

N° 442804, M. I...

3^{ème} et 8^{ème} chambres réunies

Séance du 13 décembre 2021

Décision du 30 décembre 2021

A paraître aux Tables

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, Rapporteur public

1. La société Capindus, société de fabrication et de vente de vêtements située à Marseille, a fait l'objet en 2014 d'une vérification de comptabilité à l'issue de laquelle l'administration a mis à sa charge des rappels de TVA au titre de la période du 1^{er} octobre 2011 au 30 septembre 2013, assortis de la majoration pour manquement délibéré. Ces impositions ont été mises en recouvrement le 25 novembre 2014, alors que la société avait été entretemps placée en liquidation judiciaire. Cette procédure a été clôturée pour insuffisance d'actifs le 29 février 2016.

Par un jugement du tribunal de grande instance de Marseille du 15 janvier 2018, M. I..., qui en était le gérant, a été déclaré personnellement et solidairement responsable du paiement des impositions et majorations dues par la société Capindus, pour un montant de 128 318 euros, sur le fondement de l'article L. 267 du LPF. Le juge des référés a ordonné l'exécution provisoire de son jugement, comme l'exigeait l'article 514 du code de procédure civile dans sa rédaction alors applicable¹. Ce jugement a été signifié à M. I... par voie d'huissier le 3 juillet suivant. Il en a relevé appel et, parallèlement, le 12 novembre 2018, a sollicité auprès de l'administration fiscale le dégrèvement de ces sommes. Cette dernière a rejeté cette réclamation qu'elle a estimée tardive au regard des règles fixées à l'article R. 196-1 du LPF. Elle a relevé, en particulier, que le jugement le déclarant solidairement responsable ne constituait pas un événement de nature à rouvrir le délai de réclamation en l'absence de mise en demeure adressée par l'administration l'invitant à s'acquitter de ces impositions et majorations.

M. I... a alors saisi le juge de l'impôt. Par une ordonnance du 16 mars 2020, le président de la 7^{ème} chambre du tribunal administratif de Marseille a rejeté sa demande

¹ Depuis le 1^{er} janvier 2020, l'exécution à titre provisoire des décisions de première instance est, sauf exceptions, de droit (article 514 dans sa rédaction issue de l'article 3 du décret n° 2019-1333 du 11 décembre 2019 réformant la procédure civile).

comme manifestement irrecevable sur le fondement du 4° de l'article R. 222-1 du CJA. Il a estimé que la réclamation de M. I... était prématurée, dès lors que l'administration ne l'avait pas encore mis personnellement en demeure d'acquitter les impositions litigieuses. Son appel n'a pas eu plus de succès : par une ordonnance du 17 juin 2020, le président de la 3^{ème} chambre de la cour administrative d'appel de Marseille l'a rejeté sur le fondement du dernier alinéa du même article R. 222-1. Le pourvoi de M. I..., dirigé contre cette ordonnance, soulève deux questions distinctes de procédure.

2. La première question concerne la faculté de rejeter les requêtes par ordonnance sur le fondement du dernier alinéa de l'article R. 222-1 du CJA dans le contexte spécifique de la crise sanitaire.

Vous savez que cet alinéa a été complété par le décret du 2 novembre 2016 dit « JADE » (pour justice administrative de demain)² afin d'ouvrir aux membres des cours administratives d'appel qu'il désigne la faculté, notamment, de rejeter « *après l'expiration du délai de recours ou, lorsqu'un mémoire complémentaire a été annoncé, après la production de ce mémoire, les requêtes d'appel manifestement dépourvues de fondement* ». L'irrecevabilité n'est, sur ce fondement, pas imparable, contrairement à ce qui est le cas pour les requêtes dirigées contre des ordonnances prises en application des 1° à 5° de l'article R. 222-1. Le juge dispose d'une marge d'appréciation en fonction de la qualité des écritures dont il est saisi pour manier cette nouvelle arme dont vous contrôlez seulement en cassation l'usage abusif (CE, Sect., 5 octobre 2018, *SA Finamur*, n° 412560, au Rec.).

