

# Revue de

# DROIT FISCAL

12 OCTOBRE 2023, HEBDOMADAIRE, N° 41 - ISSN 1279-8436

Directeurs scientifiques :  
Florence DEBOISSY  
Alexandre MAITROT DE LA MOTTE  
Jean-Luc PIERRE

## APERÇU RAPIDE

- 335 **Location meublée et exonération Dutreil : au tour du Conseil d'État de se prononcer**  
Luc JAILLAIS et Vincent FORESTIER

## ÉTUDE

- 304 **Le nouveau régime fiscal des sociétés captives de réassurance en France**  
Laurent LECLERCQ et Victoria LEBOT

## COMMENTAIRE

- 308 **Droits d'enregistrement : le défaut de notification d'un acte à tous les débiteurs solidaires n'atteint la procédure qu'après l'acte litigieux**  
Cass. com., 30 août 2023, n° 21-12.307, note Emmanuel LAPORTE

## Également cette semaine

- 305 **BIC** - Crédit d'impôt recherche : de la possible inclusion dans son assiette des dépenses de recherche sous-traitées payées directement par un cocontractant au sous-traitant (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 26 juill. 2023, n° 466493, Sté Cap 2020, concl. C. GUIBÉ, note É. QUENTIN et Z. DE DAMPIERRE)
- 306 **Impôts locaux** - Article 1518 B du CGI : application de la valeur locative plancher de 100 % en cas de contrôle conjoint (CE, 3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> ch., 13 juill. 2023, n° 460743, SAS ArianeGroup, concl. M.-G. MERLOZ, note B. TOULEMONT et A. NIKOLIC)

Président-Directeur Général,  
Directeur de la publication :  
ÉRIC BONNET-MAES

Directrice éditoriale :  
ANNE-LAURENCE MONÉGER

Directrice de rédaction :  
CATHERINE DOMBROWSKI

Éditrice :  
EUGÉNIE CAILLET

Chargée d'édition :  
NOÉMIE MARIANSKI

A participé à ce numéro :  
RENÉ BOUSQUET

Publicité :  
CAROLINE SPIRE  
Responsable clientèle publicité  
caroline.spire@lexisnexis.fr  
Tél. : 01 45 58 93 56

Conseiller éditorial :  
MARC MIROZOWSKI

**Comité scientifique :**  
MARIE-CHRISTINE DAUBIGNEY,  
conseillère, chambre commerciale, financière et économique,  
Cour de cassation  
FLORENCE DEBOISSY,  
professeur à l'université de Bordeaux  
PHILIPPE DEROUIN,  
avocat au barreau de Paris  
JEAN GOURMANDIN,  
responsable fiscal branche Infrastructure & Global Market  
Energy (Trading), Engie  
FRÉDÉRIC IANNUCCI,  
chef du service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal,  
DGFIP  
BENOÎT LEBRUN,  
expert-comptable, commissaire aux comptes  
ALEXANDRE MAITROT DE LA MOTTE,  
professeur à l'université Paris-Est Créteil  
PHILIPPE MARTIN,  
président adjoint de la section des finances du Conseil d'État  
JEAN-LUC PIERRE,  
professeur émérite à l'université Jean Moulin-Lyon III  
JÉRÔME TUROT,  
avocat au barreau de Paris

**Directeur scientifique de 1999 à 2012 :**  
PATRICK DIBOUT †

**Correspondance :**  
rdf@lexisnexis.fr

LEXISNEXIS SA  
REVUE DE DROIT FISCAL  
141 RUE DE JAVEL  
75747 PARIS CEDEX 15

Relations clients :  
TÉL. : 01 71 72 47 70

[www.lexisnexis.fr](http://www.lexisnexis.fr)

Abonnement annuel 2023 :

- France (métropole) : 1 397,75 EUROS TTC (1 369,00 € HT)
- DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS : 1 511,00 EUROS HT

Prix de vente au numéro :

