de l'équité. »

D'autres commentateurs¹⁴ s'interrogeaient sur la portée de cette jurisprudence : « Les termes de l'arrêt analysé nous paraissent dépasser l'exigence que les actes de la procédure soient tous notifiés au même débiteur solidaire, la procédure étant régulière à l'égard des autres en vertu de la solidarité. En effet, l'arrêt précise que la loyauté des débats oblige l'administration à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant. Mais on peut s'interroger sur la portée de cette exigence. Une première interprétation conduit à penser qu'après l'engagement valable de la procédure de redressement à l'égard d'un seul des débiteurs solidaires, l'administration doit notifier les actes aux autres en cours de procédure si elle entend les poursuivre. On peut aussi se demander si l'obligation ne concerne pas les débiteurs solidaires non poursuivis dès lors qu'en visant "l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies", l'arrêt paraît viser tous les débiteurs susceptibles d'être poursuivis en vertu de l'article 1705 du CGI. L'effet de la solidarité serait ainsi limité à l'engagement de la procédure. Si tel était le cas l'arrêt serait innovant. Le nouveau principe pourrait affecter de nombreuses procédures en matière d'enregistrement dans lesquelles le droit de réclamation n'est pas prescrit, puisque l'administration ne s'estimait pas tenue à la formalité en cause.

Un auteur, analysant la jurisprudence Marie sous l'angle des effets de la solidarité¹⁵, indiquait : « citée parfois au nombre des principes fondant le droit fiscal¹⁶, la solidarité peut apparaître, sous certains de ses aspects, comme une notion au contenu plus symbolique qu'opératoire et aux limites fort incertaines. À côté de cette acception contemporaine et floue, la solidarité peut emprunter un sens plus précis et désigner

¹⁴ [R.J.F. 02/09 n° 174](#)

¹⁵ M. Frédéric Durand, « La représentation mutuelle des codébiteurs solidaires au paiement de la dette fiscale », RTD Com. 2014 [p.761](#)

¹⁶ E. Allix, Traité élémentaire de la science des finances, 6e éd., 1931, p. 396, qui définit l'impôt comme « le prélèvement que la souveraineté exige de l'individu en vertu du principe de solidarité nationale, pour subvenir aux dépenses de l'intérêt général »

"une modalité de l'obligation s'opposant à sa division (de principe) entre plusieurs créanciers ou plusieurs débiteurs"¹⁷. Ainsi conçue, la solidarité recouvre deux formes que sont la solidarité active, en cas de pluralité de créanciers, et la solidarité passive, en présence d'une pluralité de débiteurs. Alors que la solidarité active permet à chacun des créanciers d'une même dette de demander le paiement de son intégralité entre ses mains, **la solidarité passive** donne droit à un créancier unique d'exiger de l'un ou l'autre des codébiteurs le paiement de l'intégralité de sa créance.

Ainsi entendue, la solidarité est étroitement associée, en droit fiscal, au recouvrement de l'impôt. Dans cette matière en effet, le législateur a instauré de multiples formes de solidarité¹⁸. (...)

Dans toutes ces hypothèses, le Trésor public est en droit d'agir en paiement pour l'intégralité de sa créance à l'encontre de n'importe lequel des débiteurs solidaires. **La solidarité fait obstacle à la division de la dette d'impôt.** Mais là ne s'arrêtent pas ses conséquences. **À cet effet dit principal, s'ajoutent d'autres effets, dits secondaires,** pour certains issus de la jurisprudence. Il a ainsi pu être jugé, notamment, que **l'autorité de la chose jugée entre le créancier et le débiteur s'étend aux autres débiteurs** ou que l'administration des impôts peut se contenter de notifier un redressement et les actes de procédures consécutifs à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale. Et, pour justifier ces solutions, tant le Conseil d'État, que la Cour de cassation se sont fondés sur la **règle selon laquelle les codébiteurs, solidairement tenus au paiement de l'impôt, sont censés se représenter mutuellement dans leurs rapports avec l'Administration.**

(...) [Le] **problème qui se pose alors tient à l'articulation des effets de la représentation mutuelle avec les principes du contradictoire et de la loyauté des débats, qui doivent régir le contentieux fiscal.** »

Il estimait que, face à ce problème, par sa jurisprudence, la Cour de cassation avait tiré « **la conséquence du principe de la solidarité passive, qui veut que le principe du contradictoire soit respecté à l'égard de tous les redevables pouvant être poursuivis en paiement ou qui, du fait des actions récursoires ultérieures, ont vocation à être tenus au règlement final de la dette.** »

On rappellera ici que, 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, le redressement qu'elle effectue s'inscrit, sauf exceptions, dans le cadre de la **procédure de rectification contradictoire**, codifiée aux [articles L. 54 B à L. 61 C](#) et [R.* 57-1 à R.* 61 B-1](#) du livre des procédures fiscales, qui débute par l'envoi d'une proposition de rectification motivée et fait bénéficier le contribuable de diverses garanties. Parmi celles-ci figurent la faculté pour le contribuable de présenter des observations, l'obligation pour le service des impôts d'y répondre de façon motivée en cas de rejet, le droit de se faire assister d'un conseil pour discuter la proposition de rectification et l'intervention éventuelle d'une commission¹⁹. « La procédure de rectification contradictoire a ainsi pour objet **d'interdire à l'administration de mettre**

¹⁷ Répertoire de droit civil, « [Solidarité](#) », Philippe le Tourneau, Jérôme Julien, février 2018

¹⁸ Voir notamment - *JurisClasseur Procédures fiscales*, « [Fasc. 588](#) : Responsabilité solidaire des tiers », Nolwenn Peton, date du fascicule : 21 août 2022

- *D.O. Fiscal Recouvrement Paiement des impôts*, « [F-8720](#) : Garanties de recouvrement et solidarités de paiement », René Bousquet, date de l'étude : 1er juillet 2022

¹⁹ *JurisClasseur Procédures fiscales*, « [Fasc. 240](#) : commission départementale de conciliation », 24 Juin 2021, François Bouchet, Carlos Houndeffo

directement en recouvrement un redressement d'impôt, sans avoir eu un dialogue avec le contribuable »²⁰.

Quant à l'**obligation de loyauté** de l'administration fiscale dans l'établissement et le recouvrement des impositions, elle a été explicitement énoncée pour la première fois par la Cour de cassation par un arrêt du 18 juin 1996 (Com., n° 94-17.312, *Bull.* n° 182). Selon le doyen Hatoux²¹, cette obligation est « **un des éléments du contrôle de légalité** » et « *cet arrêt, publié au bulletin civil, est une décision de principe. Mais le principe ainsi affirmé sous-tend des décisions antérieures ou postérieures sans être énoncé expressément. (...) Le devoir de loyauté peut se combiner avec d'autres principes fondamentaux. En droit interne, on trouve d'abord le caractère contradictoire de la procédure de rectification (LPF art. L 55 s.). Le respect des droits de la défense s'impose aussi à toutes les autorités administratives et juridictionnelles sans que le législateur ait à le préciser expressément (...) A travers les obligations juridiques impliquées par les principes dégagés par la Cour de cassation, ce sont les règles d'un véritable corpus déontologique qui s'incorporent aux dispositifs particuliers. Son effet est général, de sorte qu'il devrait nécessairement affecter tous les cas où l'administration fiscale est conduite par la loi à exercer ses prérogatives.* »

4-1-2-3 La jurisprudence postérieure à « l'arrêt Marie »

Après cet « arrêt Marie », en réponse à un moyen qui soutenait que les redressements de droits d'enregistrement se rapportant à des conventions écrites ou verbales devaient être notifiés à l'un des débiteurs solidaires en cette qualité, et non à titre personnel, notre chambre a réaffirmé le principe antérieur selon lequel « il résulte de l'article 1705 du code général des impôts que toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont tenues solidairement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis ; qu'il s'ensuit que l'administration des impôts peut notifier un redressement tendant au paiement des droits estimés dus à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale » (Com., 21 juin 2011, n° 10-20.461, *Bull.* n° 104²² ; dans le même sens, en matière d'impôt de solidarité sur la fortune Com., 2 novembre 2011, n° 10-23.953).

Mais elle a aussi confirmé la jurisprudence issue de l'arrêt Marie, imposant à l'administration de notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant, en en précisant la portée concernant la phase de rectification contradictoire et en l'étendant aux autres phases de la procédure fiscale.

Les précisions apportées à la « jurisprudence Marie » appliquée à la phase de rectification contradictoire²³

²⁰ Jean-Luc Pierre, *Jurisclasseur Notarial Enregistrement*, « [Fasc. 350](#) : procédure de rectification contradictoire », 15 octobre 2016, dernière mise à jour : 31 octobre 2022, n° 1 et s.

²¹ Bernard Hatoux, « le devoir de loyauté de l'administration fiscale ou Légalité et déontologie », [RJF 2016, 01/16](#), et les nombreux arrêts cités comme exemples d'application du devoir de loyauté de l'administration fiscale

²² RJF 11/11, [n° 1240](#)

²³ La **procédure de rectification contradictoire**, anciennement appelée procédure de redressement contradictoire, et aussi parfois appelée procédure d'imposition, procédure d'assiette ou procédure de contrôle, s'ouvre avec la proposition de rectification motivée adressée au contribuable et se clôture avec l'établissement du rôle ou l'émission de l'AMR, acte pivot qui constitue la dernière opération d'assiette et la première opération de la **procédure de recouvrement**. La réclamation préalable intervient après la mise en recouvrement de l'imposition ; elle ouvre la **phase contentieuse**.

En 2010, en réponse à un moyen formulé par l'administration fiscale, qui interprétait la jurisprudence de l'arrêt Marie comme lui faisant « obligation de suivre l'intégralité de la procédure de rectification avec le même débiteur solidaire de son choix » et qui soutenait que la procédure de contrôle, dont tous les actes avaient été notifiés au défendeur, était régulière, sans qu'il soit besoin qu'elle notifie chaque acte à chacun des autres cohéritiers solidaires, notre chambre a approuvé la cour d'appel qui, « ayant constaté que l'avis de la commission départementale de conciliation sur la valeur vénale du bien litigieux n'avait été notifié qu'à [un seul des héritiers], lequel n'apparaissait pas s'être présenté comme représentant ses cohéritiers lorsqu'il a été entendu par celle-ci », a retenu « que l'administration fiscale a méconnu les principes de la contradiction et de loyauté des débats, ce qui entache d'irrégularité la procédure suivie pour établir le rappel des droits litigieux et justifie d'en prononcer la décharge » (Com., 7 avril 2010, n° 09-14.516, Rigault).

Selon le rapport, le défendeur avait souligné dans son mémoire que l'administration fiscale avait l'obligation légale d'associer tous les codébiteurs solidaires à certains actes, comme la convocation devant la commission départementale de conciliation (article R.* 59 B-1 du livre des procédures fiscales ; Com., 4 décembre 2001, n° 98-17.227 ; Com., 4 décembre 2001, n° 98-17.228) et invoqué un arrêt selon lequel il incombait à l'administration de rapporter la preuve que les documents sur lesquels s'était fondée la commission avaient été tenus à la disposition du contribuable (Com., 8 mars 2005, n° 01-17.758, 02-13.301, Bull. n° 51).

La doctrine²⁴ commentait ainsi cet arrêt : « *Peut-être encouragée par un arrêt équivoque postérieur (Com. 2 décembre 2008, n° 07-19.845, RJF 4/09 n° 412), l'administration tentait de remettre en cause la jurisprudence Marie (...) La Cour confirme la solution "[M]", y compris sur l'incidence de l'irrégularité sur l'ensemble de la procédure. Elle précise toutefois qu'elle ne serait pas applicable si le débiteur solidaire destinataire de l'acte de la procédure d'imposition s'était présenté comme représentant ses cohéritiers. Sur cette réserve, l'arrêt prend en considération la comparution devant la commission départementale de conciliation et la notification de son avis. La rédaction de la décision ne permet pas de savoir avec certitude si la régularité de ce seul acte en découlerait, ou s'étendrait à l'ensemble de la procédure. Compte tenu du caractère général du principe posé par la jurisprudence Marie, il nous semble que le mandat de représentation des cohéritiers ne pourrait être étendu à l'ensemble de la procédure que selon une déclaration expresse en ce sens de l'intéressé.* »

Face à la résistance des juges du fond, la chambre a, par deux arrêts du 12 juin 2012 et un chapeau explicite, confirmé la solution de l'arrêt précédent dans une espèce très proche, où l'avis de la commission départementale de conciliation n'avait pas été notifié à l'ensemble des débiteurs solidaires.

Selon le rapport, l'administration fiscale avait invoqué un arrêt par lequel la chambre avait jugé que celui qui n'a pas qualité pour représenter une indivision est irrecevable à invoquer une irrégularité, tirée de l'absence de convocation personnelle de chaque héritier solidaire devant la commission de conciliation, qui ne lui fait pas grief (Com., 29 septembre 2009, n° 08-19.813). Elle avait aussi invoqué les dispositions de l'article 1203 ancien du code civil, en rappelant que la solidarité établie par le code général des impôts était une pure solidarité de paiement, qui n'avait pas pour effet de faire entrer dans la procédure d'établissement et de contrôle de l'impôt une personne étrangère et

²⁴ RJF 07/10, [n° 750](#)

qui tendait à éviter les abus et les organisations d'insolvabilité. Elle évoquait aussi le risque d'impossibilité, pour le juge pénal, de faire application de l'article 1745 du code général des impôts, ainsi que le risque de faire voler en éclats le mécanisme de la caution solidaire, si le principe de loyauté des débats devait s'interpréter comme le soutenait le demandeur. Elle proposait à la chambre de dire que le codébiteur solidaire, contre lequel avait été suivi l'ensemble de la procédure fiscale, n'était pas fondé à soutenir que le principe de loyauté des débats n'avait pas été respecté à son égard, et que le codébiteur solidaire, contre lequel n'avait pas été émis d'AMR et qui n'avait pas effectué de versement spontané, était dépourvu d'intérêt à agir, sa réclamation étant sans objet.

Dans son avis à la cassation sans renvoi, que la chambre a suivi, l'avocat général avait rappelé que le codébiteur solidaire qui n'avait pas été poursuivi par l'administration fiscale avait un intérêt manifeste à voir rejeter en tout ou partie la demande de celle-ci, car le débiteur condamné au paiement pourrait se retourner contre lui pour sa part. L'interprétation que donnait l'administration fiscale de l'arrêt Marie lui semblait erronée à la lumière de l'arrêt postérieur du 7 avril 2010, dont il se déduisait clairement que l'administration fiscale avait l'obligation de notifier à l'ensemble des redevables solidaires de la dette fiscale tous les actes de procédure antérieurs à l'AMR, y compris la proposition de rectification et l'éventuel avis de la commission départementale de conciliation ou du comité consultatif pour la répression des abus de droit, et cela même si elle entendait ensuite notifier l'AMR à l'un seulement des redevables. Il estimait que les craintes de l'administration fiscale étaient injustifiées, les hypothèses évoquées ne relevant pas de la procédure de redressement.

Après avoir énoncé que « **si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des redevables de la dette fiscale, la procédure ensuite suivie doit être contradictoire et que la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous les redevables,** » la chambre a cassé sans renvoi l'arrêt d'appel qui, alors qu'il avait constaté que l'un des redevables solidaires n'avait pas été convoqué devant la commission départementale de conciliation et n'avait pas reçu notification de l'ensemble des actes de la procédure fiscale autres que la proposition de rectification, avait pourtant retenu que la procédure était régulière dès lors que le contribuable poursuivi, contre lequel avait été suivi l'ensemble de la procédure, depuis la notification de redressement jusqu'au rejet de la réclamation contentieuse, n'alléguait pas avoir été privé de droits dans le cadre de la procédure ouverte contre lui. Statuant au fond, elle a déclaré irrégulière la procédure fiscale et nul l'AMR (Com., 12 juin 2012, n° 11-30.396, *Bull.* n° 119, X... ; Com., 12 juin 2012, n° 11-30.397).

