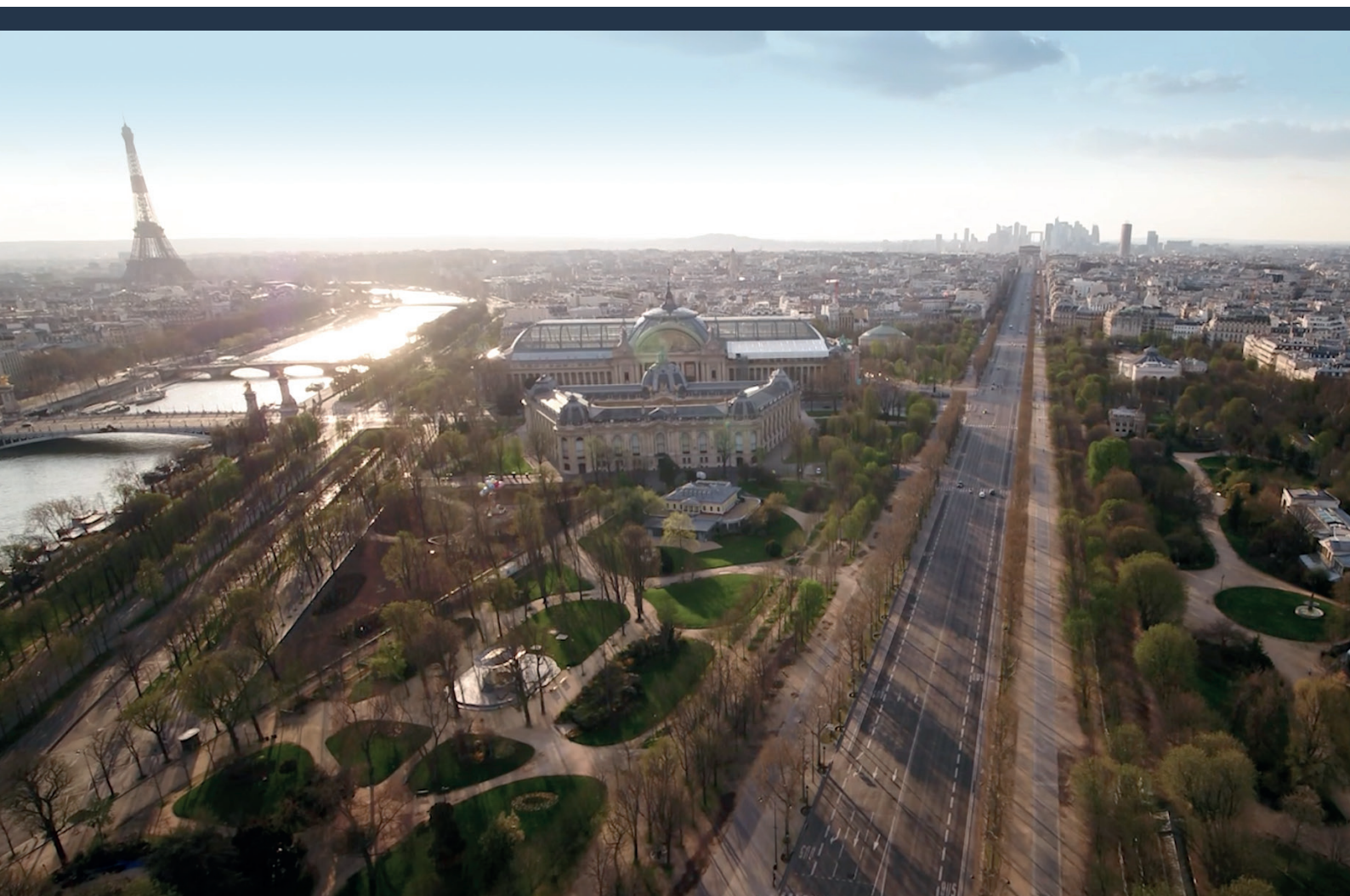




REVUE DE PRESSE FISCALE





ANNÉE 2021



**Droit fiscal de l'entreprise et des affaires :
chronique d'actualités**

Pierre Masquart

La Semaine Juridique – Entreprise et Affaires

Février 2021

**La rédaction des moyens devant le juge fiscal
en vue du pourvoi en cassation**

François-Henri Briard

Revue Droit fiscal

Octobre 2021



ÉTUDE FISCALITÉ DES ENTREPRISES

ENTREPRISE

La présente étude, qui couvre la période du 1^{er} octobre au 31 décembre 2020, traite d'une sélection de décisions importantes du Conseil d'État en matière de droit fiscal de l'entreprise et des affaires.

1120

Droit fiscal de l'entreprise et des affaires : chronique d'actualité



Étude rédigée par Pierre Masquart

Pierre Masquart est avocat au barreau de Paris, Cabinet Briard, avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation

1. Abus de droit

1 - Doctrine administrative et montage artificiel. - L'article L. 80 A du LPF institue un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, à condition d'en respecter les termes, de l'interprétation de la loi formellement admise par l'Administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou la contredit. Il fait obstacle à ce que l'Administration rehausse l'imposition du contribuable en soutenant que ce dernier, tout en se conformant aux termes même de cette instruction ou circulaire, aurait outrepassé la portée que l'Administration entendait en réalité conférer à la dérogation aux dispositions de la loi fiscale que l'instruction ou la circulaire autorisait. Toutefois, dans une décision du 28 octobre 2020¹ rendue en Assemblée du contentieux, et abondamment