- FRANCE (MÉTROPOLE) : 50,03 EUROS TTC (49 € HT)
- DOM-TOM ET PAYS ÉTRANGERS : 49 EUROS HT

LEXISNEXIS SA  
SA AU CAPITAL DE 1.584.800 EUROS  
552 029 431 RCS PARIS  
PRINCIPAL ASSOCIÉ :  
REED ELSEVIER FRANCE SA

Siège social :  
141 RUE DE JAVEL  
75747 PARIS CEDEX 15

EVOLUPRINT - GROUPE SPRINT  
PARC INDUSTRIEL EURONORD  
10 RUE DU PARC  
31150 BRUGUIÈRES

Dépôt légal : à parution  
Commission paritaire : N° 0923 T 83553

Origine du papier : Allemagne

Taux de fibres recyclées : 6 %

Certification : 100 %

Impact sur l'eau : P<sub>TOT</sub> = 0,01 kg / tonne



## LES AUTEURS DE LA SEMAINE



**Zoé de Dampierre** est avocat au sein du cabinet Hoche Avocats.



**Vincent Forestier** est avocat conseil, CMS Francis Lefebvre. Il accompagne au quotidien les contribuables et les acteurs de l'ingénierie patrimoniale sur leurs problématiques fiscales.



**Céline Guibé** est rapporteur public près la 9<sup>e</sup> chambre de la Section du contentieux du Conseil d'État.



**Luc Jaillais** avocat associé, CMS Francis Lefebvre, est spécialisé dans la fiscalité du patrimoine des dirigeants et des actionnaires de société.



**Emmanuel Laporte** est avocat au barreau de Paris et exerce au sein du Cabinet Laporte. Il intervient dans les domaines de la fiscalité patrimoniale, de la fiscalité des entreprises, de la fiscalité internationale et dans le suivi de contrôles et contentieux fiscaux. Il est membre de l'IACF (Institut des Avocats Conseils Fiscaux) et coauteur de l'ouvrage *La location meublée* (éditions LexisNexis, collection Droit & Professionnels).



**Victoria Le Bot** est avocate au sein du cabinet FIDAL. Elle intervient notamment en fiscalité internationale et fiscalité financière.



**Laurent Leclercq** est directeur associé chez Fidal. Il traite particulièrement des problématiques de fiscalité internationale et de fiscalité financière. Il représente Fidal au sein du réseau fiscal WTS Global que Fidal a rejoint en 2021.



**Christine Lescaut** est rapporteur public près la 5<sup>e</sup> chambre de la cour administrative d'appel de Paris.



**Marie-Gabrielle Merloz** est rapporteur public près la 3<sup>e</sup> chambre de la Section du contentieux du Conseil d'État.



**Aleksandar Nikolic** est avocat associé de la société TZA Toulemon Zapf avocats associés



**Éric Quentin** est avocat associé du cabinet Hoche Avocats.



**Betty Toulemon** est avocate associée de la société TZA Toulemon Zapf avocats associés, membre de l'IACF et de l'Association française des femmes fiscalistes (A3F). Elle intervient en fiscalité des entreprises, en fiscalité directe locale, et ce en qualité de conseil ou dans le cadre d'audits, de contrôles et de contentieux fiscaux.

Ce numéro contient un encart jeté intitulé  
« COMUNDIENCART »

© LexisNexis SA 2023

Cette œuvre est protégée par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment par celles de ses dispositions relatives à la propriété littéraire et artistique et aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente œuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

Avertissement de l'éditeur : « Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cette revue sont formellement interdits ».

déposé auprès du secrétaire général de l'OCDE, le 1<sup>er</sup> juin 2016. Il déclarait ainsi ne pas accepter les notifications par voie postale et refuser d'accorder l'assistance en matière de notification de documents pour tous les impôts. Enfin, plus généralement, il refusait d'accorder l'assistance en matière de recouvrement de créances fiscales quelconques, pour tous impôts. Ces réserves avaient pour effet de rendre inefficace l'assistance administrative au recouvrement prévue par la convention. Ainsi, la cour a logiquement constaté que la France ne disposait, à l'égard du Brésil, d'aucun instrument juridique relatif à l'assistance mutuelle en matière de recouvrement ayant une portée similaire à celle prévue par la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010, au sens de l'article L. 274 du LPF (*Cons. UE, dir.*

(CE) n° 2010/24/UE, 16 mars 2010, concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures).