Compte tenu des effets radicaux de cette procédure, vous avez veillé, en dehors de ce contrôle distancié, au strict respect de ces dispositions et, en particulier, à ce que le requérant, qui ne doit pas se retrouver piégé, ait été mis à même, dans le délai qui lui est laissé (correspondant, au minimum, au délai de recours contentieux), de présenter une argumentation qu'il estime complète avant que le juge d'appel puisse légalement estimer que sa requête est « *manifestement dépourvue de fondement* ». Vous avez ainsi jugé que cette procédure ne peut être mise en œuvre avant la date de la clôture de l'instruction préalablement fixée en application de l'article R. 613-1 du CJA ou annoncée en application de l'article R. 611-11-1 de ce code (CE, 1^{er} avril 2019, *Yoba*, n° 417927 et *D...*, n° 422807, toutes deux aux T.). Elle ne peut de même être actionnée sans avoir imparti un délai au requérant, en application de l'article R. 611-7 du même code, pour produire le mémoire complémentaire annoncé et attendu l'expiration de ce délai (CE, 10 juin 2020, *B...*, n° 427806, aux T.). Vous avez franchi un pas supplémentaire en adoptant une solution similaire dans le cas d'un requérant ayant annoncé son intention de produire « ultérieurement » un mémoire distinct présentant une QPC (CE, 9 juin 2020, *Société locale d'épargne de Haute-Garonne Sud-Est*, n°

² Décret n° 2016-1480 du 2 novembre 2016 portant modification du code de justice administrative (partie réglementaire).

438822, aux T.), puis dans celui d'un requérant invité à produire un mémoire en réplique sans qu'aucun délai ne lui ait été fixé (CE, 31 décembre 2020, *Société Nass-y-Beach*, n° 431799, aux T.).

Vous n'avez pas encore eu l'occasion de vous prononcer sur l'articulation de ces dispositions avec celles de l'article 2 de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020 relative à la prorogation des délais échus pendant la période d'urgence sanitaire et à l'adaptation des procédures pendant cette même période, applicable devant les juridictions de l'ordre administratif en vertu du I de l'article 15 de l'ordonnance n° 2020-305 adoptée le même jour et portant adaptation des règles applicables devant les juridictions de l'ordre administratif.

Ces dispositions prévoient que : « *Tout acte, recours, action en justice, formalité, inscription, déclaration, notification ou publication prescrit par la loi ou le règlement à peine de nullité, sanction, caducité, forclusion, prescription, inopposabilité, irrecevabilité, péremption, désistement d'office, application d'un régime particulier, non avenu ou déchéance d'un droit quelconque et qui aurait dû être accompli pendant la période mentionnée à l'article 1 sera réputé avoir été fait à temps s'il a été effectué dans un délai qui ne peut excéder, à compter de la fin de cette période, le délai légalement imparti pour agir, dans la limite de deux mois. / (...)* ». La période mentionnée à l'article 1, tel que modifié par l'article 1 de l'ordonnance du 13 mai 2020 fixant les délais applicables à diverses procédures pendant la période d'urgence sanitaire³, est celle comprise entre le 12 mars et le 23 juin 2020 inclus.

M. I... a saisi la cour au cours de cette période, par une requête du 16 mai 2020. Le juge d'appel a toutefois constaté que l'ordonnance du tribunal lui avait été régulièrement notifiée le 23 mars 2020 et qu'à la date à laquelle il statuait, le délai de recours de droit commun de deux mois était expiré. Il a estimé que la circonstance que l'expiration du délai d'appel ainsi imparti au requérant soit intervenue durant la période d'état d'urgence sanitaire définie par le législateur n'avait pas d'incidence sur la possibilité pour le juge de statuer par ordonnance sur le fondement du dernier alinéa de l'article R. 222-1 du CJA, dès lors que le délai de recours légalement prévu était expiré.