¹ CE, ass., 28 oct. 2020, n° 428048, Charbit : *JurisData* n° 2020-017056 ; publiée au *Recueil Lebon*. - *Rappr. CE, ass., avis*, 8 avr. 1998, n° 192539, *Sté distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* : *JurisData* n° 1998-040825 ; *Lebon*, p. 170 ; *Dr. fisc.* 1998, n° 18, *comm.* 398, *concl. G. Goulard*. - *M. Collet, Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ?* : *Dr. fisc.* 2020, n° 47, *comm.* 441. - *O. Fouquet, Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ?* : *Dr. fisc.* 2020, n° 45, *act.* 380. - *S. Austrey et S. Dardour-Attali, Doctrine administrative et abus de droit : conformations et innovations* : *FR 47/20*, 7. - *G. de la Taille, Abus, doctrine et artifices* : *RJF* 2021, *chron.*, p. 7.

commenté², le Conseil d'État a estimé que l'Administration peut mettre en œuvre la procédure de répression des abus de droit de l'article L. 64 du LPF et faire échec à ce mécanisme de garantie si elle démontre, par des éléments objectifs, que la situation a raison de laquelle le contribuable entre dans les prévisions de la loi, dans l'interprétation qu'en donne le ministre par voie d'instruction ou de circulaire, procède d'un montage artificiel³, dénué de toute substance et élaboré sans autre finalité que d'éluder ou d'atténuer l'impôt. En l'espèce, le contribuable avait cédé à un proche collaborateur des actions afin de réduire le montant de sa participation dans le capital de la société à moins de 1 %. Cette opération lui avait permis de bénéficier d'un abattement fiscal et de percevoir le gain de cession en franchise d'impôt sans se défaire définitivement des titres dont il a retrouvé la disposition, à l'expiration du délai de 3 ans mentionné dans l'article 150-0 D ter du CGI, en les rachetant pour leur valeur d'acquisition. Ces manœuvres résultaient du seul but d'éluder l'impôt sur la plus-value et présentaient un caractère artificiel, de sorte que la doctrine administrative ne pouvait pas être opposée.

