



Chronique semestrielle de jurisprudence fiscale (janvier-juin 2020)

Aurélien Baudu, Xavier Cabannes, Julien Martin

DANS **REVUE FRANÇAISE DE FINANCES PUBLIQUES** 2020/4 N° 152 , PAGES 201 À 220
ÉDITIONS **LEXTENSO**

ISSN 0294-0833

DOI 10.3917/rffp.152.0201

Date de mise en ligne : 11/09/2024

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://droit.cairn.info/revue-revue-francaise-de-finances-publiques-2020-4-page-201?lang=fr>



Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...
Scannez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Lextenso.

Vous avez l'autorisation de reproduire cet article dans les limites des conditions d'utilisation de Cairn.info ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Détails et conditions sur cairn.info/copyright.

Sauf dispositions légales contraires, les usages numériques à des fins pédagogiques des présentes ressources sont soumises à l'autorisation de l'Éditeur ou, le cas échéant, de l'organisme de gestion collective habilité à cet effet. Il en est ainsi notamment en France avec le CFC qui est l'organisme agréé en la matière.

Chronique semestrielle de jurisprudence fiscale (janvier-juin 2020)

Aurélien BAUDU*
Xavier CABANNES**
et Julien MARTIN***

Cette chronique n'entend bien évidemment pas revenir sur toutes les décisions juridictionnelles internes prises en matière fiscale (pour la jurisprudence constitutionnelle, voir la chronique tenue par André Barilari), mais présenter succinctement, deux fois par an, quelques-unes des plus intéressantes.

Fiscalité nationale

• **Conseil d'État, ord., 24 janvier 2020, n° 437276, Association Canopée et Association Les Amis de la Terre France** (Taxe incitative relative à l'incorporation de bio-carburants – Distillats d'acides gras du palmier)

Voilà une ordonnance de référé (L. 521-1 du CJA) qui vient rappeler qu'en matière de contentieux administratif le prétoire est le lieu du discours et de la démonstration juridiques et non des bons sentiments et que la mise en place d'une fiscalité dite « verte » est plus complexe que les grands discours ne le laissent entendre...

Par une note d'information, du 19 décembre 2019, relative à la taxe incitative relative à l'incorporation de bio-carburants, la DGDDI a maintenu les biocarburants produits à partir de distillats d'acides gras de palme au sein du mécanisme de ladite taxe, en leur accordant un

* Professeur à l'Université de Lille, ERDP-CRDP – EA 4487.

** Professeur à l'Université de Paris.

*** Professeur à l'Université de Bordeaux.

avantage fiscal. Aussi inconnue du grand public qu'elle soit, cette taxe a déjà donné lieu à un contentieux, en ce qui concerne l'exclusion des biocarburants fabriqués à partir d'huile de palme du bénéfice de la réduction de la taxe¹.

En l'espèce, pour établir l'urgence à suspendre l'exécution de cette décision de la DGDDI, qui, selon les requérants, en accordant un avantage fiscal, est susceptible d'augmenter la demande française et donc la production à l'étranger et de ce fait de favoriser la déforestation et le changement climatique, ils « *se bornent à alléguer que la note attaquée a pour effet de contribuer à la déforestation résultant de l'extension des plantations de palmiers dans les pays producteurs, dans des terres riches en carbone, cette extension s'opérant également par des changements indirects dans l'affectation des sols* ». Le Conseil relève que ces allégations ne sont pas appuyées par des éléments quantitatifs, des études ou des « *précisions sur les mécanismes par lesquels la note des douanes contribuerait directement et immédiatement au développement de phénomènes dégradant l'environnement* ». Pour le Conseil d'État il n'est pas manifeste que la réduction de la taxe sur les distillats d'acides gras du palmier aurait pour effet « *d'inciter au développement de la plantation de palmiers à des échéances telles qu'elle justifierait l'intervention du juge des référés pour en prévenir les conséquences sur l'environnement* ».

Et de conclure, « *que la question de déterminer si la sous-production fatale d'acides gras, susceptibles d'être distillés, à l'occasion de la production d'huile de palme, en vue de fabriquer des biocarburants, aboutit, ou non, à l'inclusion de ceux-ci parmi les biocarburants à base d'huile de palme pour la mise en œuvre de la taxe, est susceptible d'être examinée par la 9^e chambre de la section du contentieux du Conseil d'État lors d'une audience qui se tiendrait dans les prochains mois et en tout état de cause avant l'été 2020, de manière à ce que, en cas d'annulation, les effets induits sur l'environnement allégués soient effectivement paralysés en temps utile, la condition d'urgence au sens de l'article L. 521-1 du Code de justice administrative ne peut être regardée comme satisfaite* ».

Un avantage fiscal, même s'il est présumé nuire aux forêts, à l'objectif d'intérêt général de limitation du réchauffement climatique et à la nécessité pour la France de respecter ses engagements pris au titre

1. CE, 24 juillet 2019, n° 431589, *Sté Total raffinage France* et Conseil constitutionnel, décision n° 2019-808 QPC, 11 octobre 2019, *Sté Total raffinage France*, Dr. fisc. 2020, comm. 238.

de l'Accord de Paris sur le climat², ne s'attaque pas avec des mots et des idées, mais avec des arguments juridiques solides et scientifiques étayés.

Xavier Cabannes

• **Conseil d'État, 9^e et 10^e chambres réunies, 12 février 2020, n° 424653** (Contribution sociale généralisée – Suisse)

Depuis les décisions de la CJCE puis de la CJUE de 2000 et de 2015, la question de l'assujettissement notamment à la CSG et la CRDS des revenus du travail et des revenus du patrimoine des personnes habitant en France mais travaillant dans un autre Etat membre de l'Union européenne est réglée³. Il convient de rappeler que le phénomène n'est pas tant marginal que cela puisqu'il y a (données 2018) parmi les personnes vivant en France un peu plus de 70 000 personnes qui travaillent au Luxembourg, de 46 000 qui travaillent en Allemagne, de 37 000 en Belgique, de 5 000 en Espagne et d'un millier en Italie. L'unicité de législation en matière de régime de sécurité sociale fait qu'un travailleur doit financer seulement le régime social de l'État membre dans lequel il exerce son activité.