Commentant ces arrêts, un auteur²⁵ titrait que la loyauté des débats était la « **nouvelle arme des héritiers solidaires** ». Il exposait : « *En 2008 [par l'arrêt Marie], est apparu un concept nouveau : le devoir général de loyauté dans la mise en œuvre des procédures de rectification. (...) Par [les] deux arrêts du 12 juin 2012, la Cour de cassation réaffirme sans ambiguïté sa jurisprudence. Il s'agissait, dans les deux espèces, d'une rectification de valeur vénale d'une donation entre parents et enfants. Dans la première espèce, le service des impôts avait suivi la procédure auprès du seul donataire qui, au demeurant, ne s'était pas plaint d'avoir été privé de droits qui lui étaient garantis dans le cadre de la procédure contradictoire. La procédure est jugée*

²⁵ Jean-Jacques Lubin, « Loyauté des débats : nouvelle arme des héritiers solidaires », *La Semaine Juridique Notariale et Immobilière* n° 45, 9 novembre 2012, [comm. 1366](#)

irrégulière dès lors que le donateur n'avait été pas convoqué devant la commission départementale de conciliation et n'avait pas reçu notification de l'ensemble des actes de procédure.

Dans la seconde espèce, le donateur avait pris en charge les droits et la procédure avait été initiée à son encontre. Le donataire n'avait pas été poursuivi. Il n'en demeure pas moins que la procédure était irrégulière, la loyauté des débats exigeant que tous les débiteurs solidaires aient reçu les actes de procédure.

Les arrêts du 12 juin 2012, s'ils ne sont pas inédits, feront date. On ne voit pas comment l'administration fiscale pourrait continuer à ignorer une composante essentielle des droits du contribuable vérifié: **l'exigence d'une procédure contradictoire et d'un débat loyal entre toutes les parties intéressées.**

Bien entendu, l'obligation de loyauté doit, à notre sens, **se limiter aux héritiers et débiteurs connus.** En matière successorale, il n'est pas rare que la dévolution évolue au fur et à mesure de son règlement (découverte d'héritiers ou de légataires, renonciation à succession, etc.). Il semble alors délicat d'invoquer une absence de loyauté des débats dans de telles circonstances.

La jurisprudence ici commentée offre des opportunités nouvelles. Lorsqu'un héritier aura subi un redressement sans que la cohérence n'en ait été informée, la procédure de rectification pourra purement et simplement être annulée. **L'erreur est substantielle et ne peut être réparée par l'Administration.** La solution se fonde sur les termes de l'article L. 80 CA du LPF²⁶ (...)

Il est indéniable que les arrêts du 12 juin 2012 **améliorent la sécurité juridique des contribuables. La solidarité fiscale n'exclut pas une procédure de rectification contradictoire et loyale.** Ils rejoignent en cela la jurisprudence du Conseil d'État qui, de son côté, décide que l'administration fiscale doit informer le contribuable sur le contenu de ses obligations lorsque celle-ci procède à son égard à une demande de justifications (V. tout récemment, CE, 16 avril 2012, n° 32091227). À n'en pas douter, conseils et praticiens saisiront l'opportunité du vice de procédure. »

D'autres commentateurs²⁸ observent que « par la cassation sans renvoi, assortie de l'annulation de la procédure et de la décharge des droits, la Cour souligne que la solution ne laisse **aucune marge d'appréciation** » et que « ces deux arrêts soulignent

²⁶ [Article L. 80 CA du livre des procédures fiscales](#) : « La juridiction saisie peut, lorsqu'une erreur non substantielle a été commise dans la procédure d'imposition, prononcer, sur ce seul motif, la décharge des majorations et amendes, à l'exclusion des droits dus en principal et des intérêts de retard. / Elle prononce la décharge de l'ensemble lorsque l'erreur a eu pour effet de porter atteinte aux droits de la défense ou lorsqu'elle est de celles pour lesquelles la nullité est expressément prévue par la loi ou par les engagements internationaux conclus par la France. »

La jurisprudence précise que les notions auxquelles l'article L. 80 CA fait référence doivent être entendues de manière libérale : la notion d'erreur substantielle doit alors comprendre la violation de l'ensemble des garanties accordées aux contribuables par la loi et les règlements (CE, 8 février 1991, sect., [n° 61025](#), publié au recueil Lebon ; CE, 8 février 1991, sect., [n° 61093](#), publié au recueil Lebon).

²⁷ « Considérant que si l'administration fiscale est en droit d'utiliser, pour les besoins de l'établissement de l'assiette et du contrôle des impositions de toute nature, tous les renseignements qu'elle a pu recueillir auprès des contribuables, elle ne peut pas, pour obtenir ces renseignements, adresser aux contribuables des demandes de justifications, sur le fondement de dispositions telles que celles de l'article L. 16 du livre des procédures fiscales, en dehors du champ d'application de ces dispositions **et en induisant les contribuables en erreur sur l'étendue de leurs obligations et sur les conséquences qu'elle pourrait tirer**, sur le fondement des articles L. 69 et L. 73 du livre des procédures fiscales relatifs à la taxation et à l'évaluation d'office, de leur défaut de réponse ; que, **toutefois**, une telle irrégularité demeure **sans conséquence** sur le bien-fondé de l'imposition s'il est établi que, n'ayant privé le contribuable d'aucune garantie, elle n'a pas pu avoir d'influence sur la décision de redressement ; »

²⁸ RJF 10/12, [n° 963](#)

également qu'il n'importe que l'administration n'exerce pas de poursuite contre l'un des solidaires, dès lors qu'ils sont tous susceptibles de telles poursuites. »

Le professeur Néau-Leduc²⁹ indiquait : « C'est par deux décisions particulièrement importantes rendues le 12 juin 2012 que la Chambre commerciale de la Cour de cassation **confirme sa volonté** d'imposer le respect des principes à la fois du contradictoire mais également de la loyauté des débats dans le cadre des procédures de redressement fiscal. En effet, si la reconnaissance de tels principes au sein des procédures contentieuses va de soi, ils sont désormais **admis de manière explicite comme des principes fondamentaux** qui doivent également être respectés dès la phase des procédures précontentieuses de redressement. (...)

Si la solution semble rigoureuse, elle apparaît parfaitement justifiée. Elle présente surtout l'avantage de pouvoir mettre fin de manière définitive aux hésitations de l'administration qui ne semblait pas avoir pris la mesure, comme certaines juridictions du fond, des signaux adressés depuis maintenant plusieurs années par la Haute juridiction. (...)

Les arrêts du 12 juin 2012 sont rendus au visa de l'article 1705 du CGI qui prévoit que les parties qui figurent dans un acte sont solidairement tenues au paiement des droits d'enregistrement générés par cet acte, ce qui justifie que l'administration n'ait pas à notifier la proposition de rehaussement à tous les débiteurs de la dette fiscale (Com., 15 mars 1988, n° 86-16.362 ; Com., 16 mai 1995, n° 93-12.717).

En revanche, s'agissant des actes postérieurs à la proposition de rectification, c'est l'analyse du régime juridique de la solidarité passive qui guide la Cour de cassation. Étant solidaire au paiement de la dette, le contribuable a le droit d'opposer à l'administration non seulement les exceptions qui lui sont personnelles, mais également toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les codébiteurs. **Dès lors, s'il n'y avait pas d'obligation à informer tous les débiteurs solidaires, l'un ou plusieurs d'entre eux pourraient se voir contraints de régler une quote-part d'impôt au titre de la contribution qui lui échoit sans avoir eu les moyens de développer une quelconque critique qui lui serait personnelle, et que les autres ne pourraient invoquer au regard du régime de la solidarité, pas plus qu'il ne pourrait développer les critiques communes à tous les débiteurs ou celles inhérentes à la dette.** Dès lors, le fait qu'un héritier ou qu'un codébiteur puisse avoir à supporter le coût d'un redressement, soit au titre de la solidarité fiscale, soit au titre de sa contribution ultérieure entre codébiteurs solidaires, sans avoir été mis à même de participer à la procédure et de s'y défendre, apparaîtrait particulièrement critiquable.

Sur un plan factuel, il n'est en effet pas rare qu'à l'occasion de successions délicates, les relations entre héritiers soient conflictuelles, voire même inexistantes. Il est dès lors à craindre que l'héritier actionné par l'administration n'en informe pas les autres. Et même si l'administration ne devait recouvrer l'impôt qu'auprès du seul débiteur contre lequel elle a mené la procédure, **les autres resteraient concernés au titre de l'action récursoire destinée à définir la contribution définitive de chacun.**

Si l'ampleur de l'obligation que supportent les débiteurs du fait de leur solidarité justifie pleinement qu'ils soient destinataires de tous les actes de procédure pouvant avoir des répercussions sur leur patrimoine pour être mis en situation de défendre leurs droits, il convient de s'interroger sur la portée effective de l'obligation de loyauté mise en avant

²⁹ M. Philippe Néau-Leduc, « Solidaires au paiement de l'impôt : le droit à la procédure pour tous ! », RTD Com. 2012 [p.865](#)

par la Cour de cassation. La règle concerne-t-elle l'intégralité des débiteurs solidaires in abstracto, la découverte tardive de l'un ou l'autre pouvant alors vicier n'importe quelle procédure, ou bien ne concerne-t-elle que les seuls débiteurs connus de l'administration fiscale durant le déroulement de la procédure ? **L'équité conduirait à retenir cette seconde hypothèse**, car la loyauté requise n'a vocation à s'exprimer qu'à l'égard des héritiers ou des débiteurs en situation d'être joints par l'administration (J.-J. Lubin, Loyauté des débats : nouvelle arme des héritiers solidaires, JCP N 2012, comm. 1366, n° 45, p. 46). Mais la découverte tardive d'héritiers ou de légataires ne les dispense pas pour autant de contribuer possiblement à la dette au regard de la solidarité qu'ils supportent du fait de leur qualité.

La distinction proposée par l'article L. 80 CA du livre des procédures fiscales mérite certainement, à cet égard, d'être mobilisée. (...) l'obligation de loyauté et le principe du contradictoire qui fondent les décisions du 12 juin 2012 s'inscrivent bien dans le cadre des garanties dont bénéficient les contribuables.

Poursuivant, si la logique de la solidarité permet de comprendre et d'approuver la position de la Cour de cassation, il est également **possible de s'interroger sur la distinction** réaffirmée ici par la Cour dans l'analyse de la régularité de la procédure de redressement **entre la proposition de rectification et les autres actes de procédure** (Com., 23 juin 1987, n° 85-17.774 ; Com., 15 mars 1988). **En effet, la proposition de rectification est à l'évidence un acte majeur de la procédure de redressement** qui circonscrit pour l'essentiel les termes du débat pour l'avenir, qui retient une procédure de redressement plutôt qu'une autre, qui arrête les nouvelles bases d'imposition, dans la plupart des cas les majorations et pénalités, en s'appuyant sur les seuls échanges qui ont pu avoir lieu durant la phase de contrôle avec le contribuable privilégié par l'administration fiscale. Il n'est donc pas neutre de retenir l'un ou l'autre des contribuables pour notifier le redressement alors que tous sont ensuite redevables solidairement au paiement et que tous les actes postérieurs doivent alors leur être notifiés. En effet, en fonction des relations plus ou moins apaisées entre les contribuables solidaires, de leur connaissance particulière du dossier, de la composition personnelle de leur patrimoine, la réaction à la procédure de contrôle qui conduit à la notification du redressement peut être radicalement différente et les conséquences à gérer ensuite tout à fait délicates. Y a-t-il alors véritablement égalité devant l'impôt ?

Une autre interrogation surgit alors. L'administration supporte l'obligation de notifier à tous les redevables solidaires au paiement de l'impôt les actes de procédure qui suivent la proposition de rectification, notamment la réponse aux observations du contribuable, la convocation et l'avis de la commission départementale de conciliation, le document portant motivation des pénalités si la proposition de rectification n'en fait pas état, l'avis de mise en recouvrement de l'impôt (LPF, art. R.* 256-2). Si le fondement des arrêts du 12 juin 2012 s'évince de la solidarité à laquelle sont tenus les contribuables, faut-il en limiter l'application aux seuls droits relatifs à des mutations à titre gratuit sur le fondement des articles 1705 et 1709 du CGI ? **Ne conviendrait-il pas d'en élargir la portée à toutes les hypothèses légales dans lesquelles un mécanisme de solidarité a vocation à être mis en oeuvre par le Trésor ?** Il est certain que l'idée n'est pas de nature à simplifier l'action de l'administration ni à garantir la sécurité juridique à laquelle l'État peut aussi prétendre. En revanche, les principes liés à la nécessaire prévisibilité de la règle de droit, à la protection du patrimoine et des biens et, donc, à la sécurité juridique du contribuable permettent-ils réellement d'écarter une telle perspective ? Au final, ce sont bien évidemment les règles de prescription qui guideront le contribuable dans sa décision. »

En 2013, réaffirmant le principe dégagé précédemment selon lequel la loyauté des débats oblige l'administration à notifier les actes de la procédure contradictoire à tous les redevables solidaires de la dette fiscale, notre chambre a cassé un arrêt qui, pour dire un héritier dépourvu d'intérêt à soulever l'irrégularité de la procédure fiscale, avait retenu que ce dernier avait été destinataire de l'ensemble des actes afférents à celle-ci, que seul son cohéritier serait en droit d'invoquer la méconnaissance du principe de la contradiction et de loyauté des débats et que le non-respect de ce principe ne lui avait pas fait grief (Com. 26 février 2013, n° 12-13.877, Bull. n° 30, [W]).

La chambre a ainsi reconnu explicitement au codébiteur poursuivi, à qui tous les actes ont été notifiés, un intérêt à agir en soulevant l'irrégularité de la procédure au motif que l'ensemble des actes n'a pas été notifié à tous les codébiteurs solidaires. Autrement dit, **l'irrégularité** tenant à l'absence de notification des actes de la procédure de redressement à tous les redevables solidaires **peut être soulevée par chacun d'entre eux**, y compris par celui qui a été effectivement destinataire de ces actes³⁰.

Comme le souligne un auteur³¹, « *le principe de loyauté des débats est en passe de devenir une nouvelle garantie du contribuable vérifié et plus particulièrement de l'héritier solidaire. Les principes d'une procédure contradictoire et de loyauté des débats obligent l'Administration, postérieurement à la notification de redressement, à notifier à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de procédure les concernant. (...) En l'espèce, l'administration fiscale s'est contentée de notifier l'AMR et les actes de procédure à un seul des débiteurs solidaires. La cour décide que tous les héritiers peuvent soulever l'irrégularité de la procédure.* »

Dans son avis à la cassation, suivi par la chambre, l'avocat général, Mme Batut, avait exposé : « *La position de l'administration, que la cour d'appel a fait sienne en l'espèce, ne peut être approuvée :*

- Il est certes compréhensible et conforme à l'intérêt général, et votre jurisprudence n'y oppose aucun obstacle, que pour faciliter le recouvrement de l'impôt, l'administration puisse ne s'adresser qu'à l'un des codébiteurs solidaires.

*Mais dans ce cas, le débiteur visé par la procédure a la **possibilité de se retourner**, après paiement, contre ses cohéritiers ou codonataires non appelés à la procédure pour leur demander d'acquitter leur part de l'impôt.*

*Ceux-ci **doivent donc être en mesure** - surtout si les relations entre les codébiteurs sont rompues, voire conflictuelles, ce qui est loin d'être rare, notamment en matière de succession - **de faire valoir leurs arguments au moment des discussions contradictoires qui peuvent avoir lieu avec l'administration.***

*- Votre jurisprudence trouve en outre un fondement incontestable dans le **régime de la solidarité passive** :*

En effet, solidaire du paiement de la dette, le contribuable dispose du droit d'opposer à l'administration non seulement les exceptions qui lui sont personnelles, qu'un codébiteur solidaire ne pourra en aucun cas invoquer au regard du régime de la solidarité, mais également celles qui sont inhérentes à l'obligation et communes à tous les codébiteurs.