2. Acte anormal de gestion

2 - **Minoration du prix de cession d'un actif.** - Comme on le sait, lorsqu'elles ne relèvent pas d'une gestion normale, les minorations de prix de cession d'un élément d'actif immobilisé constituent des libéralités et ne peuvent être imposées selon les régimes particuliers des plus-values professionnelles⁴. Par une décision min. c/ Société Kerry⁵ du 15 octobre 2020, le Conseil d'État vient d'étendre cette jurisprudence à l'hypothèse où le cédant est une SIIC exonérée en vertu de l'article 208 C du CGI. En l'espèce, la SIIC avait été assujettie à une cotisation supplémentaire d'impôt sur les sociétés résultant de la remise en cause

du prix de cession de deux appartements estimés anormalement minoré. Le Conseil d'État a estimé qu'en jugeant que la minoration du prix de cession ne pouvait donner lieu à un rehaussement du résultat imposable à l'impôt sur les sociétés, au motif que la plus-value de cession était exonérée en application de l'article 208 C du CGI, alors même que cette minoration trouverait son origine dans une libéralité consentie à l'acquéreur, la cour administrative d'appel de Paris avait commis une erreur de droit. Cette dernière devra, sur renvoi, déterminer si l'insuffisance de prix de cession des deux appartements était fondée.

3 - **Émission d'ABSA à prix minoré et gestion normale.** - Par une décision min. c/ Elior Group⁶ du 21 octobre 2020, le Conseil d'État a jugé que le supplément d'apport résultant de l'émission d'actions à bons de souscription d'actions non cessibles séparément n'entraîne aucune variation de l'actif net susceptible de rentrer dans la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés de l'émetteur. Par suite, la circonstance que le montant perçu par la société émettrice d'ABSA aurait été minoré est sans incidence sur le montant de son bénéfice imposable. Comme le rapporteur public Romain Victor l'a souligné, l'affaire était en dehors du champ de la jurisprudence Société Cérés⁷ qui permet à titre dérogatoire de constater une minoration de la valeur d'apport d'un élément de l'actif immobilisé dès lors que l'apport est un apport en euro et non un apport en nature comme dans cette jurisprudence où était en cause un apport de titres. L'émission d'ABSA à prix minoré n'est donc pas une opération étrangère à une gestion normale dès lors qu'il n'y a pas eu appauvrissement de l'émettrice.

3. Fiscalité internationale

4 - **La France peut aussi imposer les plus-values immobilières réalisées au Brésil.** - L'article 13 de la convention du 10 septembre 1971 entre la France et le Brésil distingue l'hypothèse d'imposition dans un État de l'hypothèse où des gains ne sont imposables « que » dans un État. L'article 22, qui renvoie notamment à l'article 13, prévoit les conditions d'élimination de la double imposition. Par une décision du 11 décembre 2020⁸, le Conseil d'État a jugé, en se fondant sur ces dispositions, qu'en prévoyant que les gains provenant de l'aliénation de parts ou de droits analogues dans une société dont l'actif est composé principalement de biens immobiliers sont imposables dans l'État où ces biens sont situés, le 1 de l'article 13 n'a ni pour objet, ni pour effet d'exclure toute possibilité, pour l'État dont le contribuable est résident, d'imposer également ces gains⁹. Par cette décision,

2 V. not. M. Collet, *Opposabilité de la doctrine et répression des abus de droit : quelle conciliation en cas de montage abusif ?* : Dr. fisc. 2020, n° 47, comm. 441. - O. Fouquet, *Les nouveaux rapports entre la garantie contre les changements de doctrine (LPF, art. L. 80 A) et l'abus de droit : jurisprudence infléchie ou complétée ?* : Dr. fisc. 2020, n° 45, act. 380. - S. Austry et S. Dardour-Attali, *Doctrine administrative et abus de droit : conformations et innovations* : FR 47/20, 7. - G. de la Taille, *Abus, doctrine et artifices* : RJF 2021, chron., p. 7. - F. Deboissy, *Opposabilité de la doctrine administrative et abus de droit : le montage artificiel emporte tout* : JCP E 2020, 1519.