En l'espèce les circonstances étaient différentes puisque les requérants qui, au titre des années 2012 à 2014, étaient fiscalement domiciliés en France, travaillaient en Suisse. Ils ont été assujettis principalement à la contribution sociale généralisée (CSG) sur les revenus du patrimoine qu'ils ont perçus au cours de ces trois années. Il y a actuellement (données 2018) plus de 170 000 personnes vivant en France qui travaillent en Suisse ; hors Union européenne, rappelons aussi que plus de 26 000 personnes passent chaque jour la frontière pour aller travailler à Monaco.

Depuis le 1^{er} avril 2012, en application d'une décision modifiant l'annexe II de l'accord entre la Communauté européenne et ses États membres, d'une part, et la Confédération suisse, d'autre part, sur la libre circulation des personnes du 21 juin 1999, l'annexe XI

2. Voir, not., CE, 27 juin 2018, n° 419316, *Sté Esso Guyane française Exploitation et Production SAS (EGFEP) et Sté Total EetP Guyane française SAS (TEPGF)* et 18 décembre 2019, n° 421336, *Sté IPC Petroleum France SA*, Énergie-Environnement-Infrastructures 2020, comm. 10, note S. HOYNCK.

3. Respectivement, 15 février 2000, aff. C-34/98 et C-169/98, *Commission c/ France* et 26 février 2015, aff. C-623/13, *De Ruyter* ; pour une présentation générale de la question, voir, par ex., Xavier CABANNES, « Le juge et la nature juridique de CSG : retour sur quinze années de questionnement », RFFP 136, 2016, p. 211.

du règlement n° 883/2004 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 portant sur la coordination des systèmes de sécurité sociale a été complétée. Il est prévu que les personnes exerçant une activité en Suisse sont soumises à la législation de cet État en matière d'assurance maladie alors même qu'elles n'y résideraient pas. Mais, il est aussi prévu que les résidents de certains États, dont la France, peuvent demander à être exemptés de cette affiliation obligatoire sous réserve de prouver qu'elles bénéficient dans l'État de résidence d'une couverture en cas de maladie.

Selon l'article L. 380-3-1 du Code de la sécurité sociale les personnes, résidant en France et exerçant une activité en Suisse, qui ont demandé à bénéficier de la clause d'exemption ouverte par l'annexe II de l'accord du 21 juin 1999, relèvent, pour la couverture maladie, de la seule législation française, qui prescrit leur affiliation au régime général et, pendant une période transitoire s'achevant le 31 mai 2014, les autorisait, sur demande, à souscrire un contrat d'assurance auprès d'un opérateur privé en lieu et place de leur affiliation au régime général. Or, les requérants *« ont fait usage de la faculté d'exemption ouverte par l'annexe II de l'accord du 21 juin 1999 et souscrit, ainsi que le permettait alors le II de l'article L. 380-3-1 du Code de la sécurité sociale, un contrat auprès d'un assureur privé pour la couverture du risque maladie »*.

Le Conseil d'État ne voit donc pas dans l'assujettissement notamment à la CSG une atteinte à l'unicité de la législation sociale, la faculté d'exemption ouverte aux requérants ayant été utilisée. Le fait qu'ils aient en plus opté pour la couverture du risque maladie par un assureur privé ne changeant rien à leur situation juridique.

La question de la CSG (et des autres prélèvements sociaux) demandée aux travailleurs frontaliers devrait arriver à trouver une réponse finale.

Xavier Cabannes

• **Conseil d'État, 9^e et 10^e chambres réunies, 20 mars 2020, n° 423664, EURL M2I Fayard (Mécénat)**

La société requérante a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle elle a été assujettie à des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés, résultant notamment de la remise en cause de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI. Selon l'article 238 bis, 1, dans sa rédaction applicable à l'espèce, *« [o]uvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués*

par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit : a) D'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises (...). Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ». On aura reconnu là le mécénat d'entreprise (notons d'ailleurs, bien que cela ne concerne pas notre espèce, que le régime du mécénat d'entreprise a été modifié par la loi de finances pour 2020 pour les versements effectués au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2020).

Bien évidemment une opération de mécénat n'est pas totalement désintéressée de la part d'une entreprise qui entend aussi valoriser un tel geste, cependant une telle opération ne doit pas pouvoir s'analyser comme une simple opération publicitaire, qui relèverait alors du parrainage, celui-ci permettant de promouvoir l'image de celui qui parraine dans un but commercial. Comme le précise l'administration fiscale « *le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat ne sera remis en cause que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la « prestation » rendue par l'organisme bénéficiaire du don* »⁴. Comme le souligne ici le Conseil d'État, la contrepartie retirée du mécénat doit donc être « *très inférieure au montant du versement accordé* » ; alors que dans une opération de parrainage, le versement effectué par l'entreprise va correspondre à la rémunération de la prestation rendue par le bénéficiaire.

En l'espèce, la société requérante avait consenti un don à une association afin de promouvoir le sport automobile féminin. Le nom de la société mécène figurait sur les véhicules de course et le camion semi-remorque de l'association. Le Conseil d'État a décidé « *qu'en jugeant que la circonstance que le nom de la société M2I Fayard était apposé sur [les véhicules] utilisés par les membres de l'association n'était pas de nature à remettre en cause le bénéfice des réductions d'impôt en litige, quelle que fût la valeur économique de l'exposition médiatique dont la société aurait bénéficié à l'occasion des courses automobiles, alors qu'il lui appartenait de rechercher si l'avantage publicitaire ainsi retiré par la société n'avait représenté pour cette dernière qu'une contrepartie très inférieure au montant des versements*

4. BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, § 120, du 7 août 2019.

accordés, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit ». Il appartient au juge du fond de voir si les versements effectués constituent réellement une opération de mécénat, éligible au dispositif de l'article 238 *bis* du CGI, ou une opération de parrainage. Il devra pour cela comparer les sommes versées avec le bénéfice réellement retiré ; celui-ci est-il nettement inférieur à la somme versée ou au contraire y a-t-il une certaine équivalence entre la somme versée et la prestation offerte par le bénéficiaire ? Seul le nom de l'entreprise versante était-il visible (par un sigle, un logo, etc.) ou des messages publicitaires apparaissaient-ils aussi ? La frontière entre mécénat (belle œuvre en grande en partie désintéressée) et parrainage (opération dans un but commercial) est parfois fine.