7 – La majoration de 2 ans s'appliquait donc au délai de prescription qui se trouvait ainsi porté à 6 ans. La prescription qui avait été interrompue, en application de l'article L. 257, al. 2 du LPF, par la notification d'une mise en demeure le 18 mai 2016, courait ainsi jusqu'au 18 mai 2022. Elle n'était donc pas expirée le 12 mai 2021 lorsque le débiteur a reçu notification de l'avis de saisie administrative à tiers détenteur dont la contestation est l'objet du litige.

JURISCLASSEUR : Procédures fiscales, fasc. 530, par J.-M. Communier

## Contrôle fiscal et sécurité juridique

### Garantie des contribuables

#### 308 Droits d'enregistrement : le défaut de notification d'un acte à tous les débiteurs solidaires n'atteint la procédure qu'après l'acte litigieux

**Solution.** – En matière de droits d'enregistrement, les principes du contradictoire et de la loyauté des débats impliquent que les actes suivants la proposition de rectification soient notifiés par l'administration fiscale dès leur établissement à tous les débiteurs solidaires. L'irrégularité résultant du défaut de notification d'un acte à tous les redevables solidaires n'atteint la procédure, à quelque stade que celle-ci se trouve, qu'après l'acte qui n'a pas fait l'objet d'une notification régulière. L'administration fiscale dispose, tant que la prescription n'est pas acquise, de la faculté de régulariser la procédure en procédant à une nouvelle notification de l'acte en cause à l'ensemble des redevables solidaires, hormis en cours d'instance. Faute de notification à l'un des codébiteurs de la dette fiscale de la décision rejetant la réclamation contentieuse formée par l'un d'entre eux, la notification de cette décision est irrégulière et les parties sont replacées dans l'état où elles se trouvaient avant cette notification.

**Impact.** – Opérant un revirement inattendu de sa jurisprudence par deux décisions rendues le même jour (*Cass. com.*, 30 août 2023, n° 20-23.653 : *JurisData* n° 2023-014786 et *Cass. com.*, 30 août 2023, n° 21-12.307 : *JurisData* n° 2023-014794), la Cour de cassation atténue la sanction du défaut de notification d'un acte à tous les débiteurs solidaires : commis au cours de la phase de contrôle, il n'entraîne plus l'irrégularité de l'ensemble de la procédure d'imposition. Durant la phase contentieuse préalable, il n'emporte plus la décharge des droits et pénalités.

*Cass. com.*, 30 août 2023, n° 21-12.307, note E. Laporte

Publié au Bulletin

Décisions antérieures : TGI Saint-Denis de la Réunion, 29 mars 2019. – CA Saint-Denis (Réunion), 18 déc. 2020, n° 19/00933

Faits et procédure

1. Selon l'arrêt attaqué (Saint-Denis, 18 décembre 2020) et les productions, [O] [I] [K] [M] [B] est décédée le [Date décès 1] 2007, en laissant pour lui succéder ses deux enfants, M. et M<sup>me</sup> [S] et [D] [C].
2. La déclaration de succession a été déposée le 6 mai 2011 et enregistrée au service des impôts des entreprises le 17 mai 2011.
3. Le 30 janvier 2013, soutenant que certaines sommes avaient été portées à tort au passif successoral, l'administration fiscale a notifié à M. [C] une proposition de rectification au titre des droits d'enregistrement.
4. Le 26 décembre 2013, l'administration fiscale a émis un avis de mise en recouvrement (AMR) des suppléments de droits réclamés.
5. Le 31 décembre 2016, M. [C] a formé une réclamation, qui a été rejetée par l'administration fiscale le 9 mars 2017.
6. M. [C] a assigné l'administration fiscale en annulation de la décision de rejet de sa réclamation et en décharge des droits mis en recouvrement.
7. M<sup>me</sup> [C] est intervenue volontairement à l'instance en cause d'appel.

Examen des moyens

Sur le premier moyen, pris en ses première et quatrième branches

Enoncé du moyen

8. M. [C] et M<sup>me</sup> [C] font grief à l'arrêt de rejeter l'exception de nullité de la procédure de rectification pour défaut de notification à M<sup>me</sup> [C] et, confirmant le jugement, de 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 euros 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 M<sup>me</sup> [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 l'intéressée 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 ; 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 sœur 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. »

#### Réponse de la Cour

Vu les articles 1705 et 1709 du Code général des impôts :

9. Selon le premier de ces textes, 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. Selon le second, les droits des déclarations des mutations par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires et les cohéritiers sont solidaires.