3 Sur la notion de montage artificiel : CE, 8^e et 3^e ss-sect., 18 mai 2005, n° 267087, min. c/ Sté Sagal : JurisData n° 2005-080715 ; Lebon, p. 203 ; Dr. fisc. 2005, n° 44-45, comm. 726. - CE, 3^e et 8^e ss-sect., 29 déc. 2006, n° 283314, min. c/ Sté Bank of Scotland : JurisData n° 2006-081065 ; Lebon, p. 578 ; Dr. fisc. 2007, n° 4, comm. 87, note O. Fouquet, concl. F. Sénors ; JCP E 2007, 1590, note E. Meier et R. Torlet. - CE, 28 févr. 2007, n° 284565, min. c/ Persicot : JurisData n° 2007-081088 ; Dr. fisc. 2007, n° 11, act. 272. - CE, 27 juill. 2009, n° 295358, Caisse interfédérale de crédit mutuel. - CE, plén., 25 oct. 2017, n° 396954, Éts Verdannet : JurisData n° 2017-020912 ; Lebon, p. 321 ; Dr. fisc. 2018, n° 2, comm. 64, concl. É. Crépey, note F. Deboissy.

4 CE, 26 déc. 2018, n° 424570, Sté JPC-DS : Dr. fisc. 2019, n° 9, comm. 177. - CE, 6 févr. 2019, n° 410248. - CE, 7^e et 8^e ss-sect., 9 juill. 1980, n° 12050 : Dr. fisc. 1980, n° 52, comm. 2653, concl. J.-F. Verny ; RJF 10/1980, n° 762.

5 CE, 15 oct. 2020, n° 425150, min. c/ Sté Kerry, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon.

6 CE, 21 oct. 2020, n° 429626, min. c/ SA Elior Group, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon ; JurisData n° 2020-017115 ; Dr. fisc. 2020, n° 44, act. 370.

7 CE, plén., 9 mai 2018, n° 387071, Sté Cérés : JurisData n° 2018-007717.

8 CE, 11 déc. 2020, n° 440307, min. c/ G., mentionnée dans les tables du Recueil Lebon.

9 Comp. Cass. com., 24 mars 1992, n° 90-10.522, Le Marois d'Andlau : JurisData n° 1992-000857 ; Bull. civ. IV, n° 129, qui a jugé qu'une stipulation,

La Haute Assemblée permet la reconnaissance d'établissements stables en France de manière plus large que par le passé, notamment en matière d'économie numérique

le Conseil d'État précise donc que la formule « *sont imposables* » ne doit pas être lue comme ayant la même portée que la formule « *ne sont imposables que dans tel État* ». En présence de la première formule, il faut rechercher dans d'autres stipulations de la convention, en particulier celle relative à l'élimination de la double imposition, la réponse à la question de savoir si l'autre État peut, lui aussi, imposer les mêmes revenus¹⁰.

5 - Établissement stable (IS) et économie numérique. - Pour avoir un établissement stable en France au sens de l'article 2.9 de la convention du 21 mars 1968 entre la France et l'Irlande, une société résidente d'Irlande doit soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres.

Par sa décision, prise en formation plénière du 11 décembre 2020, min. c/ Sté Conversant International Limited¹¹, le Conseil d'État a jugé que doit être regardée comme exerçant de tels pouvoirs une société française qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent.

Dans le cas d'une société exerçant une activité de marketing digital (publicité en ligne) par l'intermédiaire de sociétés sœurs notamment en France, si la société irlandaise fixe le modèle des contrats conclus avec les annonceurs pour leur ouvrir le bénéfice des services dont elle assure l'exploitation ainsi que les conditions tarifaires générales, le choix de conclure un contrat avec un annonceur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relèvent des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à valider le contrat par une signature qui présente un caractère automatique¹². Le Conseil d'État a donc

jugé qu'une cour commet une erreur de droit et une erreur de qualification juridique en jugeant que la société française n'était pas, pour elle, un établissement stable, au motif que les contrats avec les clients français étaient signés par la société irlandaise. Par cette importante décision, la Haute Assemblée permet la reconnaissance d'établissements stables en France

de manière plus large que par le passé, notamment en matière d'économie numérique¹³.