Xavier Cabannes

• **Conseil d'État, 8^e et 3^e chambres réunies, 27 mai 2020, n° 434067**
(Notion de revenu – Reçu de loterie trouvé sur la voie publique)

Voici une belle illustration de ce qui va être, ou non, considéré fiscalement comme un revenu.

La requérante a trouvé sur la voie publique un reçu gagnant du jeu Euro Millions, pour un montant de 163 millions d'euros, avec lequel elle s'est présentée à la FDJ. La FDJ a informé cette personne qu'elle ne verserait le gain « *qu'au vu d'un accord entre elle et le joueur ayant validé ce ticket* ». La requérante, par un protocole transactionnel, a renoncé « *à toute instance et action en revendication du gain* » et elle a remis le reçu au joueur contre une indemnité de 12 millions d'euros.

Cette somme a été assujettie à l'impôt sur le revenu, à des contributions sociales et à la contribution exceptionnelle sur les hauts revenus, au titre de plus-values de cession de biens meubles, sur le fondement de l'article 150 UA du Code général des impôts. Impositions contestées.

Pour le Conseil d'État, rejoignant la Cour administrative d'appel, la somme reçue ne constitue pas la rémunération la contrepartie de la cession du reçu au joueur gagnant, dès lors que, selon le règlement du jeu, la FDJ « *demeurait propriétaire* » de ce reçu. La haute juridiction administrative refuse aussi de voir dans ce versement, comme l'avancait à titre subsidiaire l'administration fiscale, une somme imposable dans la catégorie des BNC (selon l'article 92, 1, du CGI, « *[s]ont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont*

pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfiques ou de revenus»). Pour le juge, compte tenu du « caractère purement accidentel de ce gain », il ne peut y avoir là un bénéfice non commercial. En effet, selon une jurisprudence bien établie, les sommes pouvant être imposées au titre des BNC doivent provenir d'une opération qui est « susceptible de se renouveler »⁵, « sans qu'y fasse obstacle l'absence de caractère professionnel de l'activité »⁶. Or, les chances que la requérante retrouve un reçu de loterie gagnant sur la voie publique et repasse une transaction sont probablement nulles. En outre, les BNC résultent, selon l'article 92 du CGI, d'une « profession » ou d'« occupations », d'« exploitations » ou de « sources de profits » ; il paraîtrait complexe de considérer le fait de trouver un reçu sur la voie publique comme tel.

Finalement trouver un reçu de loterie et en tirer un gain suite à une transaction avec le gagnant, est traité fiscalement comme le fait même de gagner à un tel jeu : « la pratique, même habituelle, de jeux de hasard tels que loteries, tombolas ou jeux divers, ne constitue pas une occupation lucrative ou une source de profits devant donner lieu à imposition au nom des personnes participant à ces jeux »⁷.

Xavier Cabannes

Fiscalité locale

• **CE, 23 janvier 2020, 8^e et 3^e chambres réunies, n° 423238, *Sté Distribution sanitaire chauffage*** (Condition d'exclusivité à laquelle est subordonnée la réduction de la TASCOM – Principe constitutionnel d'égalité)

L'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés, dans sa rédaction applicable à l'année d'imposition en litige a prévu l'institution d'une taxe sur les surfaces commerciales : « assise sur la surface de vente des magasins de commerce de détail, dès lors qu'elle dépasse quatre cents mètres carrés », et qu'un décret prévoira des réductions pour les professions dont l'exercice requiert : « des

5. CE, 7 décembre 1983, n° 30650, Dr. fisc. 1984, comm. 653

6. CE, 19 février 2014, n° 354380, RJF 2014, n° 452.

7. BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, § 400, du 2 septembre 2019.

superficies de vente anormalement élevées ». L'article 3 du décret du 26 janvier 1995 relatif à la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat fixe ainsi cette réduction de taux à 30 % pour la vente « exclusive » des marchandises énumérées dans ce même article, et, notamment, les meubles meublants ou les matériaux de construction.

La condition d'exclusivité, à laquelle est subordonnée la réduction, avait déjà été critiquée récemment. Le Conseil d'État avait ainsi d'ores et déjà pu juger, en 2018, que le pouvoir réglementaire s'est, ce faisant, borné à déterminer le champ d'application de la mesure de réduction de taux prévue par le législateur en faveur des professions dont l'exercice requiert des superficies de vente anormalement élevées, sans excéder les compétences qu'il tenait des dispositions législatives précitées⁸. Ce premier temps se retrouve donc dans la décision commentée (pt. 4). Il ne restait plus qu'à en contester la constitutionnalité.

Il avait également déjà été soutenu que ces dispositions, en ce qu'elles s'abstiennent de préciser, d'une part, les activités pour lesquelles la superficie de vente doit être regardée comme anormalement élevée et, d'autre part, la notion d'anormalité de la superficie de vente, et en ce qu'elles confient au pouvoir réglementaire le soin de définir, outre le taux de réduction applicable, les bénéficiaires de la réduction au regard de critères indéterminés, méconnaissent la compétence du législateur prévue par l'article 34 de la Constitution dans des conditions affectant la liberté d'entreprendre, dont procède la liberté de la concurrence, et le principe d'égalité devant les charges publiques garanti par les articles 4 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789. Il avait pourtant été jugé que l'incompétence négative alléguée n'affecte par elle-même ni le principe d'égalité devant les charges publiques, ni la liberté d'entreprendre⁹. Ces principes avaient été invoqués au soutien de l'incompétence négative car la méconnaissance par le législateur de l'étendue de sa compétence dans la détermination du taux d'une imposition n'affecte par elle-même aucun droit ou liberté que la Constitution garantit¹⁰, à l'exception du cas dans lequel l'absence

8. CE, 6 juin 2018, n° 414696, *SASU Castorama France* ; Lebon T., p. 652 ; Dr. fisc. 2018, comm. 478 ; RJF 2018, concl. R. VICTOR.

