

COMM.

FB

COUR DE CASSATION

---

Audience publique du 30 août 2023

Cassation partielle sans renvoi

M. VIGNEAU, président

Arrêt n° 514 FS-B+R

Pourvoi n° Y 20-23.653

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

---

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

---

ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION, CHAMBRE COMMERCIALE, FINANCIÈRE ET ÉCONOMIQUE, DU 30 AOÛT 2023

Le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, domicilié [Adresse 2], a formé le pourvoi n° Y 20-23.653 contre l'arrêt rendu le 10 septembre 2020 par la cour d'appel de Nîmes (1<sup>re</sup> chambre civile), dans le litige l'opposant :

1°/ à M. [L] [M], domicilié [Adresse 3],

2°/ à M. [O] [M],

3°/ à Mme [Z] [E], épouse [M],

tous deux domiciliés [Adresse 1],

défendeurs à la cassation.

Le demandeur invoque, à l'appui de son pourvoi, un moyen de cassation.

Le dossier a été communiqué au procureur général.

Sur le rapport de M. Maigret, conseiller référendaire, les observations de la SCP Foussard et Froger, avocat du directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, de la SCP Fabiani, Luc-Thaler et Pinatel, avocat de MM. [L] et [O] [M] et de Mme [Z] [M], et l'avis de M. Lecaroz, avocat général, après débats en l'audience publique du 31 mai 2023 où étaient présents M. Vigneau, président, M. Maigret, conseiller référendaire rapporteur, M. Mollard, conseiller doyen, Mmes Graff-Daudret, Daubigney, M. Ponsot, Mmes Fèvre, Ducloz, MM. Alt, Calloch, conseillers, MM. Guerlot, Blanc, Mmes Lion, Tostain, conseillers référendaires, M. Lecaroz, avocat général, et Mme Fornarelli, greffier de chambre,

la chambre commerciale, financière et économique de la Cour de cassation, composée, en application de l'article R. 431-5 du code de l'organisation judiciaire, des président et conseillers précités, après en avoir délibéré conformément à la loi, a rendu le présent arrêt.

#### Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Nîmes, 10 septembre 2020) et les productions, par deux actes authentiques du 16 décembre 2011, Mme [E] et M. [O] [M], son époux, ont donné à leurs enfants, MM. [L] et [P] [M], l'usufruit d'actions de la société [M] holding.

2. Le 4 septembre 2014, l'administration fiscale a adressé à M. et Mme [M] et à M. [L] [M] (les consorts [M]) des propositions de rectification portant sur les droits d'enregistrement au titre de ces donations.

3. Après avis de mise en recouvrement (AMR) du 28 avril 2015, les consorts [M] ont formé une réclamation qui a été rejetée par l'administration fiscale par décisions des 16 octobre 2015 et 7 octobre 2016.

4. Les consorts [M] ont assigné l'administration fiscale en annulation de ces décisions et en décharge des droits mis en recouvrement.

#### Examen du moyen

Sur le moyen, pris en sa première branche

#### Enoncé du moyen

5. Le directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône fait grief à l'arrêt de déclarer irrégulière la procédure de redressement engagée à l'encontre des consorts [M] et d'ordonner la décharge des rappels de droits d'enregistrement, intérêts de retard et majorations au titre de l'année 2011, alors « que conformément aux dispositions du 5° de l'article 1705 du code général des impôts, les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés par les parties pour les actes sous signature privée ; que, s'agissant des droits de mutation à titre gratuit (droits de succession et de donation), la Cour de cassation, faisant

application du principe de solidarité en matière fiscale, estime que si l'administration fiscale peut choisir de notifier les rectifications à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure ensuite suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous les redevables ; que cette exigence, initialement limitée à la procédure de contrôle, a été étendue à la phase contentieuse de la procédure administrative par un arrêt du 12 décembre 2018 (n° 17-11.861) ; que, dans cette décision, la Cour de cassation a approuvé l'arrêt de la cour d'appel qui n'avait pas déclaré irrégulière l'ensemble de la procédure fiscale mais s'était borné à tirer les conséquences de ce que la procédure ne pouvait, en l'état, donner lieu à recouvrement ; qu'il en résulte que l'absence d'envoi de la décision de rejet contentieux 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 ; qu'en déclarant irrégulière l'ensemble de la procédure de rectification engagée à l'encontre des consorts [M] aux motifs que M. [P] [M] n'a pas été destinataire de la décision de rejet de la réclamation contentieuse notifiée par l'administration fiscale le 17 octobre 2016 et qu'il n'a dès lors pas pu contester devant le tribunal de grande instance de Privas la décision opposée dont il est solidaire dans le paiement des droits supplémentaires rappelés, la cour d'appel a violé l'article 1705, 5°, du code général des impôts. »

#### Recevabilité du moyen

6. Les consorts [M] contestent la recevabilité du moyen en raison de sa nouveauté. Ils soutiennent que l'administration fiscale n'a développé devant la cour d'appel aucune conclusion en réponse à l'exception qu'ils soulevaient tirée de l'irrégularité de la procédure en raison du défaut de notification à M. [P] [M] de la décision du 7 octobre 2016 rejetant leur réclamation contentieuse préalable.