Il est permis, au moins un instant de raison, d'hésiter sur la portée de ce texte. En *réputant* tout recours formé durant cette période avoir été fait à temps, le législateur pourrait être regardé comme ayant seulement entendu accorder aux requérants une tolérance en leur permettant d'introduire un recours au-delà du délai de recours contentieux habituel, sans qu'une tardiveté ne puisse leur être opposée, sans pour autant proroger de droit les délais de recours. Selon cette logique que fait sienne le ministre, ces dispositions n'ont pas pour effet de prolonger le délai d'appel jusqu'au

³ N° 2020-560.

24 août 2020 si, comme en l'espèce, la requête d'appel a été introduite dans le délai d'appel prévu à l'article R. 811-2 du CJA, quand bien même ce dernier expirait entre le 12 mars et le 23 juin 2020. Le principal mérite de cette lecture est de ne pas paralyser durant cette période le recours aux ordonnances sur le fondement du dernier alinéa de l'article R. 222-1 du CJA. Le ministre relève, à l'appui de cette thèse, que le législateur a prévu, à l'inverse, des mesures d'assouplissement à l'article 4 de l'ordonnance n° 2020-305 en élargissant le vivier des magistrats habilités à statuer sur ce fondement.

Cette interprétation restrictive se heurte cependant, à nos yeux, à la lettre de l'article 2 de l'ordonnance n° 2020-306 du 25 mars 2020, comme d'ailleurs à l'esprit de ce dispositif. Ce texte accorde, à titre exceptionnel et dérogatoire mais de manière très large, un délai supplémentaire pour accomplir « *tout acte* » sans encourir les sanctions qui sont en principe attachées à la méconnaissance des délais habituels, ce qui inclut notamment les irrecevabilités et l'« *application d'un régime particulier* ». Les délais nous paraissent donc prorogés de manière générale et nous ne voyons guère de raison de ne pas en tirer les conséquences pour l'application de la procédure spécifique du rejet par ordonnance prévu au dernier alinéa de l'article R. 222-1.

La solution retenue par le juge d'appel s'éloigne en outre de l'équilibre raisonnable que s'efforce de ménager votre jurisprudence entre une légitime préoccupation d'efficacité de la procédure contentieuse et une exigence de loyauté à l'égard des justiciables. Dès lors que la mise en œuvre du dernier alinéa de l'article R. 222-1 du CJA est subordonnée, notamment, à l'expiration du délai de recours, il paraît, du point de vue du justiciable, peu compréhensible, de ne pas lui faire bénéficier du délai supplémentaire que le législateur a entendu accorder compte tenu du contexte sanitaire très particulier que l'on connaît. Il peut légitimement croire, même s'il a respecté le délai de recours habituel pour introduire sa requête (qu'il n'en ait pas été empêché ou par simple précaution), qu'il dispose encore de temps pour présenter de nouveaux moyens, compléter ou peaufiner son argumentation ou encore produire de nouvelles pièces. La solution paraît également peu équitable car l'irrecevabilité alors opposée au requérant lui ferme définitivement la voie du prétoire. La situation diffère de ce point de vue du rejet d'une requête pour défaut de motivation : ainsi que vous l'avez précisé dans votre décision du 11 juin 1999, *G...* (n° 185169, aux T.), l'autorité de la chose jugée ne fait alors pas obstacle à ce que le requérant puisse présenter une seconde requête ayant le même objet que la précédente, dès lors que dûment motivée, elle repose sur une cause juridique distincte.

Les circonstances de l'espèce pourraient certes faire hésiter. *M. I...* ne paraît avoir été confronté à aucune difficulté particulière pour introduire sa requête : il a constitué avocat, a saisi la cour dans le délai de droit commun de deux mois et présenté une requête fournie, sans annoncer de mémoire complémentaire. Il nous paraît toutefois exclu d'entrer dans un tel débat : les termes de la loi n'y invitent pas et il serait du

reste périlleux de préjuger de telles difficultés et peu souhaitable d'entrer dans une telle casuistique.