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 (Cass. com., 18 nov. 2008, pourvoi n° 07-19.762, Bull. 2008, IV, n° 195 ; Cass. 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 (Cass. com., 7 avr. 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 (Cass., com., 6 nov. 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 (Cass. com., 12 déc. 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 (Cass. 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'État, 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 notifica-

tion 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 (Cass. com., 26 févr. 2013, pourvoi n° 12-13.877, Bull. 2013, IV, n° 30).

15. En effet, chaque acte de la procédure fait nécessairement grief à chaque codébiteur 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 (Cass. 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 (Cass. com., 12 juin 2012, pourvoi n° 11-30.396, Bull. 2012, IV, n° 119 ; Cass. com., 12 juin 2012, pourvoi n° 11-30.397 ; Cass. 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 (Cass. com., 12 déc. 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 (Cass., 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 codébiteur 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 administrative 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. Pour déclarer régulière la procédure, l'arrêt retient que M. [C] n'a subi aucun grief de l'absence alléguée de sa sœur à la procédure de contestation et que M<sup>me</sup> [C] n'a subi aucun grief du défaut de notification directe des actes de la phase contentieuse préalable auprès de l'Administration.

27. En statuant ainsi, alors qu'elle avait constaté que M<sup>me</sup> [C] n'avait pas reçu, avant d'intervenir volontairement en cause d'appel, notification de la décision du 9 mars 2017 de rejet de la réclamation contentieuse de M. [C], codébiteur solidaire de la dette fiscale, ce dont il résultait que les parties devaient être replacées dans l'état où elles se trouvaient avant la notification à M. [C] de la décision de rejet de sa réclamation, la cour d'appel a violé les textes susvisés.

**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<sup>me</sup> [C], codébitrice solidaire de la dette fiscale, de la décision du 9 mars 2017 rejetant la réclamation contentieuse de M. [C], il convient de déclarer irrégulière la notification de cette décision à M. [C] et de dire que les parties sont replacées dans l'état où elles se trouvaient avant la notification de cette décision.

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 déclare recevable l'intervention volontaire de M<sup>me</sup> [C], l'arrêt rendu le 18 décembre 2020, entre les parties, par la cour d'appel de Saint-Denis.

(...)

**NOTE**

I – En l'espèce, M. et M<sup>me</sup> C ont déposé le 6 mai 2011 une déclaration de succession en conséquence du décès de leur mère. Le 30 janvier 2013, l'administration fiscale a notifié une proposition de rectification à M. C au titre des droits d'enregistrement, en soutenant que certaines sommes avaient été portées à tort au passif successoral. Après l'émission d'un avis de mise en recouvrement (ci-après « AMR »), M. C a formé une réclamation qui a été rejetée. Saisi par M. C, le tribunal de grande instance de Saint-Denis de la Réunion a jugé le 27 mars 2019 que la décision de rejet était non fondée uniquement en ce qu'elle a rejeté la réclamation relative au solde débiteur d'un compte bancaire et qu'il appartiendra à l'Administration d'adresser à M. C un nouvel AMR prenant en considération la dette susvisée. L'Administration ayant interjeté appel, M<sup>me</sup> C est intervenue volontairement pour revendiquer la nullité de la procédure de rectification en faisant valoir que, depuis la décision de rejet de la réclamation de M. C jusqu'aux actes ultérieurs intervenus au cours de la première instance à laquelle M<sup>me</sup> C n'a pas été partie, cette dernière n'a été personnellement destinataire d'aucun acte de procédure. Par un arrêt n° 19/00933 du 18 décembre 2020, la cour d'appel de Saint-Denis de la Réunion a déclaré la procédure régulière.

M. et M<sup>me</sup> C se sont pourvus en cassation sur la base de deux moyens dont un, par deux de ses branches, a principalement retenu l'attention de la Haute Cour pour prononcer une cassation partielle sans renvoi.