7. Cependant, le moyen, qui ne se réfère à aucune considération de fait qui ne résulterait pas des énonciations des juges du fond, est de pur droit.

8. Le moyen est donc recevable.

#### Bien-fondé du moyen

Vu l'article 1705 du code général des impôts :

9. Selon ce texte, les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés par les parties, pour les actes sous signature privée qu'elles ont à faire enregistrer.

10. La Cour de cassation juge, depuis 2008, de manière constante, que, si l'administration fiscale peut choisir d'adresser la proposition de rectification à l'un seulement des redevables solidaires de la dette fiscale, la procédure ensuite suivie doit être contradictoire et la loyauté des débats l'oblige à notifier les actes de celle-ci à tous les redevables (Com. 18 novembre 2008, pourvoi n° 07-19.762, Bull. 2008, IV, n° 195 ; Com., 12 juin 2012, pourvoi n° 11-30.396, Bull. 2012, IV, n° 119), à moins que ces derniers ne se soient donné mandat exprès de représentation (Com., 7 avril 2010, pourvoi n° 09-14.516) et pour autant qu'elle ait pu en découvrir l'identité ou que celle-ci lui ait été révélée (Com., 6 novembre 2019, pourvoi n° 17-26.985).

11. Cette jurisprudence, initialement applicable à la procédure de rectification visée aux articles L. 54 B à L. 64 C du livre des procédures fiscales, a été étendue à la phase contentieuse préalable auprès de l'administration visée à l'article L. 198 A du même livre (Com., 12 décembre 2018, pourvoi n° 17-11.861, publié) et à la procédure de recouvrement visée aux articles L. 252 à L. 283 F de ce livre (Com. 25 mars 2014, pourvoi n° 12-27.612, Bull. 2014, IV, n° 60).

12. Prenant en compte le caractère contradictoire de la procédure fiscale et l'obligation de loyauté qu'il incombe à l'administration de respecter à l'égard de chaque contribuable, cette jurisprudence aménage le régime de la solidarité fiscale. Elle contribue, par ailleurs, à favoriser la sécurité juridique, sans porter atteinte à la garantie de recouvrement de la créance de l'Etat, car elle permet, d'une part, à l'administration d'agir en paiement de l'intégralité de sa créance contre n'importe lequel des débiteurs solidaires, d'autre part, à chaque codébiteur, solidaire de la dette fiscale, de participer à la

procédure administrative et de s'y défendre.

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

14. En outre, la Cour de cassation juge que l'irrégularité tirée du non-respect de cette exigence peut être soulevée par l'un quelconque des débiteurs solidaires, y compris par celui qui a été effectivement destinataire des actes, sans qu'il lui soit besoin d'établir un grief (Com., 26 février 2013, pourvoi n° 12-13.877, Bull. 2013, IV, n° 30).

15. En effet, chaque acte de la procédure fait nécessairement grief à chaque codébitéur solidaire en raison des risques d'une action récursoire ultérieure et de sa répercussion sur son patrimoine. L'absence de notification des actes aux codébiteurs solidaires fait grief également à celui contre lequel la procédure 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, d'autre part et indépendamment de son fait, de l'exercice loyal d'une action récursoire.

16. Par ailleurs, le respect de la procédure contradictoire et la loyauté des débats impliquent que les actes soient notifiés dès leur établissement au cours de la procédure administrative à tous les débiteurs solidaires afin que ceux-ci puissent participer de façon utile à la procédure. C'est en ce sens que la Cour juge que la notification de l'AMR à un débiteur solidaire au cours de l'instance d'appel est tardive (Com., 18 mars 2020, pourvoi n° 17-31.233).

17. Enfin, s'agissant des conséquences de cette irrégularité, dans le cas où celle-ci intervient au cours de la procédure de rectification, la Cour de cassation, statuant au fond, a déclaré irrégulière la procédure fiscale, nul l'AMR et ordonné la décharge des droits et pénalités (Com., 12 juin 2012, pourvoi n° 11-30.396, Bull. 2012, IV, n° 119 ; Com., 12 juin 2012, pourvoi n° 11-30.397 ; Com., 18 mars 2020, pourvoi n° 17-31.233).

18. S'agissant d'une irrégularité concernant la phase contentieuse préalable, elle a approuvé les juges du fond de retenir que, faute de notification à tous les codébiteurs solidaires de la décision de rejet de la réclamation formée par l'un d'eux, la procédure ne pouvait, en l'état, donner lieu à recouvrement (Com., 12 décembre 2018, pourvoi n° 17-11.861, publié).

19. Lorsque l'irrégularité est commise au cours de la procédure de recouvrement, elle juge que les actes en cause sont inopposables à l'intéressé, faute de notification personnelle régulière (Com. 25 mars 2014, pourvoi n° 12-27.612, Bull. 2014, IV, n° 60).