*Il serait dès lors particulièrement **dommageable qu'un codébiteur supporte le coût d'un redressement fiscal**, soit au titre de la solidarité passive, soit au titre de sa*

³⁰ Voir RJF 06/13, n° 669

³¹ Jean-Jacques Lubin, « Loyauté des débats et succession », La revue fiscale du patrimoine n° 4, Avril 2013, [act. 50](#)

contribution ultérieure entre codébiteurs solidaires, sans avoir été mis en mesure de participer à la procédure et de s'y défendre.

Il n'est donc pas envisageable de revenir sur le principe posé que tous les actes de la procédure de redressement doivent être notifiés individuellement à tous les débiteurs solidaires dans la mesure où chacun de ces actes leur fait manifestement grief à raison des risques d'une action récursoire ultérieure et de son inévitable répercussion sur leur patrimoine.

Et à l'inverse de la motivation de l'arrêt attaqué, qui a suivi en cela la thèse de l'administration, il convient de retenir que l'absence d'information des codébiteurs solidaires fait grief à celui contre lequel la procédure de redressement est menée, dès lors qu'il est privé, d'une part, des moyens de défense portant sur la régularité de la procédure ou le bien-fondé de l'imposition que les autres auraient pu invoquer au cours de la procédure de rectification, d'autre part et indépendamment de son fait, de l'exercice loyal d'une action récursoire. »

En 2016, le doyen Hatoux³² a résumé ainsi la jurisprudence de la chambre : « c'est l'ensemble des actes de la procédure d'imposition, y compris la proposition de rectification, qui doit être notifié à chacun des débiteurs solidaires. L'interprétation de l'administration excluant la proposition de l'obligation de notification est donc erronée. Ainsi, la première notification à l'un des débiteurs solidaires n'a-t-elle pour effet que d'interrompre la prescription du droit de reprise à l'égard de tous. Les notifications exigées doivent intervenir **avant** la fin de la procédure d'imposition, qui s'achève avec la mise en recouvrement.

La sanction, radicale, est l'annulation de la procédure erga omnes, y compris, le cas échéant, le seul débiteur solidaire qui a été poursuivi et à qui l'ensemble des actes a été notifié. »

En 2018, en réponse à un moyen soulevé par un donataire qui soutenait que la procédure suivie était irrégulière, faute par l'administration d'avoir notifié à sa donatrice la proposition de rectification et ses observations en réponse, la chambre a précisé :

- que l'exigence posée par l'arrêt Marie ne concernait **que les actes** de la procédure **postérieure** à la notification de la proposition de rectification
- **et** que le principe de la contradiction **n'obligeait pas** l'administration à notifier aux autres débiteurs solidaires les observations reçues de l'un d'eux (Com., 10 octobre 2018, n° 17-10.938).

En 2019, la chambre a apporté un tempérament à sa jurisprudence dans une espèce où l'administration fiscale avait estimé que des versements par un trust constituaient une donation indirecte assujettie au paiement des droits de mutation à titre gratuit. Elle a énoncé que « si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements 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 ces redevables, **pour autant qu'elle ait pu en découvrir l'identité ou que celle-ci lui ait été révélée** ». Partant, elle a approuvé, au terme d'un contrôle lourd, la cour d'appel, qui, ayant retenu que le donataire n'avait pas souhaité faire état de l'identité du constituant du trust, qui était le donateur, et en a déduit que la procédure suivie était régulière (Com., 6 novembre 2019, n° 17-26.985, 5e moyen).

³² Bernard Hatoux, [RJF 2016, 1/16](#), « le devoir de loyauté de l'administration fiscale ou Légalité et déontologie », n° 18 et s. « La solidarité de paiement de l'impôt »

La doctrine³³ note que cette « *décision prend en compte le contexte particulier qui résulte de l'anonymat du constituant du trust, les juges du fond ayant souverainement estimé que seul ce dernier avait la qualité de donateur* ».

En 2020, notre chambre a sanctionné la **délivrance tardive d'un AMR** au débiteur solidaire par l'irrégularité de la procédure d'imposition, en rappelant, au visa des articles 1705 du code général des impôts et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales, que « si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements 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 ces redevables** ». En l'espèce, pour rejeter la demande formée par le donataire de déclarer la procédure irrégulière, faute pour l'administration d'avoir notifié tous les actes de celle-ci à la donatrice, débitrice solidaire des droits d'enregistrement contestés, et non partie à l'instance, la cour d'appel avait retenu que l'administration justifiait avoir émis un AMR contre la donatrice en cours de procédure. Notre chambre a censuré cet arrêt en relevant que l'AMR avait été émis pendant le déroulement de la procédure d'appel, ce qui, selon le mémoire ampliatif, n'avait pas mis la débitrice solidaire en mesure de faire valoir ses droits, ni permis au seul débiteur poursuivi de bénéficier du soutien de celle-ci. Statuant au fond, notre chambre a dit n'y avoir lieu à renvoi et « déclar[é] la procédure d'imposition irrégulière³⁴ » (Com., 18 mars 2020, n° 17-31.233).

L'extension de la « jurisprudence Marie » à la procédure de recouvrement de l'impôt

En 2014, rejetant un pourvoi de l'administration fiscale, notre chambre a étendu la « jurisprudence Marie » **à la procédure de recouvrement**, en approuvant une cour d'appel d'avoir retenu que l'intéressée, qui « invoquait l'absence de notification à sa personne de l'avis à tiers détenteur et des deux commandements de payer litigieux que lui opposait l'administration » comme interruptifs de prescription, « invoquait une **exception personnelle** et que, **si l'administration pouvait notifier les titres exécutoires et actes de poursuite à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure devait cependant être contradictoire, la loyauté des débats l'obligeant à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes pouvant être poursuivies, les actes de la procédure les concernant** » et d'avoir, sans se prononcer sur la prescription de l'action en recouvrement, « exactement déduit de ses constatations et appréciations **l'inopposabilité** à l'intéressée des actes en cause, faute de notification personnelle régulière » (Com. 25 mars 2014, n°12-27.612, Bull. n° 60, Friedrich).

Un auteur³⁵ indique à la suite cet arrêt : « *les effets abrupts de la solidarité sans que le codébiteur soit à même de présenter ses observations appartiennent désormais au passé.* »

³³ RJF 07/20, [n° 644](#)

³⁴ L'établissement de l'AMR constitue une opération qui se rattache à l'assiette de l'impôt (CE, 29 avril 1985, [n° 41998](#) ; CE, 2 avril 1986, n° 51232). L'AMR est « le préliminaire nécessaire à la contestation du bien-fondé de l'imposition » M. Benoit Bonhert, (Feuillet rapide fiscal social [3/16](#) inf. 8 p. 9). L'AMR « constitue l'acte final de l'opération d'imposition, c'est-à-dire la décision d'imposition, exécutoire et contestable » (Martin Collet et Pierre Collin, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt, 2^e éd. PUF, p. 223, n°338).

³⁵ Jean-Jacques Lubin, « Solidarité fiscale versus loyauté des débats : la page est tournée ! », La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 16-17, 18 Avril 2014, [act. 524](#)

Toutefois, la doctrine³⁶ souligne que, si le principe est le même, le régime est différent au stade du recouvrement de l'impôt : en effet, la méconnaissance par le comptable de l'exigence de notification des titres exécutoires et actes de poursuite à tous les débiteurs solidaires qu'il entend poursuivre entraîne **l'inopposabilité aux intéressés des titres et actes qui ne leur ont pas été notifiés, sans mettre en cause la régularité de la procédure de recouvrement à l'égard de ceux qui ont reçu les notifications.**

Commentant cet arrêt, le professeur Vabres³⁷ indique : « *la loyauté des débats n'est pas seulement un principe émergent de la procédure civile (Y. Strickler, La loyauté processuelle, in Principes de justice, Mélanges J.-F. Burgelin : Dalloz, 2008, p. 355). Elle trouve également un écho dans le contentieux fiscal. L'arrêt du 25 mars 2014 montre, en effet, que **les règles classiques de l'interruption de la prescription en présence de codébiteurs solidaires subissent un assouplissement notable au contact du principe de loyauté.** (...) Dans l'affaire jugée le 25 mars 2014, l'effet interruptif de prescription n'était pas contesté. (...) En revanche, la question porte sur le point de savoir si cet effet interruptif est opposable au codébiteur solidaire sans formalité. C'est ici que se situe l'apport essentiel de l'arrêt. Alors que la lecture des textes précédents [articles [1206 ancien](#) et [2245](#) du code civil] laisse penser que l'effet interruptif de prescription est opposable automatiquement au débiteur solidaire, voici que la Cour de cassation et les juges du fond retiennent une autre solution. L'opposabilité de l'effet interruptif de prescription implique pour l'Administration de notifier personnellement au codébiteur solidaire les actes de procédure ayant produit un tel effet. (...) cette opposabilité est **conditionnée**. Ce n'est **que si le codébiteur solidaire a reçu une notification personnelle des actes interruptifs que l'Administration peut se prévaloir de l'interruption de la prescription à son égard. Cette notification personnelle n'est certes prévue par aucun texte. Néanmoins, elle est justifiée, selon le juge, par la nécessité de préserver le caractère contradictoire de la procédure et la loyauté des débats.** Une telle solution appelle quatre remarques.*

En premier lieu, la décision rendue par la Cour de cassation est prononcée pour la première fois en matière d'impôt sur le revenu. (...) se pose désormais la question de savoir si cette solution sera également reprise par le Conseil d'État pour les impôts relevant de sa compétence juridictionnelle et où il existe une solidarité entre les redevables. (...)

*En deuxième lieu, **la portée de l'arrêt doit être bien comprise.** La notification personnelle au codébiteur solidaire des actes interruptifs de prescription adressés à son coobligé est seulement une **mesure d'opposabilité**. Il s'agit d'informer le codébiteur solidaire de la procédure le concernant et d'assurer l'effectivité de l'effet interruptif acquis en raison d'un acte adressé à un autre codébiteur. En aucun cas, cette notification personnelle est un acte interruptif qui serait propre au codébiteur qui en est le destinataire. Simplement, celui qui n'était pas destinataire de l'acte de poursuite dans un premier temps a le droit d'en prendre connaissance, au cours de la procédure, afin de respecter la loyauté des débats, mais aussi d'avoir la possibilité de se défendre. De surcroît, la solution rendue par la Cour ne laisse pas entendre que l'interruption de la prescription est opposable au codébiteur solidaire dès lors que celui-*

³⁶ RJF 06/14, [n° 634](#) ; et M. Benoit Bonhert, Feuillet rapide fiscal et social 3/16, paru le 14 janvier 2016, [n° 12](#) ; M. Bernard Hatoux, [RJF 01/16](#), « le devoir de loyauté de l'administration fiscale ou Légalité et déontologie », n° 18 et s. « La solidarité de paiement de l'impôt »

³⁷ Régis Vabres, « Recouvrement de l'impôt sur le revenu : obligation de notifier les actes de la procédure aux redevables solidaires », *Droit fiscal* n° 24, 12 Juin 2014, [comm. 382](#)

ci a eu connaissance des actes de poursuite. Une simple connaissance de fait, qui pourrait être caractérisée si les époux vivent ensemble par exemple, n'est pas suffisante. Une **notification formelle** est nécessaire.

En troisième lieu, la Cour de cassation précise bien que la notification personnelle des actes interruptifs de prescription peut intervenir **en cours de procédure**. Il ne s'agit donc pas d'exiger que les actes de poursuite soient adressés à tous les codébiteurs solidaires au même moment. Comme pour la notification d'un redressement (Com., 12 juin 2012, n° 11-30.396, MM. X...), l'Administration est libre de ne s'adresser, dans un premier temps, qu'à un seul codébitéur (Com., 16 mai 1995, n° 93-12.717). Comme tout créancier bénéficiant d'une solidarité passive, elle est donc libre d'exercer son recours contre le débiteur solidaire de son choix (Y. Lequette, P. Simler et F. Terré, Droit civil. Les obligations : Dalloz, coll. Précis, 11e éd., 2013, spécialement n° 1247 et s.). En revanche, elle doit notifier personnellement au codébitéur solidaire les actes de poursuite accomplis contre l'un des coobligés, dès lors qu'ils sont susceptibles d'avoir des répercussions sur leurs patrimoines.

En quatrième et dernier lieu, le défaut de notification personnelle à l'un des codébiteurs constitue, en principe, un moyen de défense qui peut être soulevé par tous les codébiteurs solidaires. À cet égard, la Cour de cassation a admis récemment que le codébitéur solidaire poursuivi puisse se prévaloir du défaut de notification personnelle des actes de procédure à ses coobligés, alors même qu'il n'y a aucune irrégularité procédurale à son égard (Com., 26 février 2013, n° 12-13.877, M. [W]). Il s'agit **donc là d'une exception commune à tous les codébiteurs** (C. civ., art. 1208). Pourtant, dans le présent arrêt, la Cour de cassation reprend à son compte les termes employés par la cour d'appel, qui a retenu la qualification d'"exception personnelle" à l'égard de l'exception soulevée par l'épouse débitrice. **S'agit-il de revenir sur l'arrêt du 26 février 2013 ?** S'agit-il d'une exception purement personnelle, auquel cas l'époux poursuivi est dans l'impossibilité de se prévaloir du défaut de notification des actes de procédure à son épouse ? **Le doute est permis**. Il est vrai qu'il peut sembler paradoxal d'admettre que le redevable à l'égard duquel aucune irrégularité procédurale a été commise puisse être déchargé de toute poursuite en raison d'une absence de notification des actes de procédure à ses coobligés. Toutefois, **la nature même de la dette solidaire plaide pour une telle solution**. **L'unicité de la dette solidaire conduit, en effet, à considérer que certaines exceptions sont inhérentes à la dette** et peuvent, à ce titre, entraîner sa disparition au bénéfice de tous les coobligés (J. François, Traité de droit civil. Les obligations. Régime général, t. 4, ss dir. C. Larroumet : Economica, 2e éd., 2011, spécialement n° 200 et s.). Or, **tel est bien le cas de la prescription** qui constitue finalement l'objet même de l'exception soulevée, lorsque la notification des actes de procédure fait défaut. La prescription est un mode d'extinction de la dette solidaire dans sa totalité. **Assimiler le défaut de notification des actes de procédure à une exception purement et simplement personnelle conduirait à faire courir plusieurs délais de prescription pour la même dette**, puisque l'un des codébiteurs subirait l'interruption de la prescription, tandis que l'autre non, faute de notification des actes de procédure. **Une telle solution reviendrait ainsi à nier l'unicité de la dette solidaire et n'apparaît pas juridiquement fondée**. De surcroît, tant que la prescription n'est pas acquise, l'Administration dispose de la **possibilité de régulariser la procédure** en procédant aux notifications qui font défaut. Gageons donc que l'arrêt du 25 mars 2014 ne soit pas, sur ce point, un revirement de jurisprudence. »

L'extension de la « jurisprudence Marie » à la phase contentieuse

Notre chambre a aussi étendu la « jurisprudence Marie » à la **phase contentieuse**, tout en cantonnant les effets de l'irrégularité constatée.

Dans une espèce où était invoquée par un débiteur l'irrégularité de la procédure pour défaut de notification de la décision de rejet de sa réclamation à ses codébiteurs solidaires, notre chambre a approuvé la cour d'appel d'avoir énoncé que « si l'administration fiscale peut choisir de notifier les redressements 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 ces redevables, y compris pendant la phase contentieuse** », puis, elle a rejeté le moyen, présenté par l'administration fiscale, tiré de ce qu'une erreur commise dans la phase contentieuse de la procédure fiscale ne saurait avoir de conséquence sur la régularité de la procédure d'assiette de l'imposition, en répondant que, pour ordonner la décharge des droits, pénalités et intérêts de l'intéressé, la cour d'appel, après avoir relevé que la procédure suivie par l'administration fiscale était **irrégulière, faute** pour celle-ci **d'avoir notifié les décisions de rejet des réclamations de celui-ci aux héritiers solidairement tenus avec lui, n'avait « pas déclaré irrégulière l'ensemble de la procédure fiscale, contrairement à ce que soutient le moyen » mais s'était « bornée à tirer les conséquences de ce que la procédure ne pouvait, en l'état, donner lieu à recouvrement** » (Com., 12 décembre 2018, n° 17-11.861, publié).