En premier lieu, les contribuables ont reproché à la cour d'appel d'avoir violé les articles 1705 du Code général des impôts (CGI) et R\* 256-2 du Livre des procédures fiscales (LPF), ensemble le principe du contradictoire et des droits de la défense, en ayant jugé la procédure valable au motif que l'irrégularité n'avait causé aucun grief à M<sup>me</sup> 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 ». Selon les contribuables, la nullité alléguée était substantielle sans qu'il soit besoin à M<sup>me</sup> C d'établir un grief, et 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.

En second lieu, M. et M<sup>me</sup> C ont fait grief à la cour d'appel d'avoir violé les mêmes dispositions et principes en ayant décidé 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 sœur à la procédure de contestation ». De l'avis des contribuables, M. C 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, puisque chacun d'eux pouvait se prévaloir d'un manquement au principe de loyauté et de la contradiction, y compris commis au préjudice d'un autre codébiteur.

Par un arrêt de principe rendu le 30 août 2023 au visa des articles 1705 et 1709 du CGI, après avoir confirmé 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 (...) », la Cour Suprême estime « 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 », étant entendu 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 ». Statuant au fond, la Cour de cassation en déduit que « faute de notification à M<sup>me</sup> [C], codébitrice solidaire de la dette fiscale, de la décision du 9 mars 2017 rejetant la réclamation contentieuse de M. [C], il convient de déclarer irrégulière la notification de cette décision à M. [C] et de dire que les parties sont replacées dans l'état où elles se trouvaient avant la notification de cette décision ».

La Haute Cour revendique une continuité des finalités et modalités pratiques de l'obligation de notification des actes de procédure à tous les redevables solidaires, issues de sa jurisprudence *Marie* (1). Pour autant, sa décision n'en constitue pas moins un revirement sensible, tant les nouvelles conséquences de l'irrégularité dévoilent une relégation de cette garantie (2).

**1. Continuité des finalités et modalités pratiques de l'obligation de notification des actes de procédure à tous les redevables solidaires**

**A. – La nécessité réaffirmée d'une garantie face à la solidarité aux paiements**

2 – Comme pour contrebalancer l'ampleur du revirement intervenu, la Cour Suprême choisit de développer, à titre liminaire, les principes conservés de sa jurisprudence antérieure.



La Cour de cassation déploie la généalogie de ses principaux arrêts rendus en la matière, en faisant d'abord état de sa jurisprudence *Marie* par laquelle elle jugea 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 » (Cass. com., 18 nov. 2008, n° 07-19.762, min. c/ Cts Marie : JurisData n° 2008-045897 ; Bull. civ. IV, n° 195 ; Dr. fisc. 2009, n° 4, comm. 91, note J.-P. Maublanc ; RJF 2/09, n° 174). La Haute Cour relève, toutefois, que ce dispositif était alors applicable, à moins que les redevables ne se soient donné mandat exprès de représentation (Cass. com., 7 avr. 2010, n° 09-14.516, DGFP c/ Rigault : JurisData n° 2010-003436 ; RJF 7/10, n° 750) et pour autant que l'Administration ait pu en découvrir l'identité ou que celle-ci lui ait été révélée (Cass. com., 6 nov. 2019, n° 17-26.985 : JurisData n° 2019-020707).

Complétant son exposé par le champ d'application de la jurisprudence *Marie*, la Cour Suprême précise que « 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 (Cass. 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 (Cass. Com. 25 mars 2014, pourvoi n° 12-27.612, Bull. 2014, IV, n° 60) ».

Bien des années s'étant écoulées depuis l'arrêt *Marie*, il importe de réexaminer la finalité de cette jurisprudence et de s'interroger sur le point de savoir si ce dessein aurait changé un 30 août 2023.

Ainsi que le rappelle le rapport de M<sup>me</sup> Tostain, c'est sur le fondement de l'article 1705 du CGI, qui dispose notamment que les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés par les parties, que la Cour de cassation a posé le principe général de la solidarité au paiement des droits d'enregistrement de toutes les parties à l'acte soumis à cette formalité (Cass. Com., 2 févr. 1981, n° 79-10.756, Bull. n° 58). Très explicite pour les droits de succession, l'article 1709 du CGI dispose que « les droits des déclarations des mutations par décès sont payés par les héritiers, donataires ou légataires. Les cohéritiers, à l'exception de ceux exonérés de droits de mutation par décès, sont solidaires ».