9. CE, 28 septembre 2018 n° 400059 et s., *SA Leroy Merlin France* ; RJF 2018, n° 1271, concl. E. BOKDAM-TOGNETTI.

10. Cons. const., 8 octobre 2014, n° 2014-419 QPC, *SAS Praxair* [Contribution au service public de l'électricité] : D. 2015, p. 1166, note V. DUSSART ; Dr. adm. 2015, chron. 3, P. DE MONTALIVET ; JCP G 2014, doct. 1233, chron. B. MATHIEU ; JCP G 2016, doct. 307, B. MATHIEU, M. VERPEAUX et A. MACAYA.

d'encadrement du renvoi au pouvoir réglementaire aboutit à donner à l'Administration le pouvoir de fixer, contribuable par contribuable, les modalités de détermination de l'assiette d'une imposition¹¹. Or elles ont estimé que tel n'était pas le cas en l'espèce.

Dans la décision commentée, le Conseil d'État commence par relever que, en adoptant les dispositions précitées, le législateur a entendu instituer une réduction de taux en faveur des professions dont l'exercice requiert des superficies de vente anormalement élevées et a confié au pouvoir réglementaire le soin de déterminer le champ d'application et le montant de cette réduction. En prévoyant que les établissements redevables de la taxe sur les surfaces commerciales bénéficieraient de la réduction de taux prévue par la loi à raison des surfaces qu'ils affectent à titre exclusif à une activité consistant à vendre des marchandises mentionnées dans une liste qu'il a définie, le pouvoir réglementaire a fondé son appréciation sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but fixé par le législateur sans créer, entre les établissements exerçant une telle activité de vente « à titre exclusif » et ceux l'exerçant seulement « à titre principal », une différence de traitement qui ne serait pas en rapport direct avec l'objet de la loi du 13 juillet 1972. La société requérante n'était donc pas fondée à soutenir que les dispositions du A de l'article 3 du décret du 26 janvier 1995, dans sa rédaction applicable aux impositions en litige, méconnaîtraient les principes constitutionnels d'égalité devant la loi et d'égalité devant les charges publiques (pt. 10). En acceptant d'examiner directement la conformité des dispositions législatives en litige avec le principe constitutionnel d'égalité, le Conseil a fait application de la théorie de l'écran transparent¹².

Julien Martin

• **CE, 24 février 2020, 8^e et 3^e chambres réunies, n° 433881, Min. c/ Sté de Restauration du musée d'Orsay** (Redevances pour occupation du domaine public – CVAE)

Les dispositions du I de l'article 1586 *sexies* du Code général des impôts fixent la liste limitative des catégories d'éléments comptables

11. Cons. const., 28 novembre 2014, n° 2014-431 QPC, *Sté ING Direct NV et ING Bank NV* [Impôts sur les sociétés – Agrément ministériel autorisant le report de déficits non encore déduits], cons. 9 : Dr. fisc. 2015, comm. 159, note C. CASSAN et Ph. DURAND.

12. CE, 17 mai 1991, n° 100436, *Quintin* ; JCP G 1991, IV, p. 322, note M.-C. ROUAULT ; RD publ. 1991, p. 1429, concl. R. ABRAHAM.

qui doivent être pris en compte dans le calcul de la valeur ajoutée servant de base, en vertu du 1 du II de l'article 1586 *ter* du même code, à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. En particulier, aux termes du cinquième alinéa du b) du 4 du I de l'article 1586 *sexies*, la valeur ajoutée est établie sous déduction, notamment, des « *services extérieurs diminués des rabais, remises et ristournes obtenus, à l'exception des loyers ou redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois ou en crédit-bail ainsi que les redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance ; toutefois, lorsque les biens pris en location par le redevable sont donnés en sous-location pour une durée de plus de six mois, les loyers sont retenus à concurrence du produit de cette sous-location* ».

Il résulte de ces dispositions que, réserve faite de la charge que constitue le loyer des biens sous-loués et ce, dans la limite du produit de leur sous-location, les charges qui ont pour contrepartie la mise à disposition de biens corporels pris, soit en location ou en sous-location pour une durée de plus de six mois, soit en crédit-bail, soit en location-gérance ne sont pas déductibles du chiffre d'affaires, pour le calcul de la valeur ajoutée servant de base à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises, et partant, pour le calcul de la taxe additionnelle et des frais de gestion. Le Conseil d'État précise qu'il en va ainsi quand bien même ces charges auraient été exposées par le contribuable en exécution d'un contrat de délégation de service public (pt. 3).

Dans ses conclusions, le rapporteur public faisait appel à la position du Conseil d'État sur la notion de « loyer » dans d'autres dispositions. Dans une autre espèce, les sommes versées par la société aux entreprises dans les locaux desquelles sont installées les cabines photographiques et les bornes de développement et qui ne lui appartiennent pas constituent des loyers au sens du 2 du II de l'article 1647 B *sexies* du Code général des impôts – qui accueillait, à l'époque, les dispositions mises en œuvre dans l'espèce commentée – dès lors qu'il ressort des conventions que ces sommes ont pour objet principal la mise à disposition d'emplacements en vue de l'exploitation par la société des machines en question et qu'elle dispose ainsi durant la durée des contrats, tous supérieurs à six mois, de la jouissance exclusive de l'emplacement qu'occupent ces dernières, même si cet emplacement peut être modifié d'un commun accord en cours de contrat, si son accès peut être limité en fonction des horaires d'ouverture des locaux d'accueil et si les sommes en cause, qui sont la contrepartie de la location de ces emplacements,

sont calculées en fonction du chiffre d'affaires de chaque machine et non de la surface de l'emplacement réservé. À cette occasion, le Conseil d'État avait clairement énoncé que la circonstance que ces sommes étaient susceptibles d'être intégralement fonction du chiffre d'affaires procuré au locataire par l'exploitation de l'emplacement loué, sans comporter de composante fixe qui soit fonction des caractéristiques de cet emplacement est dépourvue d'influence sur la qualification de ces sommes en loyer, au sens de ces mêmes dispositions¹³. On relèvera qu'il en va d'ailleurs ainsi de même de la redevance d'occupation domaniale¹⁴. De même, le caractère précaire et révocable de l'occupation par une société d'une dépendance du domaine public comme lieu de dépôt commercial ne fait pas obstacle à ce que cette occupation soit regardée comme résultant d'une location au sens de l'article 1498 du Code général des impôts, relatif à l'évaluation de la valeur foncière locative¹⁵.