La solution retenue par le juge d'appel conduit par ailleurs à un paradoxe puisqu'elle a pour effet de traiter plus rigoureusement un requérant qui a introduit sa requête dans le délai de recours habituel. Sa requête, pourtant présentée avant l'expiration du délai de recours prorogé, est rejetée comme irrecevable et il se voit dénier la possibilité de l'enrichir alors qu'il lui est, en principe, loisible de le faire tant que le délai de recours n'est pas expiré. En revanche, une requête présentée à l'extrême limite du délai de recours prorogé sera parfaitement recevable.

3. Ce seul moyen justifiant la cassation de l'ordonnance attaquée, vous pourriez vous en tenir là. Nous vous proposons néanmoins d'examiner, à titre surabondant, le second motif retenu par l'ordonnance attaquée. Il paraît en effet opportun d'apporter une réponse à la délicate question qu'il soulève, peu explorée par votre jurisprudence, relative au point de départ du délai de réclamation d'un dirigeant condamné solidairement au paiement des impositions dues par sa société sur le fondement de l'article L. 267 du LPF.

Comme vous le savez, il existe différents mécanismes de solidarité fiscale. Celle prévue à l'article L. 267 permet à l'administration fiscale (plus précisément au comptable chargé du recouvrement de l'impôt) d'assigner le dirigeant d'une société devant le président du tribunal judiciaire (auparavant tribunal de grande instance) afin d'obtenir sa condamnation solidaire au paiement des impositions et pénalités dues par sa société, s'il n'est pas déjà tenu au paiement des dettes sociales en application d'une autre disposition. Cette solidarité civile est subordonnée à la condition que ce dirigeant soit « *responsable des manœuvres frauduleuses ou de l'inobservation grave et répétée des obligations fiscales qui ont rendu impossible le recouvrement des impositions et des pénalités dues par la société* ». Le juge judiciaire statue selon la procédure à jour fixe (art. R. 267-1 du LPF) qui permet un jugement rapide de l'affaire et d'éviter ou limiter toute tentative dilatoire de l'intéressé ou l'organisation de son insolvabilité.

Nul ne conteste que M. I..., qui, on l'a dit, a été déclaré par le juge judiciaire personnellement et solidairement responsable du paiement des impositions et majorations litigieuses sur ce fondement, disposait bien d'une action personnelle pour contester ces impositions, indépendamment de celle ouverte à la société qui en restait la redevable légale. Vous jugez de longue date que le débiteur solidaire justifie d'un intérêt lui conférant qualité pour engager un contentieux d'assiette en son nom propre, dans la limite des sommes dont il est redevable au titre de cette solidarité et pour le paiement desquels il est recherché (voyez entre autres : CE, 25 avril 1979, n°s 7253 et 7254, au Rec., RJF 6/79 n° 398 ; CE, 13 janvier 2010, *Ministre c/ X...*, n°s 311072 et 311660, aux T., RJF 4/10 n° 417, concl. N. Escaut BDCF 4/10 n° 50 ; CE, 6 juin 2007,

L..., n° 280491, inédite au Rec., RJF 10/07 n°1133, concl. L. Vallée BDCF 10/07 n° 114 ; CE, 12 mars 2012, R..., n° 342357 et 342358, aux T., RJF 6/12 n° 646).

Le débat contentieux s'est uniquement cristallisé sur le point de départ du délai de réclamation dont il dispose pour ce faire. La question à laquelle vous invite à répondre le pourvoi se formule simplement : la notification du jugement déclarant un dirigeant solidairement responsable des dettes fiscales de sa société constitue-t-elle un « évènement » motivant sa réclamation au sens du c) de l'article R. 196-1 du LPF ?