Un commentateur³⁸ retient deux enseignements de cet arrêt :

« 1° Cet arrêt vient compléter la construction jurisprudentielle ayant exigé de l'administration fiscale, lorsqu'elle entreprend le redressement de la situation fiscale de l'un des contribuables tenus solidairement au paiement de l'impôt, qu'elle respecte les principes de la contradiction et de la loyauté.(...) Les décisions rendues en la matière jusqu'en 2012 concernaient l'irrégularité de la procédure menée avant la mise en recouvrement de la proposition de rectification (l'arrêt [W] de 2013 concernait l'irrégularité tirée de l'absence de notification des actes antérieurs à la mise en recouvrement et de l'AMR au coobligé solidaire).

Dans une affaire tranchant avec cette situation, puisqu'elle concernait un litige relatif au recouvrement forcé de l'impôt, qui impose notamment une mise en recouvrement et une mise en demeure de payer préalables, la chambre commerciale (Com., 25 mars 2014, n° 12-27.612, Bull. n° 60, Friedrich) a postérieurement retenu que "si l'administration pouvait notifier les titres exécutoires et actes de poursuite à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure devait cependant être contradictoire, la loyauté des débats l'obligeant à notifier, en cours de procédure, à l'ensemble des personnes pouvant être poursuivies, les actes de la procédure les concernant".

L'un des enjeux du pourvoi, formé dans la présente affaire par l'administration fiscale, qui contestait la portée de l'arrêt Friedrich, était ainsi d'obtenir le cantonnement de l'exigence de loyauté et d'application du principe de la contradiction à la phase de contrôle, à l'exclusion de la phase contentieuse postérieure à la notification de l'AMR (lequel ouvre au contribuable la possibilité de former la réclamation, prévue par l'article R. 190-1 du LPF, préalable à toute action contentieuse).

*Cette thèse est écartée par la chambre commerciale: **ces exigences doivent concerner également la phase contentieuse suivant la phase de contrôle.***

*2° L'arrêt vient également **préciser la portée de l'irrégularité tirée d'un manquement à l'exigence de loyauté et de respect du principe du contradictoire durant la phase postérieure à l'AMR.** Le pourvoi soutenait qu'une telle irrégularité ne pouvait entraîner la nullité de la procédure de contrôle. La Cour de cassation écarte ce moyen en s'appuyant sur le constat de ce que la cour d'appel avait seulement jugé que*

³⁸ RJF 06/19, [n°592](#); voir également, C. Berlaud, Gaz. Pal. 2019, [n°3](#), p. 38

*l'administration fiscale ne pouvait, en conséquence de cette irrégularité, poursuivre le recouvrement de la créance fiscale : **dans un tel cas, la procédure de contrôle paraît sauve.** »*

Dans un pourvoi n° Y 2023653, actuellement en cours d'examen, l'administration fiscale, soutenant que l'absence de notification de la décision de rejet à tous les redevables solidaires de la dette fiscale ne peut avoir pour conséquence l'annulation de l'ensemble de la procédure de contrôle ayant donné lieu aux rectifications d'imposition contestées, demande à la Cour de cassation de préciser la portée de son arrêt du 12 décembre 2018.

4-1-2-4 La doctrine administrative

Le 27 février 2014, l'administration fiscale a intégré dans sa doctrine écrite les arrêts de la Cour de cassation des 12 juin 2012 et 26 février 2013, qui lui sont depuis cette date opposables par les contribuables.

Un auteur³⁹ a souligné l'importance de cette publication : « *L'administration fiscale vient d'intégrer au BOFiP du 27 février 2014 deux arrêts relatifs à la garantie des contribuables. (...) Après des années de résistance, l'Administration se range à l'avis de la chambre commerciale de la Cour de cassation. Sur le plan de la procédure fiscale, l'événement est d'un intérêt majeur.* »

S'agissant du destinataire de la proposition de rectification en matière de droits d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, la doctrine administrative⁴⁰, publiée le 27 février 2014, précise :

« 500. L'article 1705 du CGI prévoit en son 5° la solidarité des parties à l'acte présenté à l'enregistrement pour le paiement des droits d'enregistrement et de publicité foncière.

510. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, les parties à un acte sont solidaires pour le paiement non seulement des droits à percevoir lors de la formalité, mais encore des suppléments de droits dont l'exigibilité est établie ultérieurement.

Le service peut ainsi notifier un redressement à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale, chacun d'eux pouvant opposer à l'administration, outre les exceptions qui lui sont personnelles, toutes celles qui résultent de la nature de l'obligation ainsi que celles qui sont communes à tous les débiteurs (Cass. Com., 23 mai 1973, n° 71-10252 ; Cass. Com., 6 mars 1985, n° 83-15387 ; Cass. Com., 15 mars 1988, n° 86-16362). Dans le même sens : Cass. Com., 16 mai 1995, n° 93-12717 ; Cass. Com., 21 janvier 1997, n° 95-10180 : (...)

Toutefois, la Cour de cassation précise que si l'administration peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des débiteurs solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats oblige à notifier les actes de procédure autres que la proposition de rectification à tous les redevables solidaires (Cass. Com., 12 juin 2012, n° 11-30396 et Cass. Com., 12 juin 2012, n° 11-30397).

520. En pratique, il convient donc d'adresser un avis de mise en recouvrement à chacun des débiteurs solidaires de la dette fiscale. Ensuite, il y a lieu de poursuivre en

³⁹ Jean-Jacques Lubin, « Solidarité fiscale des héritiers : le principe de loyauté des débats intégré au BOFiP », La Semaine Juridique Notariale et Immobilière n° 10, 7 Mars 2014, [act. 365](#)

⁴⁰ [BOI-CF-IOR-10-30](#), 27 février 2014, §§ 500 et s.

priorité le recouvrement à l'encontre des personnes désignées par l'article 1712 du CGI comme devant supporter finalement le paiement des droits (...)
A cet égard, il est précisé que la clause d'un acte mettant les droits à la charge d'une partie déterminée n'a d'effet qu'entre les parties. Une telle clause n'est donc pas opposable à l'administration. (...) ».

S'agissant du destinataire de la proposition de rectification en matière de droits de mutation par décès, elle⁴¹ précise :

« 530. L'article 1709 du CGI prévoit une solidarité de paiement des droits de mutation par décès entre les cohéritiers d'une succession.

Le service peut donc choisir de notifier les redressements à l'un seulement des débiteurs solidaires de la dette fiscale (Cass. Com., 23 juin 1987, n° 85-17774).

La Cour de cassation précise toutefois que la procédure suivie doit être contradictoire et que la loyauté des débats oblige à notifier les actes de procédure autres que la proposition de rectification à tous les redevables solidaires (Cass. Com., 26 février 2013, n° 12-13877). »

Concernant les dispositions générales sur le paiement des droits et le redevable de l'impôt, elle⁴² indique :

« 1. Le code général des impôts règle, en matière de paiement des droits, deux situations distinctes :

- l'obligation au paiement, c'est-à-dire la détermination des personnes tenues d'acquitter l'impôt contre lesquelles le Trésor peut exercer une action en recouvrement. Cette obligation a été largement étendue, notamment par l'obligation faite aux officiers publics de faire l'avance des droits exigibles sur leurs actes et par l'institution de la solidarité des parties ;

- la contribution au paiement, c'est-à-dire la quotité pour laquelle chacun des intéressés doit rester définitivement débiteur de l'impôt. (...)

I. Obligation au paiement

A. Principe de *solidarité des parties*

(...) 20. Selon la jurisprudence de la Cour de cassation, les parties à un acte sont solidaires pour le paiement non seulement des droits à percevoir lors de la formalité, mais encore des suppléments de droits dont l'exigibilité est établie ultérieurement. (...)

La Cour de cassation précise toutefois que si l'administration peut choisir de notifier les redressements à l'un seulement des débiteurs solidaires de la dette fiscale, la procédure suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats oblige à notifier les actes de procédure autres que la proposition de rectification à tous les redevables solidaires (Cass. com. 12 juin 2012, n° 11-30396 et n° 11-30397).

30. En pratique, il convient donc d'adresser un avis de mise en recouvrement à chacun des débiteurs solidaires de la dette fiscale. Ensuite, il y a lieu de poursuivre en priorité le recouvrement à l'encontre des personnes désignées par l'article 1712 du CGI comme devant supporter finalement le paiement des droits. (...)

160. Les cohéritiers étant solidaires, la proposition de rectification faite à l'un d'eux vaut à l'égard des autres.

Le service peut donc choisir de notifier les redressements à l'un seulement des débiteurs solidaires de la dette fiscale (Cass. com. 23 juin 1987, n° 85-17774).

La Cour de cassation précise toutefois que la procédure suivie doit être contradictoire et que la loyauté des débats oblige à notifier les actes de procédure autres que la

⁴¹ [BOI-CF-IOR-10-30](#), 27 février 2014, § 530.

⁴² [BOI-ENR-DG-50-10-20](#), 27 février 2014

proposition de rectification à tous les redevables solidaires (Cass. com. 26 février 2013, n° 12-13877).

(...) **II. Contribution au paiement**

La contribution au paiement fixe la quotité pour laquelle chaque intéressé doit rester personnellement et définitivement débiteur des droits.

A. Débiteurs définitifs de l'impôt

Les droits sont supportés (CGI, art. 1712) :

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

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

Bien que ces dispositions ne concernent que les droits exigibles sur les actes, il est admis que les mêmes règles sont applicables aux droits afférents aux conventions verbales.

Il convient d'ailleurs d'observer que si le débiteur des droits envers le Trésor est désigné de façon impérative, les intéressés peuvent déroger aux règles de contribution et déterminer librement le débiteur final de l'impôt (ex. : vente contrat en main).

B. Recours

Si la personne qui a versé l'impôt n'en est pas le débiteur définitif, elle peut donc exiger de ce dernier le remboursement des droits.

Les officiers publics qui ont fait l'avance des droits dus sur les actes de leur ministère ont une action solidaire contre toutes les parties à ces actes (CGI, art. 1711). »

4-1-2-5 La jurisprudence du Conseil constitutionnel

Les principes de la procédure contradictoire et de la loyauté des débats se rattachent au droit à un recours juridictionnel effectif, qui découle de l'article 16 de la Déclaration de 1789 et fait partie des droits et libertés que la Constitution garantit (Cons. const., 9 avril 1996, décision [n° 96-373 DC](#)).

Le droit à un recours juridictionnel effectif n'est pas absolu. Le Conseil constitutionnel admet en effet qu'il soit encadré par des règles procédurales, même particulièrement strictes (par ex., Cons. const., 30 juillet 2010, décision [n° 2010-19/27 QPC](#)).

Toutefois, il résulte de la jurisprudence du Conseil constitutionnel que le droit à un recours juridictionnel effectif implique que le justiciable soit mis à même de faire valoir ses droits.

Ainsi, dans sa décision [n° 2011-126 QPC](#) du 13 mai 2011 relative à l'absence d'information des poursuites engagées par une autorité administrative contre le cocontractant de l'intéressé pour pratiques restrictives de concurrence, le Conseil constitutionnel a considéré que les dispositions contestées permettant à l'autorité publique d'agir en justice en vue d'obtenir l'annulation de clauses ou contrats illicites et la répétition de l'indu du fait d'une pratique restrictive de concurrence, sans que le partenaire lésé par cette pratique soit nécessairement appelé en cause, ne portent pas atteinte aux droits de la défense et au principe du contradictoire dès lors que ces dispositions n'interdisent ni au partenaire lésé par la pratique restrictive de concurrence d'engager lui-même une action en justice pour faire annuler les clauses ou contrats illicites, obtenir la répétition de l'indu et le paiement de dommages et intérêts ou encore de se joindre à celle de l'autorité publique par voie d'intervention volontaire, ni à l'entreprise poursuivie d'appeler en cause son cocontractant, de le faire entendre ou d'obtenir de lui la production de documents nécessaires à sa défense, **mais sous la réserve** que les parties au contrat ont été informées de l'introduction de l'action de l'autorité administrative.

Dans le même sens, voir les décisions [n° 2011-203 QPC](#) du 2 décembre 2011 relative à l'aliénation des biens saisis par l'administration douanière ; [n° 2011-208 QPC](#) du 13 janvier 2012 relative à l'absence d'information des propriétaires de marchandises saisies par les douanes ; [n° 2012-268 QPC](#) du 27 juillet 2012 relative au recours contre l'arrêté d'admission en qualité de pupille de l'État ; [n° 2014-390 QPC](#) du 11 avril 2014 relative à la destruction d'objets saisis sur décision du procureur de la République ; [n° 2014-406 QPC](#) du 9 juillet 2014 relative à l'absence d'information donnée aux propriétaires de biens placés sous main de justice sur la possibilité d'en demander la restitution.

Le Conseil constitutionnel a eu à faire application de ces principes en matière de solidarité fiscale.

Dans sa décision [n° 2010-90 QPC](#) du 21 janvier 2011⁴³, le Conseil constitutionnel a jugé, à propos de la responsabilité solidaire des dirigeants pour le paiement de l'amende encourue par les sociétés qui distribuent des revenus à des personnes dont elles ne révèlent pas l'identité, que « les dirigeants de droit ou de fait solidairement tenus au paiement de la pénalité infligée à la société doivent **pouvoir contester tant leur qualité de débiteur solidaire que le bien-fondé et l'exigibilité de la pénalité et s'opposer aux poursuites** » (cons. 8). Ce n'est qu'à ces conditions qu'il a considéré que les dispositions contestées ne portaient pas atteinte à la garantie des droits requise à l'article 16 de la Déclaration de 1789.

Dans le prolongement de cette décision, le Conseil constitutionnel a formulé, dans sa décision [n° 2015-479 QPC](#) du 31 juillet 2015⁴⁴, à propos de la solidarité financière du donneur d'ordre pour le paiement des sommes dues par un cocontractant ou sous-traitant au Trésor public et aux organismes de protection sociale en cas de travail dissimulé, une réserve d'interprétation en considérant que « les dispositions contestées ne sauraient, sans méconnaître les exigences qui découlent de l'article 16 de la Déclaration de 1789, interdire au donneur d'ordre **de contester la régularité de la procédure ainsi que le bien fondé et l'exigibilité** des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations y afférentes au paiement solidaire desquels il est tenu » (cons. 14). Sous cette réserve, il a écarté les griefs tirés de la méconnaissance de la garantie des droits et du principe d'égalité devant la justice.

Dans ces deux décisions, le Conseil constitutionnel a précisé que ces solidarités instituées par la loi ne revêtaient pas le caractère d'une punition au sens des articles 8 et 9 de la Déclaration de 1789 et constituaient une « **garantie** pour le **recouvrement** de la créance du Trésor public » (décisions [n° 2010-90 QPC](#) du 21 janvier 2011, cons. 6 ; [n° 2015-479 QPC](#) du 31 juillet 2015, cons. 8).