Julien Martin

• **CE, 10 mars 2020, 8^e et 3^e chambres réunies, n° 436879, *Fédération des entreprises du commerce et de la distribution* (Chiffre d'affaires des ventes sur internet mais retirées en magasin, ou « drive » – TASCOM)**

La fédération des entreprises du commerce et de la distribution attaquait en excès de pouvoir les deux premiers alinéas du paragraphe n° 330 des commentaires administratifs publiés le 19 septembre 2018 au Bulletin officiel des finances publiques, par lesquels le ministre a fait connaître son interprétation des dispositions de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés relatives au chiffre d'affaires à retenir pour déterminer le taux de la taxe sur les surfaces commerciales. Ledit paragraphe indiquait que le chiffre d'affaires à retenir pour le calcul de la taxe est « *le chiffre d'affaires global des ventes au détail, que les surfaces auxquelles il se rapporte soient*

13. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 30 déc. 2015, n° 371436, *Sté Photomaton* : Lebon T., p. 638 ; Dr. fisc. 2016, comm. 239, note B. TOULEMONT, A. NIKOLIC et A. PERCHERON ; RJF 3/2016, n° 253, concl. F. ALADJIDI, C 253.

14. Article L. 2125-3 du Code général de la propriété des personnes publiques, après CE, 10 févr. 1978, *Ministre de l'Économie et des Finances c/ Scudier* : Lebon, p. 66 ; AJDA 1978, II, p. 677.

15. CE, 9^e et 8^e ss-sect., 13 déc. 1993, n° 107531, *Min. c/ SA Geman* ; Lebon, p. 365 ; Dr. fisc. 1994, comm. 442, F. LOLOUM ; RJF 2/1994, n° 150.

comprises ou non dans l'assiette de la taxe ». Ainsi, « *lorsque sur le site d'un établissement est exercée une activité de vente au détail sur une surface qui n'entre pas dans l'assiette de la taxe telle que définie au I-D § 230, le chiffre d'affaires relatif aux ventes au détail à prendre en compte est le chiffre d'affaires total des ventes au détail y compris celui réalisé sur cette surface exclue de l'assiette (...)* ». La fédération requérante demandait également au Conseil d'État, dans l'hypothèse où les commentaires administratifs réitéreraient, sans méconnaître leur portée, les dispositions législatives qu'elles ont pour objet d'interpréter, de renvoyer au Conseil constitutionnel la question de la conformité aux droits et libertés garantis par la Constitution des 8° à 11° alinéas de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, dans sa rédaction issue de l'article 46 de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014.

L'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 instituant des mesures en faveur de certains commerçants et artisans âgés, dans sa version issue de l'article 46 de la loi du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014 précise en effet que : « *La surface de vente des magasins de commerce de détail, prise en compte pour le calcul de la taxe, et celle visée à l'article L. 720-5 du Code de commerce, s'entendent des espaces affectés à la circulation de la clientèle pour effectuer ses achats, de ceux affectés à l'exposition des marchandises proposées à la vente, à leur paiement, et de ceux affectés à la circulation du personnel pour présenter les marchandises à la vente. / La surface de vente des magasins de commerce de détail prise en compte pour le calcul de la taxe ne comprend que la partie close et couverte de ces magasins.* » S'ensuit un barème fixé en fonction du « chiffre d'affaires au mètre carré ».

Pour le Conseil d'État, il résulte de ces dispositions que le chiffre d'affaires à prendre en compte pour déterminer le taux de la taxe sur les surfaces commerciales dont est redevable, à raison de ses surfaces de vente, un établissement exerçant une activité de vente au détail est celui correspondant à l'ensemble des ventes au détail en l'état que cet établissement réalise annuellement, sans qu'il y ait lieu de distinguer selon que ces ventes sont ou non réalisées dans des locaux dont la surface est prise en compte dans l'assiette de la taxe. Sont notamment incluses dans ce chiffre d'affaires les ventes relatives à des marchandises vendues par cet établissement sur internet et dont le client prend livraison dans un espace dédié du magasin, alors même que les surfaces de cet espace de livraison ne seraient pas prises en compte dans l'assiette de la taxe (pt. 6).

Puis le Conseil d'État se penche sur la double inégalité qui en résulterait pour les requérants. Il écarte tout d'abord l'argument tiré d'une éventuelle inégalité entre les entreprises dont l'activité consiste exclusivement à exploiter des entrepôts dédiés au commerce en ligne, sans disposer de surfaces de vente, et celles exploitant des commerces qui, en sus de leur activité de vente en magasin, exercent une activité de vente sur internet de marchandises dont le client vient prendre livraison dans une annexe de l'établissement dédiée à cette fin. Pour le Conseil d'État, il s'agit de deux situations objectivement différentes au regard des dispositions en cause, puisque l'une seulement de ces catégories d'entreprise exerce une activité de vente de détail au moyen de surfaces de vente et se trouve, à ce titre, soumise à la taxe sur les surfaces commerciales (pt. 9). Il en va de même de la différence de traitement entre les entreprises exerçant exclusivement une activité de vente au détail en magasin et celles qui exercent, en plus de celle-ci, au sein du même établissement, une activité de vente sur internet de marchandises dont le client vient prendre livraison dans une annexe de l'établissement dédiée à cette fin. Pour le Conseil d'État, l'une ces deux catégories d'entreprises a fait le choix de recourir, au sein du même établissement et au moyen des mêmes équipements, à un mode alternatif de distribution de ses marchandises susceptibles d'accroître le volume de ses ventes (pt. 10). En effet, la situation n'est pas différente de celle d'une commande faite en magasin, si le produit n'est pas immédiatement disponible ; il en va a fortiori ainsi si le produit était d'ores et déjà présent sur le site de distribution, et simplement préparé pour être retiré.