6 - Établissement stable (TVA) et économie numérique. - Dans la même décision min. c/ Sté Conversant International Limited¹⁴, le Conseil d'État a jugé, en se fondant sur le droit de l'Union européenne, qu'il existait, en matière de TVA, un établissement stable en France dès lors que la société française disposait des moyens humains rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations d'une société irlandaise, notamment des moyens humains qui lui permettent de prendre la décision de conclure, avec un annonceur, un contrat lui ouvrant le bénéfice des services dont la société irlandaise assure l'exploitation. Si l'exécution des fonctionnalités de mise en relation en temps réel entre les annonceurs et des éditeurs de site internet suppose une infrastructure technique, comprenant les logiciels nécessaires au fonctionnement des plateformes de mise en relation et des serveurs, sur lesquels elles sont hébergées, implantés dans des centres de données, la création, le paramétrage et la gestion du compte client par les salariés de la société française, en application du contrat conclu avec un annonceur, suffisent pour ouvrir de manière effective à ce dernier un accès aux fonctionnalités prévues au contrat adapté aux besoins de ses programmes de publicité, sans restriction et sans qu'aucune intervention spécifique soit requise de la part de sociétés du groupe, distinctes de la société française et de la société irlandaise, en charge du développement et de la maintenance des logiciels ou de l'exploitation des serveurs. En outre,

selon laquelle la fortune constituée par des biens immobiliers est imposable dans l'État contractant où les biens sont situés, réserve à l'État où les immeubles sont situés le droit de les imposer. Il faut préciser que cette solution a été rendue alors que la convention ne comportait pas de clause d'élimination de la double imposition.

10 Rappr. CE, 26 févr. 1992, n° 83461, Malet. - CE, 9 févr. 2000, n° 178389, Sté Hubertus AG : JurisData n° 2000-080013 ; Dr. fisc. 2000, n° 15, comm. 310. - V. également B. Gouthière, *Les impôts dans les affaires internationales*, 11^e éd., p. 238, ainsi que les commentaires du modèle OCDE de 1963.

11 CE, plén., 11 déc. 2020, n° 420174, min. c/ Sté Conversant International Limited, publiée au Recueil : JurisData n° 2020-020358 ; JCP E 2020, act. 877 ; Dr. fisc. 2021, n° 4, comm. 117, concl. L. Cytermann.

12 V. en ce qu'elle se fonde sur l'exercice en droit de pouvoirs engageant l'entreprise de l'autre État : CE, sect., 20 juin 2003, n° 224407, min. c/ Sté Interhome AG : JurisData n° 2003-080370 ; Lebon, p. 270 ; Dr. fisc. 2004, n° 30-36, comm. 657, note P. Masquart ; JCP E 2004, 382, obs. P. Donsimoni.

- CE, 31 mars 2010, n° 304715 et 308525, Sté Zimmer Limited : JurisData n° 2010-003056 ; Dr. fisc. 2010, n° 16, comm. 289, concl. J. Burguburu, note É. Rivière, P. Escaut et É. Bonneaud ; RJF 6/2010, n° 568.

13 A. Maitrot de la Motte et R. Jaune, *L'invention de l'établissement stable* : Dr. fisc. 2021, n° 4, étude 116. - F. Deboissy et G. Wicker, *La qualification d'établissement stable déduite de la réalité du pouvoir d'engager la société étrangère : un coup d'arrêt aux montages contractuels purement formels* : Dr. fisc. 2021, n° 4, comm. 117. - B. Gouthière, *Un agent dépendant qui décide de transactions caractérise un établissement stable même s'il ne les conclut pas formellement* : Dr. fisc. 2021, n° 1-2, act. 1. - Y. Serandour, *La TVA sur les services numériques fournis en France par l'établissement stable d'une société irlandaise* : Dr. fisc. 2021, n° 1-2, act. 2. - E. Meier, R. Torlet et H. El Rouah, *Affaire conversant Ltd : une décision venant changer la donne en matière d'établissement stable ?* : FR 4/21, 14 janv. 2021.