Dans sa décision [n° 2015-503 QPC](#) du 4 décembre 2015, le Conseil constitutionnel a jugé :

- il ressort de la jurisprudence constante du Conseil d'État que les personnes soumises à une imposition commune sont, alors même qu'elles sont séparées ou divorcées, réputées continuer de se représenter mutuellement dans les instances relatives à la dette fiscale correspondant à l'ensemble des revenus du foyer perçus pendant la période d'imposition commune (cons. 6) ;

⁴³ Voir [commentaire](#) publié sur le site du Conseil constitutionnel

⁴⁴ Voir [commentaire](#) publié sur le site du Conseil constitutionnel

- aux termes de l'article 16 de la Déclaration de 1789 : « Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée ni la séparation des pouvoirs déterminée n'a point de Constitution ». Il résulte de cette disposition qu'il ne doit pas être porté d'atteintes substantielles au droit des personnes intéressées d'exercer un recours effectif devant une juridiction (cons. 12) ;
- les dispositions de [l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales](#)⁴⁵ telles qu'interprétées instituent entre les personnes soumises à imposition commune une présomption irréfragable de représentation mutuelle pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, quelle que soit l'évolution de leur situation matrimoniale, de leurs liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de leur résidence au cours de cette procédure. Il en résulte que la notification, à une seule de ces personnes, de l'AMR, qui constitue le dernier acte de la procédure d'imposition, fait courir, à l'égard de chacune d'entre elles, le délai de la réclamation contentieuse prévue par l'article L. 190 du livre des procédures fiscales (cons. 13) ;
- il est loisible au législateur d'instituer une présomption irréfragable de représentation mutuelle entre les personnes soumises à imposition commune pour la procédure de contrôle de l'impôt dû au titre des revenus perçus au cours de la période d'imposition commune. Toutefois, **lorsque deux personnes** précédemment soumises à imposition commune **font l'objet d'une imposition distincte à la date de notification de l'AMR**, émis aux fins de recouvrer des impositions supplémentaires établies sur les revenus perçus par le foyer au cours de la période d'imposition commune, **la garantie du droit à un recours juridictionnel effectif impose que chacune d'elles soit mise à même d'exercer son droit de former une réclamation contentieuse**, dès lors qu'elle a informé l'administration fiscale du changement de sa situation matrimoniale, de ses liens au titre d'un pacte civil de solidarité ou de sa résidence et, le cas échéant, de son adresse. Par suite, les dispositions contestées **porteraient une atteinte disproportionnée au droit des intéressés de former une telle réclamation si le délai de réclamation pouvait commencer à courir sans que l'AMR ait été porté à la connaissance de chacun d'eux**. Sous cette réserve, les mots « notifiés à l'un d'eux » figurant dans la seconde phrase de l'article L. 54 A du livre des procédures fiscales, qui ne méconnaissent pas les exigences de l'article 16 de la Déclaration de 1789, doivent être déclarés conformes à la Constitution.

Dans le commentaire publié de cette décision⁴⁶, il est précisé que « *ce faisant, le Conseil constitutionnel n'a pas considéré que le droit à un recours juridictionnel effectif implique l'obligation pour l'administration fiscale de suivre intégralement, à l'égard des deux ex-époux, une double procédure d'imposition. Néanmoins, la jurisprudence du Conseil d'État relative aux débiteurs solidaires, si elle était transposée à l'ex-époux, devrait permettre en principe à ce dernier de **former sa réclamation de manière éclairée**. En effet, lorsque le comptable public réclame au tiers solidaire l'imposition, le Conseil d'État exige alors que l'administration fiscale lui communique l'ensemble des pièces du dossier utiles à sa demande (CE, 17 février 1988, n°49309 et n°49342 ; CE, 17 février 1988, n°60842 : RJF 4/88 n°541), l'objectif étant que l'intéressé puisse contester le bien-fondé et la régularité de la procédure d'imposition.* »

⁴⁵ Article L. 54 A du LPF : Version en vigueur du 09 octobre 1983 au 12 juin 2021 : « Sous réserve des dispositions des articles L. 9 et L. 54, chacun des époux a qualité pour suivre les procédures relatives à l'impôt dû à raison de l'ensemble des revenus du foyer. Les déclarations, les réponses, les actes de procédure faits par l'un des conjoints ou notifiés à l'un d'eux sont opposables de plein droit à l'autre. »

⁴⁶ Voir [commentaire](#) publié sur le site du Conseil constitutionnel, p. 18

4-1-2-6 La jurisprudence du Conseil d'Etat

Le Conseil d'État, comme la Cour de cassation, que l'administration fiscale peut valablement adresser la proposition de rectification à l'un quelconque des débiteurs solidaires de la dette fiscale (par ex. CE, 26 juillet 1982, [n° 20662](#) relativement à la solidarité des héritiers pour le paiement de l'imposition sur le revenu établie sur la base de la déclaration que ces derniers ont souscrite en application de [l'article 204, 2, du code général des impôts](#)).

Mais, se fondant sur le fait que la solidarité constitue une garantie de recouvrement de l'impôt, et non une sanction, et sur le principe de la représentation mutuelle⁴⁷, il est plus restrictif en ce qui concerne les garanties dont doivent bénéficier les débiteurs solidaires. En particulier, il refuse de leur accorder de façon prétorienne le droit à la même procédure contradictoire que le débiteur principal (CE, 6 mai 1996, [n° 134415](#), Colomer ; CE, 28 juin 1996, [n° 148479](#) ; CE, 16 octobre 2013, [n° 345478](#)⁴⁸ ; CE, 8 juillet 2015, [n° 368821](#), rendu sur avis contraire du rapporteur public qui proposait un revirement de jurisprudence)⁴⁹.

Toutefois, procédant à un « infléchissement significatif de sa jurisprudence » et reconnaissant une « hiérarchie entre la dette du débiteur principal et celles des débiteurs solidaires »⁵⁰, suivant ainsi les conclusions de son rapporteur public⁵¹, le Conseil d'Etat a jugé que, si l'administration peut s'adresser au débiteur solidaire d'une pénalité fiscale en vue d'obtenir le paiement de la somme correspondante, la garantie que constitue, pour le Trésor public, l'existence de débiteurs tenus solidairement au paiement d'une créance fiscale ne peut être mise en œuvre, lorsqu'il existe un débiteur principal de l'impôt ou de la pénalité fiscale qui est le contribuable, que si cette créance a été régulièrement établie à son égard et, en particulier, s'il a été destinataire d'un AMR régulièrement notifié dans le délai de reprise (CE, 9 décembre 2015, [n° 367310](#))⁵².

⁴⁷ M. Frédéric Durand, « La représentation mutuelle des codébiteurs solidaires au paiement de la dette fiscale », RTD Com. 2014 [p.761](#)

⁴⁸ Voir conclusions du rapporteur public, Edouard Crépey, [RJF 01/14, n° 12](#) : « Pour dire le fond de notre pensée, nous ne sommes pas complètement certain pour autant que la résultante de tout ceci soit absolument à l'abri de la critique, y compris par rapport à des principes supérieurs du droit public, même si l'administration s'efforce le plus souvent de trouver des modalités d'information au bénéfice de l'ex-époux non visé par les contrôles opérés (Inst. 13 L-1-97 du 27 janvier 1997). (...) Enfin la jurisprudence judiciaire invoquée par le pourvoi ne nous paraît pas topique. (...) cette jurisprudence concernant les droits d'enregistrement et les droits de mutation est étrangère à l'impôt sur le revenu et par suite à la problématique particulière de l'imposition commune (...) Nous indiquerons pour terminer sur ce point que, d'une manière générale, **nous ne nous engagerions qu'avec réticence dans un chemin qui conduirait vers la subjectivisation du principe du contradictoire** : l'essentiel est et demeure que l'administration n'ait pas pu procéder aux redressements litigieux de son seul chef et sans mettre à même quiconque de les contester. »

⁴⁹ *Droit fiscal* n° 40, 1er octobre 2015, [comm. 613](#), « Les dirigeants d'une société peuvent être solidairement tenus au paiement de l'amende prévue à l'article 1759 du CGI sans motivation ni procédure contradictoire »

⁵⁰ M. Benoit Bonhert, *Feuilleton rapide fiscal social* [3/16](#) inf. 8 p. 9

⁵¹ Conclusions du rapporteur public Benoît Bohnert sous CE 9 décembre 2015 n° 367310, [RJF 03/16, n° 248](#)

⁵² A noter un arrêt de notre chambre Com., 14 avril 2021, n° 18-15.688, qui a jugé dans le même sens en matière de cautionnement de contributions indirectes : « 5. Il résulte des articles L. 256 et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales que le comptable public compétent adresse un AMR à tout redevable des sommes, droits, taxes et redevances de toute nature dont le recouvrement lui incombe lorsque le paiement n'a pas été effectué à la date d'exigibilité et, en cas de débiteurs tenus conjointement ou solidairement au paiement de la dette, à chacun d'eux, à moins qu'ils n'aient la qualité de

Commentant cet arrêt, M. Bohnert soulignait qu'il pouvait sembler « évident que l'administration ne puisse pas réclamer aux débiteurs solidaires une créance fiscale qui n'a pas été régulièrement établie à l'égard du débiteur principal, puisqu'on ne voit pas comment l'administration pourrait réclamer aux débiteurs solidaires une créance juridiquement privée de son fondement » mais qu'il s'agissait « néanmoins d'une rupture très nette avec l'esprit de la jurisprudence Colomer qui mettait le débiteur principal et les débiteurs solidaires sur un pied d'égalité ». Il indiquait encore : « la jurisprudence du Conseil d'Etat sur la solidarité, sans aller cependant aussi loin que celle de la Cour de cassation, nous semble prendre désormais mieux en considération le "devoir de loyauté" qui s'impose à l'administration dans ses rapports avec le contribuable ou le débiteur ». Il s'interrogeait alors en ce sens : « la jurisprudence du Conseil d'Etat relative à la procédure d'imposition ira-t-elle plus loin dans le sens d'un rapprochement avec celle de la Cour de cassation ? Nous ne l'excluons pas, tant le sort fait aujourd'hui par le juge administratif aux débiteurs solidaires nous semble profondément inégalitaire, puisqu'il les prive de l'essentiel des droits de la défense reconnus au débiteur principal. »⁵³

En effet, invité en 2017 par des requérants à s'aligner sur la jurisprudence de la Cour de cassation s'agissant de la notification des actes de la procédure à tous les débiteurs solidaires, le Conseil d'Etat ne l'a pourtant pas fait.

Concernant la procédure de recouvrement, le Conseil d'Etat a jugé qu'il résulte des dispositions de l'article 2249 du code civil que la reconnaissance, par un débiteur solidaire, du droit du créancier interrompt le délai de prescription contre tous les autres. L'interruption ou, le cas échéant, la suspension du délai de prescription de l'action en recouvrement découlant de la reconnaissance de sa dette par l'un des redevables solidaires produisent les mêmes effets à l'égard des autres redevables solidaires, auprès desquels l'administration peut poursuivre le recouvrement **sans être tenue de leur notifier les actes qui ont matérialisé cette reconnaissance**. Cette absence de notification ne pouvait donc constituer un manquement au devoir de loyauté qui aurait été celui de l'administration fiscale à l'égard de la requérante (CE, 18 janvier 2017, [n° 381282](#)).

Dans ses conclusions, Mme Bokdam-Tognetti, rapporteur public⁵⁴, expliquait que la requérante se prévalait de la jurisprudence de la Cour de cassation et invoquait un « devoir de loyauté » de l'Administration lui imposant d'informer un redevable des actes de reconnaissance de la dette effectués par son codébiteur ou des actes de poursuite effectués par le comptable à l'égard de ce dernier ayant pour effet d'interrompre la prescription à l'égard des deux codébiteurs. Elle indiquait que le Conseil d'Etat n'avait

représentant ou d'ayant cause du contribuable, telle que mentionnée à l'article 1682 du code général des impôts. / 6. La mise en cause de la caution supposant que la créance garantie soit exigible et que le débiteur principal soit défaillant, la caution recherchée en paiement solidaire d'une imposition ou d'une pénalité mise à la charge d'un contribuable, débiteur principal, est fondée à se prévaloir de l'irrégularité de la procédure de notification de l'AMR à ce dernier, qui affecte l'exigibilité des sommes mises en recouvrement. » RJF 07/21, [n° 758](#)

⁵³ M. Benoit Bohnert, Feuillet rapide fiscal social [3/16](#) inf. 8 p. 9

⁵⁴ Conclusions du rapporteur public, dans *Droit fiscal* n° 18-19, 4 Mai 2017, [comm. 297](#). « Conclusion d'un plan de règlement échelonné par un des débiteurs solidaires : acte portant reconnaissance interruptif de prescription à l'égard de tous les débiteurs solidaires (oui). Acte d'un débiteur solidaire portant reconnaissance de dette : interruption de la prescription à l'égard de tous les autres sans nécessité de leur notifier l'acte ayant matérialisé cette reconnaissance (oui) » ; voir également RJF 04/17, [n° 382](#)

jamais semblé expressément consacrer, comme tel, l'existence d'un principe général et transversal de loyauté de l'administration, ni fait sienne, jusqu'alors, en matière de contentieux d'assiette, l'approche retenue par la Cour de cassation, et qu'elle ne voyait pas de raison de raisonner différemment en matière de recouvrement. Elle soutenait que « **le point essentiel est la conservation du droit au recours effectif du débiteur solidaire, en matière d'assiette comme de recouvrement. Or celui-ci nous semble garanti, dès lors que le débiteur solidaire est recevable à contester, par voie de réclamation et sans même attendre l'ouverture du contentieux du recouvrement, le bien-fondé de la dette qui lui est réclamée comme le principe même de la solidarité, et qu'en matière de recouvrement, il peut contester tous les actes de poursuite qui sont effectués à son encontre. Cette approche centrée sur le droit au recours et sa garantie nous semble renforcée et confortée par la décision du Conseil constitutionnel du 4 décembre 2015 (Cons. const., 4 décembre 2015, [n° 2015-503 QPC](#))** ».

Puis, concernant la procédure de redressement, le Conseil d'Etat a jugé, suivant le même raisonnement, qu'il résulte des dispositions des articles R.* 256-1 et R.* 256-2 du livre des procédures fiscales que, lorsque l'administration adresse un AMR par lequel elle met en œuvre une solidarité de paiement, elle est tenue d'adresser au débiteur solidaire un AMR individuel qui doit comporter les indications prescrites par l'article R.* 256-1. Ces mentions permettent au débiteur solidaire d'obtenir, à sa demande, la communication des documents mentionnés dans cet AMR ainsi que de tout document utile à la contestation de la régularité de la procédure, du bien-fondé et de l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations correspondantes au paiement solidaire desquels il est tenu. Ne commet donc pas d'erreur de droit une cour administrative d'appel qui juge qu'**aucune disposition législative ou réglementaire n'impose à l'Administration de communiquer au codébiteur solidaire, préalablement à l'AMR qui lui est adressé en vertu de l'article R.* 256-2 du livre des procédures fiscales, les éléments de la procédure menée à l'encontre du débiteur principal** (CE, 22 février 2017, [n° 386430](#), à propos de la solidarité prévue à l'article 1724 quater du CGI en cas de manquement du contribuable aux obligations prévues à l'article L. 8222-1 du code du travail liées à la lutte contre le travail dissimulé⁵⁵).