La position ainsi adoptée rejoint celle extensive retenue récemment. Il avait en effet ainsi déjà été jugé que les espaces mis à la disposition de sociétés d'emplacements réservés à la vente de leurs marchandises, avec le concours du personnel spécialisé des fournisseurs qui fixent seuls le prix et les conditions de vente des marchandises et assument les frais d'aménagement des emplacements, donnent lieu à des ventes, par la société Printemps, en son nom propre et auprès de sa propre clientèle, pendant la totalité des jours et heures d'ouverture du grand magasin. En outre, la société Printemps supporte les charges générales d'exploitation, détermine conjointement avec les fournisseurs les installations et décorations des emplacements, dispose d'un droit de regard sur l'assortiment des marchandises exposées à la vente ainsi que sur les projets de campagne publicitaire des fournisseurs et, enfin, se rémunère sous la forme d'une commission perçue sur le montant des ventes reversé aux fournisseurs. Enfin, les contrats réservaient à

la société Printemps la faculté de modifier ou déplacer à tout moment l'emplacement de vente pour tenir compte notamment des impératifs de sa propre politique commerciale, sous réserve d'un délai de préavis. Il avait donc été jugé que la société Printemps devait être regardée comme exploitant ces surfaces de vente, au sens des dispositions de la loi du 13 juillet 1972, pour y réaliser une activité de vente au détail, et non comme exerçant une activité de prestation de service de mise à disposition d'espaces de ventes au détail¹⁶. Il en était allé de même des activités de dépôt-vente¹⁷.

Julien Martin

Procédures fiscales

• **Conseil d'État, 9^e et 10^e chambres réunies, 22 janvier 2020, Société CS Aviation, n° 421012** (Conditions de transmissibilité à l'administration fiscale des renseignements recueillis dans le cadre d'une procédure judiciaire)

Dans cette affaire, la société CS Aviation, spécialisée dans le conseil de gestion, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité par la DGFIP. Des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et de CVAE, assorties de pénalités, ont été mises à sa charge au titre des exercices clos entre 2008 à 2012. Le tribunal administratif de Paris rejette la demande de la société tendant à la décharge de ces impositions¹⁸. Quant à la CAA de Paris, elle fait partiellement droit à sa requête en la déchargeant des cotisations supplémentaires d'IS de 2008 à 2010¹⁹. La société requérante demande au Conseil d'État de faire droit à sa demande et de régler l'affaire au fond. Le pourvoi porte sur les conditions d'exercice du droit de communication du fisc auprès de l'autorité judiciaire. Cette société a fait l'objet d'une enquête préliminaire relative à des soupçons d'infractions pénales et la DGFIP a obtenu communication des informations obtenues dans le cadre de cette enquête, alors même qu'elle a été classée sans suite et qu'elle est couverte par le secret. Elle a alors appliqué le délai

16. CE, 12 avril 2019, n° 411500, *Société Printemps* ; Lebon T. ; Dr. fisc. 2019, comm. 430, concl. E. BOKDAM-TOGNETTI.

17. CE, 24 octobre 2018, n° 419362, *Ministre de l'Action et des Comptes publics c/ EURL Floride* ; Lebon T. ; Dr. fisc. 2018, act. 485.

18. TA Paris, 6 juin 2017, n° 1617188/1-2.

19. CAA de Paris, 28 mars 2018, n° 17PA02734.

de reprise spécial de dix ans prévu par l'article L. 188 C du LPF à l'égard des omissions ou insuffisances d'imposition « *révélées par une instance devant les tribunaux* ». La CAA de Paris a écarté le moyen selon lequel l'autorité judiciaire ne pouvait, en application de l'article L. 101 al. 1 du LPF dans sa rédaction antérieure à celle des lois n° 2013-1117 du 6 décembre 2013²⁰ et n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, communiquer à la DGFIP des renseignements obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire ayant fait l'objet d'un classement sans suite par le parquet. Ainsi, la société requérante, à l'appui du pourvoi qu'elle forme contre cet arrêt, considère que la CAA de Paris a méconnu les dispositions de l'article L. 101 du LPF alinéa 1, alors en vigueur, qui disposaient que « l'autorité judiciaire doit communiquer à l'administration des finances toute indication *qu'elle peut recueillir*, de nature à faire présumer une fraude commise en matière fiscale ou une manœuvre quelconque ayant eu pour objet ou ayant eu pour résultat de frauder ou de compromettre un impôt, *qu'il s'agisse d'une instance civile ou commerciale ou d'une information criminelle ou correctionnelle même terminée par un non-lieu* ». Au moment de l'affaire, le législateur ne visait pas la communication des indications recueillies « *à l'occasion de toute procédure judiciaire* ». Ce n'est que dans le cadre de la loi n° 2015-1786 de finances rectificative pour 2015 du 29 décembre 2015 qu'il le fera, dans un souci de mise en conformité avec le droit de l'UE, afin d'étendre le délai de reprise de dix ans prévu à l'article L. 188 C du LPF à toutes les procédures judiciaires et procédures devant les juridictions administratives et préciser, à l'article L. 101 du LPF, les droits de communication de l'administration fiscale à l'égard de l'autorité judiciaire²¹. En l'état de la législation en vigueur, et conformément aux conclusions du rapporteur public²², ces dispositions interrogent sur l'obligation de communication par l'autorité judiciaire à la DGFIP des renseignements obtenus dans le cadre d'une enquête préliminaire. Par cet arrêt, en considérant que la CAA de Paris a commis une erreur de droit, le Conseil d'État rappelle les conséquences d'une communication irrégulière au fisc par l'autorité judiciaire, le ministère public appartenant à celle-ci selon lui alors même

20. Article 17 de la loi n° 2013-1117 du 6 décembre 2013 relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière, JORF du 7 décembre 2013 p. 19941.