14 CE, plén., 11 déc. 2020, n° 420174, min. c/ Sté Conversant International Limited, publiée au Recueil : JurisData n° 2020-020358 ; JCP E 2020, act. 877.

les salariés de la société française doivent être regardés comme disposant de moyens techniques adaptés rendant possible, de manière autonome, la fourniture des prestations de la société irlandaise, quand bien même aucun centre de données utilisé pour l'exécution des fonctionnalités de mise en relation n'est localisé en France, pas davantage d'ailleurs en Irlande.

7 - **Prix de transfert et « Flagship store ».** - L'utilisation des « *flagship store* », véritables navires amiraux d'une marque pour s'implanter dans un pays, peut constituer un véritable transfert indirect de bénéfices au sens de l'article L. 57 du CGI. Le Conseil d'État vient, en effet, de rappeler dans une décision Ferragamo¹⁵ du 23 novembre 2020, que constitue un tel transfert une insuffisante rémunération perçue par une entreprise établie en France qui expose des charges contribuant au développement de la valeur d'une marque appartenant à sa société mère établie hors de France. En l'espèce, le montant des salaires et des charges externes supporté par l'entreprise établie en France, notamment à raison du recours à un personnel de vente particulièrement qualifié et de la location de locaux commerciaux prestigieux, était sensiblement supérieur à celui qui était exposé par 19 entreprises comparables, exerçant la même activité de distribution de produits de luxe, mais de manière « *indépendante* », au sens des principes définis par l'OCDE en matière de prix de transfert. La Haute Assemblée a relevé que ce surcroît de charges n'était pas entièrement compensé par le surcroît de marge brute dont bénéficiait, par rapport à ces mêmes entreprises, la filiale établie en France à raison notamment de la remise consentie par l'entreprise établie hors de France sur l'achat des produits de la marque de luxe. En outre, l'entreprise établie en France a été, de manière continue, déficitaire sur une longue période. La question peut se poser de savoir si cette solution pourrait s'étendre à l'hypothèse où l'implantation en France n'a pas pour objet le développement de la valeur de la marque mais le développement d'une activité de vente.

4. Fusions

8 - **La déductibilité du mali de fusion.** - Par une décision Orange¹⁶, le Conseil d'État est venu clore un important contentieux dont les enjeux financiers étaient exceptionnels (plus de 1,9 milliard d'euros en droits) et qui avait déjà donné lieu à une précédente décision de cassation en date du 5 décembre 2016¹⁷ jugeant notamment que la règle d'intangibilité du bi-

lan d'ouverture du premier exercice non prescrit ne peut pas céder devant l'erreur délibérée. À l'occasion de cette seconde cassation du 13 novembre 2020¹⁸, le Conseil d'État juge que lorsqu'une première société est dissoute, par confusion de son patrimoine avec celui d'une seconde société, la seconde société est fondée à déduire une moins-value représentative de la perte réelle de valeur subie du fait de l'annulation des titres. La circonstance que la règle d'intangibilité du bilan d'ouverture du premier exercice non prescrit puisse faire obstacle à la prise en compte, pour l'établissement de l'impôt, de la reprise de provisions est sans incidence sur le bien-fondé de la déduction de cette moins-value.

5. Taxe d'habitation

9 - **Assimilation du court de tennis à un local meublé.** - En application de l'article 1407, I, 2° du CGI, les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés et qui ne sont pas retenus pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises sont imposables à la taxe d'habitation. Alors que, comme l'a admis le rapporteur public Céline Guibé dans ses conclusions, l'assimilation d'un court de tennis à un local meublé est loin d'être intuitive, le Conseil d'État a pourtant jugé, par une décision inédite du 15 octobre 2020, Association Ill Tennis Club de Strasbourg¹⁹, que les locaux couverts où s'exercent des activités sportives ont le caractère de locaux meublés conformément à leur destination, au sens de l'article 1407, I, 2° du CGI, dès lors que des équipements mobiliers (filet de jeu, chaise d'arbitre, bancs pour les spectateurs...) y sont installés pour les rendre aptes à leur objet. Pour les juges du Palais-Royal, de tels locaux doivent être regardés comme étant occupés à titre privatif s'ils ne sont pas librement accessibles au public²⁰. En revanche, le Conseil d'État a censuré le jugement du tribunal administratif de Strasbourg qui n'avait pas recherché si l'association était fondée à se prévaloir de la réponse ministérielle Haby²¹, selon laquelle « *les salles de compétition, vestiaires et locaux d'hygiène des groupements sportifs ne sont pas imposables à la taxe d'habitation* », à hauteur des surfaces correspondant