Dans ses conclusions, Mme Bokdam-Tognetti, rapporteur public⁵⁶, soutenait d'abord qu'il est « *certain que, du côté de la lettre des textes, aucune disposition n'imposait la communication préalable des pièces de la procédure suivie à l'égard du débiteur principal* », l'administration n'ayant l'obligation que de respecter les prescriptions de l'article R.* 256-2 du livre des procédures fiscales lui imposant d'adresser un AMR individuel à chaque redevable tenu conjointement ou solidairement au paiement d'une créance dont elle poursuit le recouvrement. Elle indiquait qu'à l'appui de son moyen, la requérante invoquait l'obligation de loyauté qui pèserait sur l'administration, ainsi que le respect des droits de la défense et le droit à un recours effectif, et elle admettait que la jurisprudence du Conseil d'Etat pouvait « *avouons-le d'emblée, ne pas paraître très tendre à l'égard du débiteur solidaire d'un impôt, en ce qu'elle s'est toujours refusée de lui appliquer les garanties que la loi réserve au contribuable.* » Elle se demandait alors

⁵⁵ Décision au fond dans la même affaire que celle ayant donné lieu à la décision du Conseil constitutionnel [n° 2015-479 QPC](#) du 31 juillet 2015, à la suite de la transmission de la QPC par le Conseil d'Etat

⁵⁶ Conclusions du rapporteur public, dans *Droit fiscal* n° 24, 15 Juin 2017, [comm. 353](#), « Pas d'obligation de transmettre au débiteur solidaire avant notification de l'avis de mise en recouvrement les éléments de la procédure d'imposition du débiteur principal »

s'il existait toutefois des motifs de revenir sur l'orientation de cette jurisprudence, notamment au regard de celle de la Cour de cassation décrite ainsi : « *le juge judiciaire de l'impôt fait peser sur l'Administration, au nom d'un principe de loyauté et en vertu des droits de la défense et du caractère contradictoire de la procédure, l'obligation de communiquer préalablement à tous les débiteurs solidaires l'ensemble des pièces du dossier* ». Elle constatait qu'avant même la jurisprudence du Conseil constitutionnel, le Conseil d'Etat reconnaissait déjà au débiteur solidaire le droit de « *contester la régularité de la procédure, le bien-fondé et l'exigibilité des impôts, taxes et cotisations obligatoires ainsi que des pénalités et majorations y afférentes au paiement solidaire desquels il est tenu* » (voir CE, plénière, 24 novembre 1971, [n° 77372](#) et [n° 79565](#), qui juge que la réception par le débiteur solidaire d'un AMR lui ouvre un délai de réclamation contre les impositions litigieuses ; CE, 3 juillet 1985, [n° 52011](#) ; CE, 20 mars 1991, [n° 76639](#)). Elle accordait qu'il ne suffisait pas que, formellement, des voies de recours soient ouvertes au débiteur solidaire pour que la garantie des droits soit véritablement respectée, en ce que le droit à un recours effectif implique que le débiteur solidaire puisse être en mesure de se défendre utilement, mais elle considérait que **cette exigence ne paraissait néanmoins pas impliquer l'envoi obligatoire par l'Administration, préalablement à celui de l'AMR adressé au débiteur solidaire, de l'ensemble de la procédure suivie avec le débiteur principal**. Elle estimait que **l'envoi de l'AMR, grâce aux indications devant obligatoirement y figurer en application de l'article R.* 256-1 du livre des procédures fiscales, éclaire le débiteur solidaire sur la nature et l'origine des sommes qui lui sont demandées et lui permet de demander communication des documents auxquels il fait référence, mais aussi, de tous les documents de la procédure suivie à l'encontre du débiteur principal qui lui seraient utiles pour organiser sa défense**. Elle ajoutait que, **dès lors que la notification de l'AMR au débiteur solidaire lui ouvre le délai de réclamation classique, le débiteur solidaire dispose du temps nécessaire pour former sa demande et élaborer sa contestation**. Elle soutenait : « *Dans ces conditions, le débiteur solidaire est mis en mesure de former un recours utile, sans qu'il y ait lieu d'imposer pour assurer l'effectivité de ses droits la communication préalable et automatique de l'ensemble de la procédure suivie avec le débiteur principal avant l'envoi de l'AMR.* ».

Commentant cet arrêt, la doctrine⁵⁷ indiquait : « *La loi a instauré un grand nombre de cas de responsabilité solidaire du paiement de l'impôt. Cette responsabilité constitue pour les comptables publics une **garantie de recouvrement**. (...) La **seule garantie procédurale prévue par les textes** est la **notification d'un AMR au débiteur solidaire**. Cette obligation a été instaurée en 2006 sous l'influence de la jurisprudence de la Cour de cassation. (...) Le Conseil d'État a toujours refusé de faire bénéficier le débiteur solidaire de l'ensemble des garanties prévues par la loi en faveur du contribuable lui-même. C'est le cas, en particulier, lorsque la solidarité porte sur une sanction fiscale, de l'obligation de motiver celle-ci et de suivre une procédure contradictoire (CE, 6 mai 1996, [n° 134415](#), M. Colomer ; CE, 28 juin 1996, [n° 148479](#) ; CE, 8 juillet 2015, [n° 368821](#)). (...) le Conseil d'État devait également tenir compte de la réserve d'interprétation formulée par le Conseil constitutionnel dans cette affaire. (...) Or, comme l'a relevé le rapporteur public, **la jurisprudence existante permet de satisfaire aux exigences du Conseil constitutionnel**. En effet, **le débiteur solidaire peut former un contentieux d'assiette pour contester la régularité de la procédure suivie à l'égard du débiteur principal et le bien-fondé des impositions** (par ex., CE, 25 avril 1979, [n° 7253](#) et [n° 7254](#) ; CE, 10 octobre 1997, [n° 117640](#)). **La mise en***

⁵⁷ *Droit fiscal* n° 24, 15 Juin 2017, [comm. 353](#)

cause du débiteur solidaire constitue un "événement" au sens de l'article R.* 196-1 du LPF, ce qui lui permet de disposer du délai de réclamation prévu par cet article (CE, plénière, 24 novembre 1971, [n° 79565](#))⁵⁸. De plus, le secret professionnel auquel sont soumis les agents des impôts (LPF, art. L. 103), n'est pas opposable au débiteur solidaire dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à sa demande dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre (CE, 17 février 1988, n° 49309, n° 49342 et [n° 60842](#)).

Ainsi, sans avoir à faire évoluer sa jurisprudence, le Conseil d'État a pu relever que les mentions de l'AMR individuel qu'il reçoit, notamment la référence à la proposition de rectification (LPF, art. R.* 256-1), permettent au débiteur solidaire d'obtenir, à sa demande, la communication des documents mentionnés dans l'AMR ainsi que de tout document utile à sa contestation.

Il faut reconnaître que la mise en cause du débiteur solidaire reste marquée par une certaine brutalité, dans la mesure où il peut recevoir de façon tout à fait inattendue un AMR par lequel la somme due par un tiers, parfois d'un montant très élevé, lui est réclamée. **Mais, le Conseil d'État semble avoir considéré que cet inconvénient était suffisamment atténué par les possibilités de contestation dont il dispose, sans qu'il soit nécessaire d'instaurer de façon prétorienne une obligation d'information préalable.**

Cette solution peut être rapprochée d'un précédent récent rendu en matière de recouvrement. Il a été jugé que lorsqu'un redevable solidaire interrompt la prescription de l'action en recouvrement en convenant un plan de règlement échelonné avec le comptable, cette interruption vaut pour tous les débiteurs solidaires, à l'égard desquels l'Administration peut poursuivre le recouvrement sans être tenue de leur notifier les actes qui ont matérialisé cette reconnaissance (CE, 9e et 10e ch., 18 janvier 2017, n° 381282).

L'arrêt commenté sera mentionné aux tables du Recueil Lebon sur cette question, la solution retenue valant pour l'ensemble des débiteurs solidaires et pas seulement en cas de travail dissimulé. »

Voir des applications récentes de cette jurisprudence : CAA Versailles, 5 octobre 2021, [n° 19VE02136](#), point 6 ; TA Melun, 25 novembre 2022, [n° 1902591](#), point 8.

Dans un avis postérieur, le Conseil d'État a précisé que, lorsque l'administration fiscale produit en cours d'instance, soit spontanément, soit à la suite d'une mesure d'instruction ordonnée par le juge de l'impôt, saisi par le débiteur solidaire d'une demande en ce sens, y compris pour la première fois en cause d'appel, les éléments du dossier fiscal nécessaires à sa défense, la circonstance que le service ait initialement refusé de communiquer ces éléments au débiteur solidaire est sans influence sur la possibilité de mettre en oeuvre la solidarité. Dans cette hypothèse, le débiteur solidaire, une fois en possession de ces éléments, peut soulever à l'appui de sa demande en décharge de l'obligation de payer, dans la limite des conclusions de sa demande, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction, tous moyens relatifs à la régularité et au bien-fondé des impositions au paiement desquelles il est solidairement tenu (CE, Avis, 6 juin 2018, [n° 418863](#), publié au recueil Lebon).

⁵⁸ Voir également CE, 11 octobre 1995, [n° 146994](#)

Un commentateur⁵⁹ de cet avis indique que cette solution paraît « cohérente avec la décision du Conseil d'État du 22 février 2017 ». Il expose : « Le débat ne peut avoir lieu que dans la phase contentieuse et l'essentiel est que les documents utiles soient produits avant l'achèvement de celle-ci, c'est **au plus tard avant la fin de l'instance d'appel**. Cela rappelle le mécanisme de la substitution de base légale, dans lequel le débat contradictoire sur la nouvelle base légale s'ouvre devant le juge de l'impôt, sans qu'il soit exigé de l'Administration qu'elle ait auparavant notifié au redevable le nouveau fondement légal (...). La solution retenue s'inscrit dans cette ligne. **Le débiteur solidaire n'est privé d'aucune garantie, même s'il est contraint de saisir le juge.** » Il ajoute que la réponse du Conseil d'Etat selon laquelle « une fois en possession des éléments utiles, le débiteur solidaire peut soulever à l'appui de sa demande en décharge de l'obligation de payer, dans la limite des conclusions de sa demande, tant devant le tribunal administratif que devant la cour administrative d'appel, jusqu'à la clôture de l'instruction, tous moyens relatifs à la régularité de la procédure et au bien-fondé des impositions au paiement desquelles il est solidairement tenu, est parfaitement conforme à la jurisprudence du Conseil d'État relative aux droits du débiteur solidaire. Celui-ci peut engager un contentieux du recouvrement pour contester son obligation de payer (par ex., CE, 25 juin 1986, [n° 49748](#) ; CE, 20 mars 1991, [n° 76639](#) et [n° 76640](#)). Mais, dans ce cadre, il peut également développer un contentieux d'assiette portant sur la régularité de la procédure suivie à l'égard du débiteur principal et le bien-fondé des impositions (CE, plénière fiscale, 24 novembre 1971, [n° 79565](#) ; CE, 25 avril 1979, [n° 7253](#) et 7254 ; CE, 3 juillet 1985, [n° 52011](#) ; CE, 13 janvier 2010, [n° 289804](#), 311072 et 311660). Cette contestation n'est toutefois possible que dans la limite des impositions dont il a été déclaré redevable (CE, 12 mars 2012, [n° 342357](#) et 342358). La stricte séparation des contentieux d'assiette et de recouvrement que doit respecter le débiteur principal s'estompe en ce qui concerne le débiteur solidaire. »

Le Conseil d'Etat a précisé à cet égard que le secret professionnel auquel sont soumis les agents de l'administration fiscale⁶⁰ n'est pas opposable au débiteur solidaire de l'impôt dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à la défense de ce dernier dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre (CE, 3 juillet 1985, [n° 52011](#) ; CE, 17 février 1988, [n° 60842](#)).

Dans une décision très récente, après avoir rappelé le principe selon lequel : « le secret professionnel institué par l'article L. 103 du livre des procédures fiscales n'est pas opposable au débiteur solidaire de l'impôt, dans la mesure où les pièces couvertes par le secret sont utiles à l'exercice de son droit de réclamation, dans la limite de la solidarité prononcée à son encontre », il a précisé que ce secret « ne fait pas davantage obstacle à la communication aux héritiers tenus au paiement d'une dette fiscale de la succession des documents administratifs sur lesquels l'administration fiscale s'est fondée pour établir l'imposition mise à la charge de la succession, dans la mesure où ils sont utiles à l'exercice de leurs droits, y compris lorsque plusieurs personnes sont intéressées par les mêmes documents, sous réserve, le cas échéant, de l'occultation des autres informations mettant en cause la vie privée de tiers qu'ils comporteraient » (CE, 8 avril 2022, [n° 450114](#)).

⁵⁹ *Droit fiscal* n° 5, 31 janvier 2019, [comm. 139](#), « Solidarité en cas de travail dissimulé (CGI, art. 1724 quater) et recours effectif : l'Administration doit communiquer sans frais aux débiteurs solidaires les documents utiles à leur défense » et les conclusions du rapporteur public Romain Victor

⁶⁰ Prévu à l'article 2006 du code général des impôts repris à [l'article L. 103 du livre des procédures fiscales](#)

4-1-2-7 Le mandat de l'avocat en matière fiscale

Le mandat de représentation donné à l'avocat en matière fiscale doit être préalable et exprès.

Il a été jugé que l'avocat doit avoir déclaré agir au nom du contribuable préalablement aux actes notifiés par l'administration pour que la notification qui lui est faite soit régulière (Com., 20 novembre 2007, n° 04-17.855). Comme l'indiquait l'avocat général dans son avis, la cour d'appel ne pouvait, pour retenir l'existence d'un mandat tacite ou apparent, se fonder sur des éléments qui étaient tous postérieurs à la réception de la mise en demeure litigieuse.

Il a aussi été jugé qu'ayant relevé que l'intéressé 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 (Com., 4 novembre 2008, n°07-20.064).

A l'inverse, le mandat par lequel une société donne pouvoir à son avocat « de la représenter lors du contrôle fiscal » dont elle fait l'objet ne confère pas à cet avocat le pouvoir de recevoir l'avis de vérification ou les propositions de rectifications. Il s'ensuit qu'est exigé un mandat habilitant de manière expresse le mandataire à recevoir l'ensemble des actes de la procédure d'imposition (Com., 12 juillet 2011, n° 10-18.103).

4-1-3 Les éléments de l'espèce

4-1-3-1 Les conclusions

Dans leurs conclusions, **M. [C]** (prod. MA n° 03-a et n° 03-b) et **Mme [C]** (prod. MA n° 02, conclusions d'intervention volontaire) exposaient :

« [P] [C] est décédée le [Date de décès 1] 2007. Ses héritiers en ligne directe, Mme [M] [C] et M. [S] [C] ont déposé la déclaration de succession le 6 mai 2011. Cette dernière a été enregistrée par le Services des Impôts des Entreprises le 17 mai 2011.

Le service des impôts a procédé à un contrôle sur pièces et a adressé une proposition de rectification, datée du 3 août 2011, relative à la succession de [P] [C].

B. RAPPEL DE LA PROCEDURE

M. [S] [C] a reçu une proposition de rectification datée du 3 août 2011 relative à la déclaration de succession de sa mère, [P] [C].

Par courrier du 5 octobre 2011, le Demandeur a formulé des observations qui ont été rejetées.

En raison d'une erreur de forme, les services de la Direction Générale des Finances Publiques ont dégrevé l'imposition mise à la charge de M. [S] [C] par un courrier du 10 décembre 2012.

La Direction Générale des Finances Publiques a adressé une nouvelle proposition de rectification le 30 janvier 2013. Cette proposition de rectification a été notifiée à Mme [R] [C], en sa qualité de cohéritière, le 2 février 2013.

Les redressements ont été mis en recouvrement le 26 décembre 2013 et notifiés à Mme [R] [C] le 7 janvier 2014.

La réclamation de M. [S] [C], introduite en sa qualité de cohéritier et de débiteur solidaire, a fait l'objet d'un rejet par un courrier de la Direction Générale des Finances

Publiques le 12 juin 2014. Cette décision de rejet n'a pas été adressée à Mme [C]. Le 31 décembre 2016 M. [S] [C] a adressé une nouvelle réclamation préalable à la Direction Générale des Finances Publiques qui a fait l'objet d'un rejet par un courrier 4150-SD du 9 mars 2017, reçu le 18 mars 2017 par M. [S] [C]. Cette décision de rejet n'a pas été concomitamment notifiée à Mme [R] [C].

M. [S] [C] a assigné la Direction Générale des Finances Publiques devant le Tribunal de Grande Instance de Saint-Denis de la Réunion le 15 mai 2017 afin d'obtenir la décharge totale des impositions mise en recouvrement par l'Avis de Mise en Recouvrement référencé n°201312M0006.

Mme [R] [C] n'était pas partie à l'instance. »

Ils soutenaient :

« Au cas particulier :

- Ce n'est qu'à la suite de nos conclusions responsives du 13 février 2020, que l'Appelant [l'administration fiscale] a notifié, le 19 février 2020, le rejet de la réclamation préalable à Mme [R] [C], cohéritière et débiteur solidaire, de M. [S] [C].

- L'Appelant n'a communiqué aucun des actes de la procédure devant le Tribunal de Grande Instance de Saint-Denis à Mme [R] [C]. Il en est de même de sa déclaration d'appel qui n'a pas non plus été communiquée dans les délais.