S'inscrivant dans les pas de l'administration, le juge d'appel a répondu par la négative. Reprenant une solution adoptée par le tribunal administratif de Paris (9 mars 1999, H..., n° 94-6591, RJF 7/99 n° 909) et la cour administrative d'appel de Versailles (12 décembre 2006, RU..., n° 04-3457, RJF 6/07 n° 739), il a jugé que c'est la mise en demeure, constitutive d'un acte de poursuite, invitant le dirigeant à s'acquitter de l'imposition qui constitue la réalisation d'un tel événement. Il en a donc déduit en l'espèce que la réclamation de M. I... était prématurée.

Votre jurisprudence a posé quelques jalons mais vous n'avez, à notre connaissance, jamais été saisi directement de cette question, ce qui explique sans doute que la portée de vos décisions puisse prêter à discussion.

Cette solution peut prendre appui sur une jurisprudence plutôt ancienne par laquelle vous avez admis, à plusieurs reprises, que la mise en jeu de la solidarité de paiement par le comptable chargé du recouvrement des impôts constitue pour le débiteur solidaire un événement lui ouvrant un délai propre de réclamation, sans qu'il puisse utilement lui être opposé qu'il a eu connaissance des impositions réclamées antérieurement à la première démarche du comptable. Vous l'avez jugé à propos d'un commandement de payer adressé au propriétaire d'un fonds de commerce, solidairement responsable avec l'exploitant en vertu du 3 de l'article 1684 du CGI (CE, 6 juillet 1962, n° 55419, au Rec. p. 460), de la mise en demeure adressée au gérant d'une société, condamné pour fraude fiscale, de s'acquitter en tant que débiteur solidaire, par application de l'article 1745 du CGI, des impositions et majorations établies au nom de la société (CE, Plén., 24 novembre 1971, *Ministre de l'économie et des finances*, n° 77372, Dupont 1972 p.33, au Rec. ; même solution pour un commandement de payer : CE, 25 janvier 1989, n° 65426, 5427, 65428, inédite au Rec., RJF 3/89 n° 372) ou encore d'une lettre réclamant à l'épouse le paiement de rappels d'impôt sur le revenu établis au nom de son époux sur le fondement de la solidarité entre époux instituée par l'article 1685 du CGI dans sa rédaction alors applicable (CE, 11 octobre 1995, W..., n° 146994, RJF 12/95 n° 1418).

Cependant, en l'absence de discussion quant à une éventuelle notification du jugement de condamnation, il est délicat de faire une lecture *a contrario* de ces décisions. C'est d'autant plus délicat qu'aucune d'entre elles n'est parfaitement topique et que la

solidarité instituée par l'article L. 267 du LPF présente certaines spécificités. Nous en voyons deux principales. La première est que le dirigeant de la société est parfaitement informé de l'origine, la nature et du montant de l'imposition qui lui est réclamée. Il est partie à la procédure et c'est à l'issue de cette procédure contradictoire qu'il est déclaré débiteur solidaire. Rien de comparable notamment avec la situation du propriétaire d'un fonds de commerce ou de l'épouse dont la solidarité est actionnée. La seconde est qu'il n'y a aucune ambiguïté quant à la volonté de l'administration de recouvrer l'impôt dû auprès du dirigeant, de droit ou de fait, de l'entreprise défaillante. On l'a dit, c'est elle qui enclenche la procédure. Contrairement au mécanisme plus classique où l'ensemble des codébiteurs solidaires sont placés sur le même plan à l'égard d'un créancier commun, elle ne peut l'actionner qu'à titre subsidiaire, si elle établit que le recouvrement des dettes fiscales de la société est définitivement compromis. Autrement dit, une fois le jugement rendu, il n'y a aucun doute sur la personne qui sera poursuivie en vue du recouvrement de l'impôt dû. On perçoit dans ce cas moins nettement ce qui justifie que l'administration matérialise son intention de poursuivre son exécution par l'envoi d'une mise en demeure.