20. Soutenant que la jurisprudence de la Cour de cassation aboutit à sanctionner de façon excessive, par la décharge totale de la dette fiscale à l'égard de tous les codébiteurs solidaires, le fait que l'un d'entre eux n'ait pas reçu une notification valable de l'administration, l'avocat général est d'avis que le défaut de notification à l'égard de l'un des redevables solidaires de la dette fiscale constitue une exception personnelle ayant pour effet, non pas d'entraîner la décharge totale de l'imposition à l'égard de tous, mais seulement de libérer le codébitéur solidaire qui n'a pas reçu notification de sa part dans la dette, les autres codébiteurs solidaires profitant de cette libération à concurrence de cette part.

21. Or, une telle solution porterait atteinte à l'unicité de la dette fiscale, au principe selon lequel l'administration ne peut renoncer à recouvrer l'impôt et à l'exigence du respect du caractère contradictoire de la procédure s'imposant à l'administration à l'égard de chaque contribuable.

22. Toutefois, il apparaît nécessaire de préciser la portée de l'irrégularité résultant du défaut de notification d'un acte de la procédure administrative à tous les redevables solidaires en jugeant désormais qu'une telle irrégularité n'atteint la procédure, à quelque stade que celle-ci se trouve, qu'après l'acte qui n'a pas fait l'objet d'une notification régulière. L'administration fiscale dispose ainsi, tant que la prescription n'est pas acquise, de la faculté de régulariser cette

procédure en procédant à une nouvelle notification de l'acte en cause à l'ensemble des redevables solidaires.

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

24. En revanche, lorsque l'irrégularité intervient au cours de la phase contentieuse préalable, celle-ci, postérieure à l'AMR, ne saurait entraîner la décharge des droits et pénalités.

25. Enfin, il résulte de ce qui a été dit au point 16 que le défaut de notification des actes de la procédure administrative à tous les redevables solidaires n'est pas susceptible d'être régularisé par une notification en cours d'instance.

26. Après avoir retenu que l'administration fiscale ne justifie pas avoir adressé la lettre de notification du rejet de la réclamation des consorts [M] à la dernière adresse connue de M. [P] [M], l'arrêt déclare irrégulière l'ensemble de la procédure de redressement engagée contre les consorts [M], et ordonne la décharge des droits, intérêts de retard et majorations.

27. En statuant ainsi, alors que le défaut de notification de la décision de rejet de la réclamation contentieuse à l'un des débiteurs solidaires de la dette fiscale n'entraîne pas l'irrégularité de l'ensemble de la procédure engagée par l'administration fiscale, ni la décharge des droits mais remet uniquement les parties dans l'état où elles se trouvaient avant la notification irrégulière, la cour d'appel a violé le texte susvisé.

#### Portée et conséquences de la cassation

28. Après avis donné aux parties, conformément à l'article 1015 du code de procédure civile, il est fait application des articles L. 411-3, alinéa 2, du code de l'organisation judiciaire et 627 du code de procédure civile.

29. L'intérêt d'une bonne administration de la justice justifie, en effet, que la Cour de cassation statue au fond.

30. Faute de notification à M. [P] [M], codébiteur solidaire de la dette fiscale, de la décision du 7 octobre 2016 rejetant la réclamation contentieuse des consorts [M], il convient de déclarer irrégulière la notification de cette décision à ces derniers et de dire que les parties sont replacées dans l'état où elles se trouvaient avant la notification de cette décision aux consorts [M].

PAR CES MOTIFS, et sans qu'il y ait lieu de statuer sur les autres griefs, la Cour :

CASSE ET ANNULE, sauf en ce qu'il condamne la direction générale des finances publiques au paiement des entiers dépens de première instance et d'appel, et ce qu'il rejette les demandes au titre de l'article 700 du code de procédure civile, l'arrêt rendu le 10 septembre 2020, entre les parties, par la cour d'appel de Nîmes ;

DIT n'y avoir lieu à renvoi ;

Infirme le jugement rendu le 26 février 2018, entre les parties, par le tribunal de grande instance de Privas en ce qu'il a rejeté les demandes de M. [L] [M], M. [O] [M] et Mme [Z] [M] au titre des droits d'enregistrement relatifs aux actes de donation du 16 décembre 2011 et laissé à chaque partie la charge de ses propres dépens ;

Déclare irrégulière la notification de la décision du 7 octobre 2016 rejetant la réclamation contentieuse des consorts [M] ;

Dit que les parties sont replacées dans l'état où elles se trouvaient avant la notification de cette décision aux consorts [M] ;

Condamne M. [L] [M], M. [O] [M] et Mme [Z] [M], aux dépens ;

En application de l'article 700 du code de procédure civile, rejette la demande formée par M. [L] [M], M. [O] [M] et Mme [Z] [M], et les condamne à payer au directeur régional des finances publiques de Provence-Alpes-Côte d'Azur et du département des Bouches-du-Rhône, agissant sous l'autorité du directeur général des finances publiques, la somme globale de 3 000 euros ;

Dit que sur les diligences du procureur général près la Cour de cassation, le présent arrêt sera transmis pour être transcrit en marge ou à la suite de l'arrêt partiellement cassé ;

Ainsi fait et jugé par la Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, et prononcé par le président en son audience publique du trente août deux mille vingt-trois.