Or, M. [S] [C] et Mme [R] [C] étant cohéritiers de [P] [C], ils sont débiteurs solidaires du paiement des droits de mutation par décès, en application des dispositions de l'article 1709 du Code général des impôts.

Il est de jurisprudence constante de la Cour de cassation que chaque codébiteur solidaire doit être considéré comme le représentant nécessaire de ses coobligés. L'action menée par l'un des codébiteurs profite ainsi à l'ensemble des autres et la chose qui a été jugée à l'égard de l'un est opposable aux autres qui sont restés en dehors de l'instance. (...)

Ainsi, l'Appelant n'ayant pas notifié, dans les délais permettant de préserver le respect du contradictoire et la loyauté des débats, l'ensemble des actes de la procédure contentieuse à Mme [R] [C], cohéritière et débiteur solidaire, l'ensemble des droits, pénalités et intérêts doivent être déchargés en application de la jurisprudence de la Cour de cassation du 12 décembre 2018. (...)

Conformément à la jurisprudence précitée, la sanction est l'annulation de la procédure erga omnes ».

Dans ses conclusions (prod. MA n° 04, p. 11 à 13), **l'administration fiscale** soutenait :

« Au cas particulier, dans la réponse à la proposition de rectification du 30 janvier 2013, adressée le 28 mars 2013 (Pièce 21), Maître [G] précise qu'il intervient en qualité de conseil de Mme [C].

Ainsi, conformément à la jurisprudence précitée, Maître [G] disposait donc d'un mandat implicite pour représenter Mme [C].

En conséquence, la réponse aux observations du contribuable adressée à l'avocat est régulière.

Par ailleurs, (...) l'intimé [M. [S] [C]] conclut qu'en ne notifiant pas à Mme [C] [R] les actes de la procédure contentieuse, la procédure de rectification est irrégulière.

Il convient de rappeler que la doctrine administrative ([BOI-CTX-PREA-10-80](#), n° 80) précise que même lorsque le contribuable a saisi directement le tribunal compétent, l'expiration du délai de [l'article R.* 198-10 du livre des procédures fiscales](#) ne dispense pas le service de statuer sur la réclamation et de notifier sa décision. Cette dernière bien que notifiée "hors délai", n'est pas entachée de nullité.

De même l'expiration de ce délai ne dispense pas pour autant le directeur de statuer sur la réclamation et de notifier sa décision, celle-ci ne pouvant dans ce cas être considérée comme entachée de nullité, alors même que l'administration n'aurait pas

avisé le contribuable de la nécessité d'un délai complémentaire pour statuer ([BOI-CTX-JUD-10-20-20, n° 10](#)).

Au cas particulier, par courrier en date du 19 février 2020, l'administration a adressé à Mme [C] [R] la décision de rejet du 9/03/2017.

Ainsi, conformément à la doctrine précitée, la notification tardive de cette décision à Mme [C] est régulière.

Le principe du contradictoire a donc été respecté et la procédure de rectification est régulière.

A titre subsidiaire, il convient de préciser que Mme [C] [R] n'a été privée d'aucun droit puisque le redevable qui n'a pas été avisé dans le délai de six mois, prévu à l'article R. 198-10 du livre des procédures fiscales, de la décision de l'administration sur sa réclamation peut saisir le TGI par voie d'assignation après l'expiration dudit délai (article R. 199-1 du livre des procédures fiscales).

En l'absence de décision dans les six mois de la date de présentation de la réclamation et jusqu'à l'intervention de cette décision, le redevable peut soumettre le litige au TGI sans qu'**aucun délai** ne lui soit imparti à cet effet. »

4-1-3-2 L'arrêt

L'arrêt retient que M. [C] n'a subi aucun grief de l'absence alléguée de sa soeur à la procédure de contestation (p. 7, § 5)

S'agissant de Mme [C], il constate que l'administration soutient avoir transmis à l'avocat de celle-ci, Maître [G], la proposition de rectification et la réponse aux observations de M. [C], mais relève que l'administration produit, au soutien de ses allégations, la pièce n° 21 qui n'est pas un courrier émanant de cet avocat, mais un des courriers qui ont été adressés à ce dernier au cours de la procédure, et qu'aucun courrier de cet avocat ne figure au dossier des parties, permettant de juger qu'il s'était prévalu d'un mandat de représentation de Mme [C] dans la procédure de redressement fiscal en cause (p. 7, §§ 6 à 8).

Il relève encore qu'il résulte néanmoins de l'instance que Mme [C] a changé d'avocat en cours de procédure tandis que les courriers de l'administration fiscale se réfèrent à chaque fois aux observations transmises par Maître [G], ès qualité de représentant de Mme [C] (28 mars et 4 juin 2013) (p. 7, § 9).

Il relève ensuite que l'administration fiscale produit le courrier du 30 janvier 2013, adressé directement à Mme [C], l'informant de son intention de modifier la base de calcul de certains impôts, droits et taxes (p. 7, § 10).

Il relève enfin que l'administration fiscale a tenté de régulariser la procédure à l'égard de Mme [C] en lui transmettant le 19 février 2020 la lettre du 9 mars 2017 de rejet de la contestation de M. [C] (p. 7, § 11).

Il en déduit que Mme [C] n'a subi aucun grief à cause de l'absence de notification directe des actes de la procédure de contestation du redressement puisque, d'une part, elle était représentée par un avocat, d'autre part, elle avait été personnellement destinataire dès le 30 janvier 2013 de l'intention de l'administration de procéder au redressement des droits de succession de sa mère (p. 7, *in fine*).

4-1-3-3 Les arguments en demande au pourvoi

Le **MA** fait valoir que la notification des actes de procédure à chacun des redevables solidaires afin qu'ils soient tous impliqués dans la procédure - puisque chacun peut avoir à répondre de la totalité de la dette - est une formalité substantielle exigée au titre du principe de loyauté, et que son défaut est constitutif d'une irrégularité qui entache la procédure d'une nullité invocable *erga omnes*.

Au soutien de la **première branche**, il expose qu'il ressort des propres constatations de l'arrêt que, depuis la décision du 9 juin 2017 de rejet de la réclamation de M. [C], à la suite de laquelle celui-ci a saisi le tribunal de grande instance, jusqu'aux actes subséquents intervenus au cours de la procédure de première instance, à laquelle Mme [C] n'a pas été partie, cette dernière n'a été personnellement destinataire d'aucun acte de procédure, de sorte que la procédure devait être annulée, sans qu'il y ait lieu de rechercher si Mme [C] avait subi un grief, lequel se déduisait du seul fait qu'il lui était réclamé une somme de plusieurs centaines de milliers d'euros, dont le principe comme le montant avaient été fixés par l'administration à l'issue d'une procédure de redressement fiscal menée sans qu'elle ait jamais été mise en mesure de faire valoir utilement ses droits. Il soutient qu'en jugeant néanmoins la procédure régulière aux motifs inopérants que cette irrégularité n'avait causé aucun grief à Mme [C] puisqu'elle était « représentée par un avocat » et qu'elle avait été « destinataire le 30 janvier 2013 de l'intention de l'administration de procéder à un redressement », motifs impropres à justifier la validité d'une procédure atteinte d'une nullité substantielle que Mme [C] pouvait invoquer sans qu'il lui soit besoin d'établir un préjudice, la cour d'appel a violé l'article 1705 du code général des impôts, l'article R.* 256-2 du livre des procédures fiscales et le principe du contradictoire et des droits de la défense.

Dans la **deuxième branche**, il soutient qu'en tout état de cause, les motifs relevés par la cour d'appel pour justifier la prétendue absence de grief subi par Mme [C], sont sans aucun emport. Il estime que la constatation de la cour d'appel, selon laquelle Mme [C] était « représentée par un avocat », lequel avait succédé à Maître [G], était inopérante, en ce que la cour d'appel avait préalablement relevé que Maître [G], avocat que l'administration avait rendu seul destinataire des actes de procédure, ne disposait d'aucun mandat, et qu'en tous cas, cette constatation était insuffisante, en ce qu'elle ne permettait pas de s'assurer que Mme [C] avait été effectivement mise à même d'exercer ses droits et de présenter ses observations à la suite de notifications dont on ignorait absolument tout des circonstances dans lesquelles celle-ci ou un conseil dûment mandaté par elle les aurait reçues.

Par la **troisième branche**, il soutient que l'arrêt ne peut se trouver davantage justifié par le motif suivant lequel Mme [C] avait été destinataire le 30 janvier 2013 de « l'intention de l'administration de procéder à un redressement », une « intention » ne pouvait à elle seule tenir lieu de notification régulière que l'administration devait adresser à Mme [C] pour chaque acte de procédure la concernant.

Dans la **quatrième branche**, il soutient que la cour d'appel, en retenant que M. [C] n'avait subi aucun grief de l'absence alléguée de sa soeur à la procédure de contestation, a méconnu la jurisprudence selon laquelle l'irrégularité frappant la procédure de redressement qui n'a pas été contradictoire à l'égard de tous les redevables solidaires peut être invoquée par l'un quelconque d'entre eux.

Dans leurs **observations en réplique**, les demandeurs au pourvoi indiquent que l'affirmation de l'administration fiscale, selon laquelle Mme [C] aurait été rendue destinataire des actes de la procédure « par l'intermédiaire de son avocat », titulaire d'un mandat implicite, est directement contredite par les constatations de l'arrêt attaqué, selon lequel aucune preuve n'était rapportée de ce que Maître [G] aurait été, à quelque stade de la procédure, régulièrement mandaté par Mme [C]. Ils font ensuite valoir qu'il n'a jamais été reproché à l'administration fiscale de ne pas avoir transmis à Mme [C] de décisions implicites de rejet et que la lettre de rejet du 9 mars 2017 est une décision expresse de rejet, de sorte que les développements sur les décisions implicites de rejet par le silence gardé par l'administration pendant une durée de six mois n'intéressent pas la présente affaire. Enfin, ils rappellent qu'il ressort de l'arrêt Com., 12 décembre 2018, n° 17-11.861, pourtant cité par l'administration fiscale dans son mémoire, que la procédure suivie par l'administration est irrégulière quand les décisions de rejet des réclamations de l'un des héritiers n'ont pas été notifiées aux autres héritiers solidairement tenus avec lui.

4-1-3-4 Les arguments en défense au pourvoi

Le **MD** oppose que la cour d'appel, qui n'a pas méconnu la jurisprudence de la Cour de cassation, n'encourt pas les griefs du moyen. Il soutient que la procédure a été parfaitement régulière à l'endroit de Mme [C], qui n'a subi aucun grief, dès lors, de première part, que celle-ci a reçu directement la proposition de rectification du 30 janvier 2013, puis les actes de procédure subséquents, directement ou indirectement par l'intermédiaire de Maître [G], s'étant présenté comme son avocat dans la lettre du 28 mars 2013⁶¹ et disposant à cet égard d'un mandat implicite, de deuxième part, que Mme [C] a reçu personnellement l'AMR du 26 décembre 2013, qui lui ouvrait un délai de contestation des sommes réclamées au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales, de troisième part, que Mme [C] a été informée par lettre du 19 février 2020 de la décision de rejet adressée à son frère et qu'elle n'a été privée d'aucun droit, l'administration fiscale n'étant pas tenue d'adresser des décisions de rejet expresses aux contribuables (article R. 199-1 du LPF), ni n'ayant de délai pour le faire le cas échéant (B1, B2 et B3). Il en déduit que M. [C] n'était pas fondé à invoquer l'irrégularité de la procédure pour défaut de notification des actes de la procédure à tous les codébiteurs (B4).

Il appartiendra à la chambre de se prononcer sur les mérites du premier moyen au regard de l'ensemble de ces éléments.

Dans l'hypothèse où la chambre déciderait de casser l'arrêt sur l'une ou l'autre branche du moyen, il pourrait être envisagé de dire n'y avoir lieu à renvoi et de statuer au fond dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, conformément aux articles L. 411-3, alinéa 2, du code de l'organisation judiciaire et 627 du code de procédure civile.

Le présent avertissement tient lieu d'avis délivré en application de l'article 1015 du code de procédure civile.

Dans l'hypothèse d'une cassation, la question se poserait de la portée de l'irrégularité du défaut de notification à l'un des débiteurs solidaires de la décision de rejet de la réclamation préalable, la chambre ayant jugé dans l'arrêt

⁶¹ Pièce n° 21, conclusions d'appel prod. MA n° 04, p. 12, arrêt, p. 7, § 7

du 12 décembre 2018, précité, que « la procédure ne pouvait donner lieu à recouvrement ».

Comme indiqué ci-avant, cette question fait l'objet du pourvoi n° Y 2023653, en cours d'examen. Il est emprunté ci-dessous au rapport déposé dans ce pourvoi.

La réclamation préalable intervient après la mise en recouvrement de l'imposition et engage l'instance fiscale⁶².

En effet, le contribuable n'est pas autorisé à saisir directement le juge du conflit qui l'oppose à l'administration fiscale. Il doit d'abord adresser une réclamation en bonne et due forme à son service territorial des impôts⁶³ ([article R.* 190-1 du LPF](#)).

Le délai imparti pour présenter une réclamation à l'administration expire le 31 décembre de la deuxième année suivant celle, selon le cas, de la notification d'un AMR ou de l'événement qui motive la réclamation, soit des faits ou circonstances de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'impôt dans son principe ou son montant⁶⁴ ([article R.* 196-1 du LPF](#)).

Le contribuable ne peut, en principe, saisir le juge de l'impôt compétent que s'il dispose d'une décision expresse de rejet total ou partiel de l'administration sur sa réclamation préalable. Il a alors deux mois pour saisir le juge de l'impôt à compter de la notification de cette décision ([article R.* 199-1, alinéa 2, du LPF](#)).

Toutefois, le contribuable qui n'a pas reçu la décision de l'administration dans un délai de six mois peut saisir le tribunal dès l'expiration de ce délai ; il n'a alors pas de délai particulier pour saisir le juge de l'impôt⁶⁵ ([article R.* 198-10 du LPF](#) ; [article R.* 199-1, alinéa 1er, du LPF](#)).

Notre chambre a été amenée à statuer sur les conséquences de l'irrégularité de la notification de la décision de rejet de la réclamation, et elle a jugé dans une espèce où cette notification avait été faite par erreur au défunt, et non aux héritiers, que cette irrégularité avait eu pour seul effet de ne pas faire courir le délai de deux mois imparti aux contribuables pour saisir le tribunal de grande instance et ne devait pas entraîner l'annulation de la procédure de redressement pour vice de forme (Com., 23 juin 1987, [n° 85-17.774](#), *Bull.* n° 159).

Elle a jugé, dans le même sens, que la notification de la décision de rejet à l'avocat qui avait présenté la réclamation contentieuse au nom de son client, chez lequel ce dernier n'avait pas élu domicile, était irrégulière et n'avait pas fait courir le délai imparti au contribuable pour donner assignation à l'administration des impôts (Com. 29 novembre 1983, n° 82-12.187, *Bull.* n° 327).

⁶² René Bousquet, D.O. Fiscal Contentieux fiscal Juridiction contentieuse, [F-9320](#) : Réclamations devant les services des impôts, 1er Juillet 2022

JurisClasseur Procédures fiscales, « [Fasc. 416](#) : Réclamation au service des impôts. – Décision du directeur », date du fascicule : 1er mars 1994, dernière mise à jour : 20 octobre 2016

⁶³ MM. Collet et Collin, *Procédures fiscales, Contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, Thémis PUF droit, 4e édition, n° 398, 406 et s.

⁶⁴ Dossier pratique -procédures fiscales - éditions Francis Lefebvre, n°1625

⁶⁵ Gilles Noël, *Jurisclasseur Procédures fiscales*, [Synthèse - Réclamation préalable devant les service des impôts](#), 15 septembre 2016, n°14 et s.