La décision du 19 février 2014, *Min. c/ N...* (n° 344228, aux T. sur un autre point, RJF 5/14 n° 500, concl. C. Legras BDCF 5/14 n° 62) renforce ce doute en admettant que la signification d'un jugement de condamnation solidaire rendu en application de l'article L. 267 du LPF constitue le point de départ du délai de réclamation ouvert au débiteur solidaire en application du c) de l'article R. 196-1 du LPF. Nous concédons toutefois que cette question n'était pas au cœur de ce litige de recouvrement. La décision n'est d'ailleurs pas fichée, ni éclairée par les conclusions, sur ce point.

Il résulte par ailleurs d'une jurisprudence constante de la Cour de cassation que la décision judiciaire, exécutoire, qui déclare un dirigeant de société solidairement responsable avec celle-ci du paiement des impositions et pénalités dues par cette dernière, seule redevable au sens de l'article L. 256 du LPF, constitue un titre exécutoire⁴ suffisant pour fonder l'action du comptable public à l'égard de ce dirigeant (Cass. Com., 20 novembre 2001, *Receveur des impôts d'Ajaccio c/F...*, n° 98-22.648 (n° 1917 FS-P), RJF 2/02 n° 229 ; Cass. Com. 18 octobre 2011, n° 10-25.932 (996 F-PB), *J...*, RJF 2/12 n° 174 ; confirmé par : Cass. Com. 20 janvier 2015, n° 13-27.097 (n° 12 F-D), RJF 5/15 n° 440). L'administration peut, par suite, valablement engager des poursuites à l'encontre du débiteur solidaire sur ce seul fondement, sans avoir au préalable à lui adresser un avis de mise en recouvrement. Soulignons au demeurant que depuis le 1^{er} octobre 2011, l'article R. 256-2 du LPF⁵ autorise expressément l'administration à poursuivre les débiteurs tenus conjointement ou solidairement au

⁴ Cf. article L. 111-3 du code des procédures civiles d'exécution codifiant les dispositions de l'article 3 de la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 portant réforme des procédures civiles d'exécution.

⁵ Modification introduite par le décret n° 2011-1302 du 14 octobre 2011 portant modification de certaines dispositions relatives aux procédures de recouvrement mises en œuvre par la direction générale des finances publiques.

paiement de l'impôt sans avoir à notifier au préalable à chacun d'eux un avis de mise en recouvrement lorsqu'ils ont la qualité de représentant ou d'ayant cause du contribuable.

Le recours à l'exécution forcée étant un pouvoir discrétionnaire du créancier, il suppose néanmoins au préalable, ainsi que le prévoit, sauf exceptions, l'article 503 du code de procédure civile, que l'administration notifie au débiteur solidaire le jugement (en principe par voie de signification). Et conformément à la jurisprudence judiciaire, cette notification s'impose même si le débiteur avait connaissance du jugement (Civ. 2e, 20 mai 2021, n° 19-21.994 (n° 468-F-P), au Bull.). Elle fait alors courir les délais de recours contre ce jugement.

Dès lors que le prononcé du jugement, exécutoire, de condamnation solidaire sur le fondement de l'article L. 267 du LPF rend le dirigeant seul débiteur des impositions de sa société et que l'administration manifeste clairement, par la notification de ce jugement, qu'elle entend le faire exécuter, il est difficile de justifier qu'on lui ferme la possibilité de contester immédiatement le bien-fondé des impositions ainsi mises à sa charge. Pour le dire autrement, l'intervention de ce jugement ou plutôt de sa notification lorsqu'elle est requise a une incidence directe sur le principe, le régime ou le mode de calcul de l'imposition et constitue ainsi un « événement », tel que l'entend votre jurisprudence (selon la formulation retenue par : CE, Plén., 9 mars 2016, *Min. c/ Société Résidences Services Gestion*, n° 371463, au Rec., RJF 5/16 n° 480, avec concl. E. Bokdam-Tognetti).