15 CE, 23 nov. 2020, n° 425577, min. c/ Sté Ferragamo, mentionnée dans les tables du recueil Lebon ; Dr. fisc. 2020, n° 49, act. 435. - Sur les règles relatives au transfert indirect de bénéfices à l'étranger, V. CE, plén., 27 juill. 1988, n° 50020, SARL Boutique 2 M : JurisData n° 1988-600685 ; Lebon, p. 305 ; RJF 10/1988, n° 1139, p. 577. - CE, 9 nov. 2015, n° 370974, Sté Soudirep Textiles SA-NV : JurisData n° 2015-026400 ; Dr. fisc. 2016, n° 24, comm. 377.

16 CE, 13 nov. 2020, n° 424455, Orange, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon.

17 CE, plén., 5 déc. 2016, n° 398859, Orange : JurisData n° 2016-026287 ; JCP E 2016, act. 1037.

18 G. Blanluet, S. Austrey et B. Foucher, Quels enseignements tirer de la décision Orange du 13 novembre 2020 ? : FR 49/20, 1.

19 CE, 15 oct. 2020, n° 426383, Assoc. Ill Tennis Club de Strasbourg, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon. - À rapp. CE, 30 avr. 1915, n° 58414, Le Masque de fer : Lebon, p. 133.

20 Sur la condition d'occupation des locaux à titre privatif et l'absence d'accès libre au public, V. CE, sect., 7 févr. 1975, n° 88611, Ordre des avocats au barreau de Lille. - CE, 17 mars 1976, n° 97334, min. c/ Ordre des avocats au barreau de Dijon : Dr. fisc. 1976, n° 38, ID 5 180 ; Lebon, p. 850. - CE, 6 févr. 1981, n° 9217, min. c/ Ordre des avocats au barreau du Mans. - CE, 14 mai 1986, n° 69968, min. c/ Communauté israélite de Mulhouse. - CE, 26 juin 2002, n° 223362, Assoc. du Centre médical Docteur Bouffard-Vercelli. - CE, sect., 13 janv. 1993 n° 115474, Congrégation chrétienne des témoins de Jéhovah du Puy. - CE, 26 juill. 2018, n° 403389, Assoc. Sukyo Mahikari France : Dr. fisc. 2019, comm. 260, concl. E. Cortot-Boucher.

21 Rép. min. n° 29477 : JOAN 27 juin 1983, Haby, reprise au BOI-IF-TH-10-10-20, n° 70 et 110.

aux courts de tennis couverts sur lesquels l'association organise des compétitions. Cette insuffisance de motivation traduisait également une erreur de droit, selon le rapporteur public, dès lors qu'une partie des courts de tennis constituaient une salle de compétition. L'affaire a été renvoyée devant le tribunal administratif de Strasbourg. Au-delà des clubs de tennis, cette décision est importante pour toutes les associations exerçant une activité sportive dans des locaux couverts meublés les rendant aptes à leur objet.