21. Article 92 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015, JORF du 30 déc. 2015, p. 24701.

22. V. concl. E. BOKDAM-TOGNETTI, Base de jurisprudence du Conseil d'État, 2020. V. aussi Dr. fisc. 2020, n° 5, Actu. 38 ; RJF, 4/2020, n° 363.

que l'indépendance du parquet est souvent sources d'interrogations et de débats. On retrouve la conception selon laquelle une communication irrégulière fait obstacle à l'utilisation des renseignements recueillis pour établir l'impôt. Selon le Conseil d'État, la méconnaissance du secret de l'enquête par le parquet doit faire obstacle à l'utilisation par le fisc des renseignements ainsi communiqués. Quant à la portée de la présente décision du Conseil d'État, qui ne s'appliquerait que pour les communications intervenues avant la publication de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015, et donc au 1^{er} janvier 2016, selon toute vraisemblance, certains commentateurs considèrent que la portée de cette jurisprudence pourrait être plus large, ce qui signifierait que l'obligation de communication « à l'occasion de toute procédure judiciaire » ne serait pas nécessairement généralisée notamment en cas de classement sans suite à l'issue d'une enquête préliminaire, selon une interprétation *contra legem* et une définition bien étroite de la procédure judiciaire. Comme l'a habilement souligné le rapporteur public dans ses conclusions, « cette décision ne préjugera pas de l'interprétation de l'article L. 101 du LPF dans sa rédaction issue de la loi de finances rectificative pour 2015, visant désormais la communication des indications recueillies à l'occasion de toute procédure judiciaire ». Affaire à suivre !

Aurélien Baudu

• **Conseil d'État, Sect., 13 mars 2020, Société Hasbro european trading BV, n° 435634** (Contentieux fiscal – Délai de REP et délai mise en ligne BOFiP)

En l'espèce, la société Hasbro european trading BV, basée à Amsterdam et spécialisée dans le secteur d'activité du commerce de détail de jeux et jouets en magasin spécialisé, demande au Conseil d'État d'annuler, dans le cadre d'un recours pour excès de pouvoir, plusieurs paragraphes de doctrine administrative publiés, les 12 septembre 2012 et 7 août 2019, au BOFiP-impôts²³, et portant interprétation des règles d'assiette de la TVA au sujet de la prise en compte, pour l'établissement de la taxe, des bons promotionnels distribués par les fabricants aux consommateurs potentiels, acceptés par les détaillants en paiement partiel du prix des produits vendus, puis remboursés aux détaillants par les fabricants. La société requérante demande l'annulation de ces

23. BOI-TVA-BASE-10-20-10, § 60 à § 90.

paragraphes au motif d'une part, qu'ils comportent des énonciations qui ajouteraient à la loi par eux-mêmes qu'ils ont pour objet d'interpréter et non de compléter, et d'autre part, qu'ils ne régissent pas la situation des fournisseurs établis hors de France ; et par corollaire, la société demande qu'il soit fait injonction au ministre de compléter ladite instruction fiscale en ce sens. À quelques jours de l'interdiction de déplacement en France mise en place par le Gouvernement le 17 mars 2020 et qui s'est achevée le 11 mai 2020, le Conseil d'État met fin à une jurisprudence ancienne de trente ans et à une spécificité du contentieux fiscal puisqu'il n'est désormais plus possible de contester une instruction fiscale sans condition de délai alors que jusqu'alors il y avait une indifférence de la publication des instructions fiscales au BOFiP-impôts sur le délai de recours contentieux à leur encontre²⁴. Pour les commentaires publiés au BOFiP-impôts, à compter du 1^{er} janvier 2019, les contribuables disposent de deux mois à partir de la publication du commentaire pour former un recours pour excès de pouvoir ; et pour les commentaires publiés entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018, ils disposaient de deux mois à compter du présent arrêt du Conseil d'État, soit le 13 mai 2020, pour y procéder. Le recours pour excès de pouvoir est traditionnellement considéré comme accessoire en contentieux fiscal puisqu'il ne constitue pas le recours habituel pour contester les actes de l'administration fiscale, les contribuables privilégiant le recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, au regard des pouvoirs étendus de ce dernier. Cependant, le recours pour excès de pouvoir constitue un recours juridictionnel qui n'est pas toujours dénué d'intérêt en matière fiscale notamment pour contester les commentaires et instructions fiscales²⁵, dès lors qu'elles présentent un caractère impératif²⁶. Avec en l'espèce un recours déposé contre une instruction fiscale plus de sept ans après sa publication fallait-il mettre un terme à cette exception fiscale dans un souci d'harmonisation et de sécurité juridique ? Dans ses conclusions²⁷, le rapporteur public rappelle ce principe cardinal du contentieux fiscal

24. CE, Sect., 4 mai 1990, *Association freudienne et autres*, n° 55124, Lebon, p. 111 ; GAJF, Dalloz, 5^e éd., 2009, p. 186.

25. T. DELANLSSAYS, « Le recours pour excès de pouvoir, un recours pertinent en droit fiscal », REIDF, 2018/3. pp. 439-449.

26. CE, Sect., 18 déc. 2002, *Duvignères*, n° 233618, Lebon, p. 463. Postérieurement au litige, le Conseil d'État a fait évoluer sa jurisprudence, CE, Sect., 12 juin 2020, GISTI, n° 418412.