Cette solution n'est pas sans inconvénients mais ils nous paraissent en définitive pouvoir être surmontés.

Elle introduit d'abord un élément de complexité en ce qu'elle vient raffiner votre jurisprudence. Il serait à l'évidence plus simple et maniable de faire courir le délai de réclamation à compter de la mise en demeure de payer quel que soit le mécanisme de solidarité concerné. Mais ce serait s'éloigner des spécificités de la solidarité instituée par l'article L. 267 du LPF qui, on l'a dit, nous ont paru déterminantes.

La solution proposée risque ensuite de se révéler, *in fine*, moins protectrice pour le débiteur solidaire qui, à la différence de M. I..., attendrait pour réagir, pour des raisons que l'on peut aisément comprendre, que sa condamnation solidaire soit définitive ou que l'administration déclenche l'exécution forcée du jugement, ce qui peut potentiellement intervenir après l'expiration du délai de réclamation ainsi imparti. Il lui faudra donc être vigilant car il nous paraît douteux que l'acte de poursuite envoyé ultérieurement sur le fondement d'un tel jugement puisse être regardé comme un événement rouvrant son délai de réclamation. L'affaire N... en est une illustration. A l'inverse, la solution des juges du fond ne pénalise pas vraiment le débiteur solidaire. Le délai de réclamation s'en trouve en pratique prolongé puisqu'il ne commence à

courir qu'à la date à laquelle l'administration tire effectivement les conséquences du jugement déclarant le dirigeant solidairement responsable. C'est alors à compter de la réception de cet acte que la possibilité de contester l'impôt – ainsi que celle, le cas échéant, d'en demander le sursis de paiement – prend tout son sens.

L'action du débiteur solidaire en est toutefois retardée, à nos yeux sans justifications solides. Il se retrouve dans une position d'attente et d'incertitude qui peut se révéler inconfortable. Le droit de réclamer est suspendu à une décision de l'administration, sans possibilité de savoir quand elle interviendra, avec pour seule échappatoire l'exécution volontaire du jugement exécutoire. Le versement de l'impôt contesté lui permettrait alors d'introduire une réclamation sur le fondement du b) de l'article R. 196-1 du LPF, puisqu'il n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement.

Du côté enfin de l'administration, la solution proposée risque de bousculer les pratiques. Le ministre vous indique en ce sens que l'administration fiscale préconise aux comptables publics, en cas d'appel, d'attendre la fin du litige pour exécuter le jugement. La Cour de cassation juge en effet que l'exécution d'une décision de justice exécutoire à titre provisoire n'a lieu qu'aux risques de celui qui la poursuit. Sa responsabilité peut donc être engagée, même en l'absence de faute, si le jugement exécuté à titre provisoire vient à être ultérieurement infirmé ou modifié (Cass. Ass. Plén., 24 février 2006, n° 05-12.679, au Bull. ; Civ. 2^e, 30 janvier 2020, n° 18-25.305, non publiée au Bull.). Il est permis d'hésiter en opportunité mais l'argument n'est pas dirimant.

Nous sommes donc finalement d'avis, non sans avoir hésité, que le délai de réclamation imparti au dirigeant d'une société en application du c) de l'article R. 196-1 du LPF court à compter de la décision juridictionnelle exécutoire le déclarant, sur le fondement des dispositions de l'article L. 267 du LPF, solidairement responsable du paiement des impositions et pénalités dues par sa société, ou, lorsqu'elle est requise, à compter de sa notification. Si vous nous suivez, vous pourriez, afin d'éclairer parfaitement les juges de renvoi, également accueillir ce second moyen.

PCMNC à l'annulation de l'ordonnance attaquée, au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Marseille et à ce que l'Etat verse à M. I... la somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