Le Conseil d'Etat retient également que les vices et irrégularités entachant, soit la procédure d'instruction de la réclamation, soit la décision (décision tardive, insuffisamment motivée, incompétence de son signataire) sont sans influence sur la régularité et le bien-fondé de l'imposition contestée et ont pour seul effet de priver l'Administration et, après elle, le juge, de la possibilité d'opposer au contribuable la tardiveté de sa requête au tribunal (CE, 28 novembre 1987, [n° 40489](#) ; CE, 9 mars 1990, [n° 68956](#) ; CE, 29 janvier 2007, [n° 284113](#) ; CE, 8 novembre 2010, [n° 308672](#) ; CE, 27 mai 2015, [n° 364270](#)).

On rappellera qu'un commentateur⁶⁶ de l'arrêt du 12 décembre 2018 estimait, au vu des termes de cette décision, que la procédure de contrôle était « sauve ».

A noter enfin que s'agissant de la portée de l'irrégularité de l'AMR, qui est antérieur à la réclamation préalable, la chambre a jugé que l'irrégularité de l'AMR au regard des prescriptions de l'article R.* 256-1 du livre des procédures fiscales est sans incidence sur la régularité de la procédure de redressement, qui a permis d'établir la créance de l'administration fiscale à l'encontre du redevable de l'impôt. Cette irrégularité, lorsqu'elle entraîne la nullité de l'AMR, a pour effet de replacer l'Administration et le redevable dans la situation dans laquelle ils se trouvaient juste avant l'émission de cet avis. En conséquence, tant que le délai de reprise n'est pas expiré, l'Administration est en droit d'émettre un nouvel AMR sans avoir à procéder préalablement à un dégrèvement, dès lors que l'AMR initial doit être tenu pour inexistant et que la créance qu'elle souhaite authentifier n'est pas affectée par cette nullité (Com., 26 mai 2004, n° 01-11.722, Bull. n°103).

4-2 Sur le second moyen (dettes déductibles du passif successoral)

4-2-1 Eléments de discussion

Aux termes de [l'article 768 du même code](#), « pour la liquidation des droits de mutation par décès, les dettes à la charge du défunt sont déduites lorsque leur existence au jour de l'ouverture de la succession est dûment justifiée par tous modes de preuve compatibles avec la procédure écrite. »

Notre chambre juge, de façon constante, en application de ce texte, que seules sont admises au titre du passif successoral les dettes certaines, à la charge personnelle du défunt à la date du décès et dont l'existence est prouvée (Com., 20 mars 2007, n° 06-14.259, Bull. n° 93 ; Com., 20 février 2007, n° 05-20.584).

Sont ainsi exclues du passif successoral les dettes qui ne sont pas des dettes personnelles du défunt (Com., 19 novembre 1991, n° 89-20.363, Bull. n° 348 ; Com., 23 février 1993, n° 91-10.236, Bull. n° 73 ; Com., 24 octobre 2000, n° 98-11.120 ; a contrario Com., 3 décembre 1991, n° 89-20.533, Bull. n° 374 ; par analogie, en matière d'ISF : Com., 18 mai 2005, n° 03-14.511, Bull. n° 105, 3e moyen ; Com., 31 janvier 2006, n° 04-15.259 ; Com., 30 mai 2018, n° 16-20.344).

Sont de même exclues du passif successoral comme étant des dettes incertaines :
- celles qui sont éventuelles (Com., 4 mai 1993, n° 91-11.488 ; Com., 24 mai 1994, n° 92-14.838, Bull. n° 186 ; Com., 2 octobre 2019, n° 17-26.739),

⁶⁶ RJF 06/19, [n°592](#)

- celles qui consistent en des intérêts non courus (Com., 19 avril 2005, n° 03-12.458, Bull n° 93, 1er moyen du pourvoi principal ; Com., 23 avril 2003, n° 99-20.569, Bull. n° 58),
- celles soumises à une condition suspensive (Com., 20 mars 2007, n° 06-14.259, Bull. n° 93 ; Com., 20 mars 2007, n° 05-21.526, Bull. n° 95),
- celles qui font l'objet d'un report (Com., 8 novembre 2005, n° 03-16.133, Bull. n° 222 ; Com., 6 mai 2014, n° 13-11.420, Bull. n° 79),
- celles résultant d'engagements de caution ou de garantie qui n'ont pas été mis en jeu (Com., 23 février 1999, n° 96-19.587 ; Com 26 avril 2017, n° 15-27.967),
- celles qui font l'objet d'un litige ou d'une contestation, aussi longtemps que dure ce litige ou cette contestation (Com., 16 novembre 1999, n° 97-16.072, Bull. n° 198 ; Com., 14 novembre 2006, n° 04-16.419, Bull. n° 224 ; Com., 13 janvier 2021, n° 18-26.244).

Une dette peut être certaine sans pour autant être exigible (Com., 2 décembre 1986, n° 84-17.833 ; Com., 29 juin 1993, n° 91-20.123).

Une dette, incertaine du fait d'une demande de transaction ou d'une contestation, est rétroactivement déductible pour le montant ultérieurement arrêté par la transaction ou la décision mettant fin à la contestation (Com., 20 février 2007, n° 05-20.584 ; Com., 13 janvier 2021, n° 18-26.244, 3e moyen ; Com., 15 décembre 2021, n° 19-10.554, 3e moyen ; en matière d'ISF : Com., 14 novembre 2006, n° 04-16.419, Bull. n° 224 ; Com., 4 novembre 2008, n° 07-19.800 ; Com., 13 mars 2019, n° 17-13.305, publié).

Il appartient à celui qui demande la déduction d'une telle dette de l'actif successoral de rapporter la preuve de son existence au jour du décès à cette date (Com., 10 mai 1994, n° 92-14.874 ; Com., 15 décembre 2021, n° 19-10.554, 2e moyen ; en matière d'ISF : Com., 4 juillet 2006, n° 03-15.627, Bull. n° 162 ; Com., 23 janvier 2007, n° 05-13.088).

Selon [l'article 1857, alinéa 1er, du code civil](#), à l'égard des tiers, les associés d'une société civile répondent indéfiniment des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social à la date de l'exigibilité ou au jour de la cessation des paiements.

Toutefois, ces associés ne sont que les débiteurs subsidiaires du passif social envers les tiers.

Aux termes de [l'article 1858 du code civil](#), « les créanciers ne peuvent poursuivre le paiement des dettes sociales contre un associé qu'après avoir préalablement et vainement poursuivi la personne morale. »

Il ressort de la jurisprudence constante de la Cour de cassation que les vaines et préalables poursuites visées à cet article supposent l'obtention d'un titre exécutoire contre la société civile et la mise en oeuvre d'une ou plusieurs mesures d'exécution forcée établissant l'insuffisance du patrimoine social (3e Civ., 23 avril 1992, n° 90-17.529, Bull. n° 143 ; 3e Civ., 8 octobre 1997, n° 95-11.870, Bull. n° 191 ; 3e Civ., 4 juin 2009, n° 08-12.805, Bull. n° 135 ; Com., 4 mai 2017, n° 15-18.259 ; 3e Civ., 26 octobre 2017, n° 16-24.134 ; 3e Civ., 24 juin 2021, n° 19-25.193).

Les motifs des juges du fond doivent établir que toutes autres poursuites contre la société civile auraient été, du fait de l'insuffisance du patrimoine social, privées d'efficacité (3e Civ., 6 juillet 2005, n° 04-12.175, Bull. n° 153 ; Com., 20 novembre 2001, n° 99-13.894, Bull. n° 186).

Etant précisé que l'inefficacité des poursuites contre la société civile doit être constatée préalablement à l'engagement de poursuites contre les associés (Com., 27 septembre 2005, n° 03-20.390, *Bull.* n° 188).

Et que la circonstance qu'une personne morale ne fasse pas l'objet d'une procédure collective n'est pas de nature à exclure que le patrimoine social soit insuffisant pour désintéresser le créancier (Com., 26 juin 2012, n° 11-24.608).

Dans le cas où la société est soumise à une procédure de liquidation judiciaire, la déclaration de la créance à la procédure dispense le créancier d'établir que le patrimoine social est insuffisant pour le désintéresser, et l'action peut être régularisée si la créance a été régulièrement déclarée à la procédure (Ch. mixte., 18 mai 2007, n° 05-10.413, *Bull.* n° 4 ; Com., 2 octobre 2019, n° 18-11.854).

A fortiori, la clôture de la liquidation dispense le créancier d'établir que le patrimoine social est insuffisant pour le désintéresser (3e Civ., [Date de décès 1] 2010, n° 09-10.982, *Bull.* n° 42).

Au reste, le paiement d'une dette d'une société civile immobilière dissoute et liquidée peut être poursuivi par le créancier directement contre l'un de ses anciens associés (3e Civ., 31 mars 2004, n° 01-16.971, *Bull.* n° 67 ; Com., 21 mars 2018, n° 16-18.362 ; 1re Civ., 27 novembre 2008, n° 05-17.740, *Bull.* n° 270).

4-2-2 Les éléments de l'espèce

Dans leurs **conclusions** (prod. MA n° 02, p. 13 et s., et prod. MA n° 03-b, p. 12 et s.), M. [C] et Mme [C] faisaient valoir qu'antérieurement au décès de leur mère, survenu le [Date de décès 1] 2017, deux décisions de la cour d'appel de Saint-Denis des 1er décembre 2006 et 8 décembre 2006, devenues irrévocables faute de pourvoi, avaient condamné la société civile immobilière [C] au paiement des sommes de 675 596,86 euros au profit de M. [F] et de 184 832 euros au profit des sociétés Incom et Inset, ce qui avait provoqué l'ouverture d'une liquidation judiciaire sans période d'observation par le tribunal de grande instance de Saint-Denis, lequel avait fixé la date de cessation des paiements au 25 septembre 2006, date à prendre en compte pour apprécier le caractère des dettes. M. [C] et Mme [C] en déduisaient que les dettes litigieuses incombaient à [P] [C] bien avant son décès : « en présence d'un état de cessation des paiements et d'une situation telle qu'une liquidation judiciaire sans période d'observation préalable a été prononcée, il est certain que les dettes de la société seront mises à la charge de ses associés qui sont personnellement responsables, sans solidarité des dettes ».

Ils ajoutaient que deux ordonnances de référé du tribunal de grande instance de Saint-Denis du 19 juin 2008 avaient condamné les associés personnes physiques de la société [C] à acquitter les dettes de cette dernière envers M. [A], et les sociétés Incom et Inset en se fondant sur le caractère définitif des arrêts de la cour d'appel de Saint-Denis des 1er et 8 décembre 2006.

Ils soutenaient enfin que les associés de la société [C] souhaitaient mettre fin à l'activité de celle-ci bien avant le mois de décembre 2006, mais qu'en raison de difficultés familiales répétées, ils n'avaient pas pu terminer les formalités relatives à la dissolution. Ils faisaient valoir que la volonté des associés de mettre un terme à la société entraînait la déduction des dettes de l'actif successoral de leur mère.

Par motifs propres, l'arrêt constate qu'[P] [C] détenait 32 % du capital de la société civile immobilière [C], soit 64 parts sur 200, au jour de son décès le [Date de décès 1] 2007 et que cette société a été placée en liquidation judiciaire par un jugement du 25 février 2008. Il relève qu'au jour du décès d'[P] [C], il n'était pas établi que cette société serait placée en liquidation judiciaire un an plus tard. Il retient que la dette sociale d'[P] [C] n'était ni certaine ni exigible, la date de cessation des paiements n'ayant aucune incidence sur l'exigibilité à l'égard des associés (p. 9, §§ 5 à 8, p. 10, § 1).

Par motifs adoptés, l'arrêt retient qu'au jour du décès d'[P] [C], le [Date de décès 1] 2007, seules les décisions définitives de condamnation de la société [C] étaient connues et qu'il n'était pas acquis que les dettes de la société étaient devenues des dettes de la défunte dès lors que la procédure de liquidation judiciaire a donné lieu à un jugement postérieur du 28 février 2008. Il retient que, quand bien même le caractère certain des dettes était acquis au jour du décès d'[P] [C], il n'est pas permis de considérer à cette date que ces dettes allaient nécessairement être mises à la charge de la défunte, puisque cela dépendait d'une décision judiciaire, dont le résultat n'était pas certain, et que le fait que la date de cessation des paiements ait été fixée au 25 septembre 2006 était inopérant (jugement, avant dernière page, § 3).

Le **mémoire ampliatif** reproche à la cour d'appel d'avoir privé sa décision de base légale au regard de l'article 1858 du code civil pour n'avoir pas recherché si, à la date du décès, les décisions définitives de condamnation de la société [C], pour des montants auxquels sa situation financière ne lui permettait de faire face, ne rendaient pas impossible leur recouvrement autrement qu'en agissant contre les associés solidairement tenus des dettes sociales, peu important qu'aucune procédure n'ait été formellement ouverte contre la personne morale, le texte ne l'exigeant pas si l'insolvabilité notoire de la société est établie. Il soutient que tel est indiscutablement le cas en l'espèce, puisque le tribunal de grande instance en charge de la procédure avait reporté au 25 septembre 2006 la date de la cessation des paiements (B1). Il reproche ensuite à la cour d'appel de ne pas avoir répondu à un chef péremptoire des conclusions de M. et Mme [C] qui invoquaient une jurisprudence de la cour d'appel de Paris permettant la déductibilité des dettes sociales s'il était établi qu'avant le décès de l'associé, tous les associés avaient manifesté leur volonté de mettre fin au pacte social et de dissoudre la société (CA Paris, 23 mars 2007, n° RG 05/05690, n° RG 05/05691, n° RG 05/05692, n° RG 05/05694, n° RG 05/05697) (B2).

Le **mémoire en défense** oppose que :

- seules les dettes certaines, à la charge personnelle du défunt, au jour de l'ouverture de la succession, et dont l'existence est prouvée, peuvent être admises, en déduction de l'actif héréditaire ;
- les dettes sociales d'une société qui sont devenues exigibles après le décès de l'associé, la date d'exigibilité étant celle de la mise en demeure adressée à la personne morale, ne sont pas déductibles de son actif successoral ; elles sont soit à la charge de la personne morale, soit à la charge personnelle des héritiers de l'associé décédé lorsque la société a été vainement poursuivie ;
- les dettes sociales d'une société qui étaient exigibles, avant le décès de l'associé, constituent, pour le défunt, des dettes soumises à la condition suspensive de la poursuite préalable et vaine de la société par les créanciers et l'engagement de poursuites à son encontre.

En réponse à la première branche, il soutient que les dettes litigieuses ont été rejetées du passif successoral d'[P] [C], en ce qu'elles ne constituaient pas, à la date du décès,

des dettes à la charge de la défunte, mais des dettes propres à la société [C], dès lors qu'à cette date, retenue pour évaluer le passif, la cessation des paiements de la société [C] n'était pas connue des tiers et aucune action en paiement n'avait été intentée contre la défunte. Il expose que ce n'est que le 28 février 2008, date de dissolution de la société et date du prononcé de la cessation des paiements, soit postérieurement au décès, que la dette sociale de la société [C] est devenue personnelle des associés. Il ajoute que les dettes litigieuses n'étaient certaines ni dans leur principe ni dans leur montant à la date du décès.

En réponse à la seconde branche, il soutient que M. et Mme [C] n'ont apporté aucune preuve d'une réelle volonté de dissolution de la société [C] antérieurement au décès d'[P] [C] et qu'en tout état de cause, cette prétendue volonté ne saurait avoir pour effet de justifier la déduction du patrimoine de cette dernière de la totalité des dettes propres à la société. Il rappelle que les juges du fond ne sont pas tenus de suivre les demandeurs dans le détail de leur argumentation et estime que, sous le couvert de grief non fondé de défaut de réponse à conclusions, la seconde branche ne tend qu'à remettre en discussion l'appréciation souveraine par la cour d'appel des éléments de preuve qui lui étaient soumis.

Dans l'hypothèse d'un rejet du premier moyen, il appartiendra à la chambre d'apprécier les mérites du second moyen au regard de l'ensemble de ces éléments.