Après avoir retenu ces deux textes au visa de la décision commentée, la Haute Cour réaffirme que la solidarité au paiement est à la fois un but recherché comme « garantie de recouvrement de la créance de l'État », mais aussi un outil juridique dont la puissance exorbitante a dû, par sa nature même, être aménagée par la jurisprudence pour « favoriser la sécurité juridique » du contribuable en permettant « à chaque codébiteur, solidaire de la dette fiscale, de participer à la procédure administrative et de s'y défendre ». À cette fin, la Cour Suprême met en exergue les principes fondamentaux qui gouvernent la garantie des contribuables en ce domaine – et ce depuis la jurisprudence *Marie*, à savoir « 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 ».

En d'autres termes, le constat de la robustesse de la solidarité au paiement, de l'insécurité juridique qu'elle peut infliger aux contribuables (dont témoigne la motivation spécifique de l'arrêt sur le thème du grief, *V. not.*, n° 3) et de la nécessité corrélative de l'aménager, est resté identique aux circonstances ayant donné lieu à l'arrêt *Marie*.

La présente décision marque donc la permanence des buts poursuivis, se traduisant par la réaffirmation des principes du contradictoire et de la loyauté des débats, fondant la garantie érigée en 2008.

## B. - Une pérennisation des modalités de mise en œuvre de la garantie

3 – S'agissant de la déclinaison pratique des principes du contradictoire et de la loyauté des débats, la Cour de cassation a à cœur de souligner sa persévérance sur ce point, en affirmant qu'elle « 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 (...) ».

La Haute Cour expose, de façon didactique, que les actes doivent être notifiés par l'administration « dès leur établissement » à tous les débiteurs solidaires pour « 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 (Cass. Com., 18 mars 2020, pourvoi n° 17-31.233) ».

La Cour réitère le droit qui en découle, pour chacun des redevables solidaires, d'opposer à l'Administration tant ses exceptions personnelles que les exceptions communes à tous les codébiteurs, en insistant sur sa volonté de garantir ainsi « une protection effective des droits de la défense ».

Suivant la même rigueur de raisonnement, la Cour Suprême maintient son analyse selon laquelle l'irrégularité peut être soulevée par n'importe quel débiteur solidaire (même celui qui a été destinataire des actes), aucun n'ayant à établir l'existence d'un grief (Cass. com., 26 févr. 2013, n° 12-13.877 ; Douaud : JurisData n° 2013-003225 ; Dr. fisc. 2013, n° 26, comm. 356, note J.-P. Maublanc ; RJF 6/13, n° 669) dès lors que « chaque acte de la procédure fait nécessairement grief à chaque codébiteur 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 ».

La vigilance ainsi réservée par la Cour de cassation au poids des griefs causés aux redevables solidaires par l'irrégularité, à telle enseigne que ces griefs sont irréfutablement présumés, fait écho au péril encouru par les contribuables du fait de la solidarité aux paiements, en réponse auquel la Cour a également pérennisé les modalités de mise en œuvre de l'obligation de notification des actes de procédure à tous les redevables solidaires.

## 2. Conséquences de l'irrégularité : une relégation paradoxale de la garantie ?

### A. - État des sanctions découlant jusqu'alors de la jurisprudence *Marie*

4 – Aux termes d'une décision particulièrement motivée, la Haute Cour signale les sanctions qu'il convenait d'appliquer jusqu'alors, sous l'empire de sa jurisprudence *Marie*, en prenant soin de distinguer trois solutions distinctes, selon la phase de la procédure au cours de laquelle l'absence de notification d'un acte à tous les redevables solidaires était relevée.

D'une part, dans l'hypothèse où l'irrégularité survenait au cours de la procédure de rectification, la « procédure fiscale » était déclarée « irrégulière », l'AMR nul et la décharge des droits et pénalités était ordonnée (Cass. com., 12 juin 2012, n° 11-30.396 et 11-30.397 : JurisData n° 2012-012802 ; Bull. civ. IV, n° 119 ; Dr. fisc. 2012, n° 45, comm. 510, note J.-F. Desbuquois et Ph. Neau-Leduc ; RJF 10/12,