27. Voir. concl. K. Ciavaldini sur CE, Sect., 13 mars 2020, n° 435634, Dr. fisc. 2020, comm. 225.

réaffirmé à plusieurs reprises par le Conseil d'État²⁸. En le retirant du contentieux douanier, puisque la publication des instructions douanières fait désormais courir le délai recours contentieux à leur encontre²⁹, suite au décret n° 2018-1047 du 28 novembre 2018 relatif aux conditions de publication des instructions et circulaires, le Conseil d'État pouvait-il ne pas le retirer du contentieux fiscal ? C'est très certainement dans un souci de pragmatisme, et parce qu'il s'agit d'une base globale et spécifique de données, mise à jour de façon permanente, ce qui induirait sans cesse de nouveaux délais à faire courir à chaque nouvelle mise en ligne, sans qu'il soit toujours aisé pour le contribuable de connaître la date précise de la circulaire qu'il entend contester, que le Conseil d'État avait refusé d'appliquer au contentieux fiscal son approche traditionnelle consistant à considérer que la publication d'un acte ailleurs qu'au *JORF* suffit à faire courir le délai de recours contentieux dès lors que cette publication est prévue par un texte lui-même publié au *JORF*³⁰, ce qui était pourtant le cas depuis longtemps en matière fiscale³¹, préférant évoquer l'insuffisance de la diffusion du bulletin officiel des impôts puis du BOFiP-impôts malgré sa publication en ligne depuis 2012, et l'examen du caractère suffisant de la diffusion ne devant normalement être apprécié que dans le cas où le mode de publication n'est prévu par aucun texte publié au *JORF*... Suivant les conclusions de son rapporteur public, le Conseil d'État a décidé de faire évoluer sa jurisprudence, en reconnaissant désormais que la publicité donnée aux instructions fiscales est considérée comme suffisante, dans un souci d'harmonie et de sécurité juridique. Les contribuables disposent désormais de deux mois pour contester une instruction fiscale à compter de sa mise en ligne sur « bofip.impots.gouv.fr » qui constitue donc un acte de publication (art. 312-2 du CRPA). Il est clair qu'en mettant fin à cette spécificité du droit du contentieux fiscal, le Conseil d'État, dans un souci de parallélisme, vient clarifier un régime juridique, mais il est manifeste qu'il vient aussi priver les contribuables les moins bien éclairés d'une possibilité de contester la doctrine fiscale à tout moment. Cette jurisprudence risque même de générer de la part des

28. CE, 8^e et 7^e SSR, 19 juin 1991, *SARL Les Moulins de Lacaze*, n° 83512 ; CE, 8^e et 9^e SSR, 11 février 1998, *Martin*, n° 185804 ; CE, 6 mars 2006, *Syndicat national des enseignants et artistes*, n° 262982 ; CE, 8^e et 3^e SSR, 13 janvier 2010, *Nemo*, Req. n° 321416 ; CE, 8^e et 3^e SSR, 20 décembre 2013, *SA AXA France Vie*, n° 371157.

29. CE, 8^e et 3^e chambres réunies, 26 décembre 2018, *Société Massis import-export Europe*, n° 424759.

30. CE, Sect., 27 juillet 2005, *Millon*, n° 259004.

31. Arrêté du 16 octobre 1980 relatif aux modalités de publication et de consultation des documents administratifs, *JORF* du 9 décembre 1980, numéro complémentaire, p. 10760.

contribuables les plus avertis des recours à chaque mise à jour formelle et ajout au BOFiP-impôts à condition bien évidemment qu'ils disposent d'un intérêt à agir au moment de la mise en ligne du commentaire par l'administration fiscale, ce qui n'est pas gagné. Le tableau peut être enfin nuancé par la possibilité offerte aux contribuables, de saisir, à tout moment, le ministre d'une demande d'abrogation de l'instruction fiscale pour contester devant le juge administratif ensuite la décision de refus de ce dernier d'y procéder. Le rapporteur public admet lui-même des « angles morts » et des « nécessaires ajustements à venir » dans ses conclusions au présent arrêt. Le jeu en valait-il la chandelle ? Ah, les spécificités du droit fiscal...

Aurélien Baudu

• **Conseil d'État, 8^e ch., 3 avril 2020, SAS Bils Deroo Holding – Société Holding Immobilière Bils, Req. n° 426146** (Contrôle fiscal d'une filiale – Information du montant du redressement avant la mise en recouvrement)

La société Holding Immobilière Bils, société mère d'un groupe fiscalement intégré, a apporté à la SAS Bils Deroo Holding les titres de participation qu'elle détenait dans différentes SCI pour une valeur de 12,7 millions d'euros, en contrepartie desquels elle s'est vu attribuer plusieurs milliers d'actions de la SAS Bils Deroo Holding. À la suite d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause le bénéfice de l'exonération (art. 210 A du CGI), de la plus-value réalisée à cette occasion. Le tribunal administratif de Lille, par un jugement du 26 mai 2016, avait accordé à la société la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et des pénalités correspondantes au titre des exercices 2006 à 2008. La CAA de Douai a annulé ce jugement par son arrêt du 9 octobre 2018. La SAS Bils Deroo Holding, venant aux droits de la société Holding Immobilière Bils qu'elle a absorbée le 1^{er} janvier 2015, se pourvoit en cassation contre celui-ci devant le Conseil d'État. Par courrier du 9 octobre 2012, la DGFIP a porté à la connaissance de la société Holding Immobilière Bils les conséquences financières des redressements en sa seule qualité de membre du groupe intégré sans préciser les conséquences que ceux-ci emportaient sur le résultat d'ensemble du groupe. Ici, le Conseil d'État rappelle, selon une jurisprudence constante³², que la société mère d'un

32. V. en ce sens CE, 9^e et 10^e SSR, 21 octobre 2011, *Société financière SNOP Dunois*, n° 325629.

groupe d'intégration fiscale doit être informée préalablement à la mise en recouvrement des conséquences chiffrées sur le résultat d'ensemble du redressement d'une des sociétés membres de l'intégration fiscale, y compris lorsque la société redressée est la société mère elle-même. Est ici pointé du doigt l'insuffisance de l'information, et donc des garanties, au niveau du résultat d'ensemble et non seulement au niveau des sociétés membres redressées, qui lui a été adressée par l'Administration fiscale, conformément à l'article R. 256-1 du LPF, dans sa rédaction issue du décret n° 2012-239 du 20 février 2012.

Aurélien Baudu