6. Taxe foncière

10 - **Abandon du critère de dissociabilité.** - Par une importante décision de plénière fiscale du 11 décembre 2020, SA GKN Driveline²², le Conseil d'État a opéré un revirement bienvenu²³ de sa jurisprudence SAS Les Menuiseries du Centre²⁴ concernant les conditions de mise en œuvre de l'exonération de taxe foncière prévue par l'article 1382, 11° du CGI qui exonère de taxe foncière les outillages et autres installations et moyens matériels des établissements industriels à l'exclusion des installations foncières et des ouvrages d'art et voies de communication visés au 1° et 2° de l'article 1381 du CGI. Le Conseil d'État abandonne le critère de dissociabilité de l'immeuble qui rendait quasi-impossible l'exonération. Dorénavant, sont à nouveau exonérées les biens, tels que les installations de climatisation servant pour la production ou des réseaux de tuyauteries, qui relèvent d'un établissement qualifié d'industriel au sens de l'article 1499 du CGI²⁵, qui sont spécifiquement adaptés aux activités susceptibles d'être exercées dans un tel établissement et qui ne sont pas au nombre des éléments mentionnés au 1° et 2° de l'article 1381 du CGI²⁶. Cette solution concerne également la cotisation foncière des entreprises due par les entreprises industrielles.

22 CE, plén. fisc., 11 déc. 2020, n° 422418, SA GKN Driveline, mentionnée aux Tables : JurisData n° 2020-020369.

23 B. Toulemont et A. Nikolic, *Base d'imposition à la taxe foncière : un revirement jurisprudentiel salvateur* : FR fiscal Social, 6/21, 28 janv. 2021.

24 CE, 25 sept. 2013, n° 357029, SAS Les Menuiseries du Centre. - Par cette décision, le Conseil d'État avait jugé que les outillages et autres installations et moyens matériels des établissements industriels s'entendaient de ceux qui participaient directement à l'activité industrielle de l'établissement et sont dissociables des immeubles.

25 Rapp. CE, sect., 27 juill. 2005, n° 261899, 273663, min. c/ Sté des Pétroles Mioline : JurisData n° 2005-080738 ; RFP 2005, comm. 160, note O. Fouquet ; Dr. fisc. 2005, n° 47, comm. 754, concl. L. Olléon, note O. Fouquet.

26 V. CE, 16 nov. 1981, n° 24028, Électricité de France : JurisData n° 1981-60709.

Lorsqu'une première société est dissoute, par confusion de son patrimoine avec celui d'une seconde, cette seconde société est fondée à déduire une moins-value représentative de la perte réelle de valeur subie du fait de l'annulation des titres

7. Taxe sur la valeur ajoutée

11 - **Location de locaux nus professionnels : portée de l'option à la TVA.** - Par un arrêt en date du 9 septembre 2020²⁷, le Conseil d'État a confirmé la solution retenue par la cour administrative d'appel de Nancy²⁸ selon laquelle il résulte du 2° de l'article 260 du CGI et de l'article 193 de l'annexe II à ce code, interprétées conformément à celles de l'article 137 de la directive TVA du 28 novembre 2006²⁹ qu'elles transposent, qu'elles permettent

à un contribuable d'opter pour la soumission à la TVA de la location de certains seulement des locaux qu'il exploite dans un même bâtiment. Si elles lui permettent également d'opter pour l'imposition de l'ensemble des locations qu'il réalise dans ce bâtiment, et dans ce cas, seules celles de ces locations qui portent sur des locaux n'ouvrant pas droit à option restent exonérées de TVA, elles ne lui en font pas obligation. L'option exercée en vue de la soumission à la TVA de la location de certains seulement des locaux d'un même bâtiment n'a pas pour effet de soumettre à cette taxe la location des autres locaux. Il est rappelé, qu'en principe, l'activité de location de locaux nus est exonérée de TVA mais elle peut être soumise à la taxe par voie d'option. L'alinéa 3 de l'article 193 de l'annexe II au CGI prévoit que dans les immeubles ou ensemble d'immeubles comprenant à la fois des locaux nus donnés en location ouvrant droit à option et d'autres locaux, l'option ne s'étend pas à ces derniers mais elle s'applique « globalement à l'ensemble des locaux » nus. Faisant une lecture très littérale de ce texte, la doctrine administrative³⁰ estime que l'option exercée par les bailleurs couvrirait obligatoirement tous les locaux non exclus de son champ d'application qu'un bailleur possède dans un immeuble donné et que, par conséquent, l'option s'exerce en pratique immeuble par immeuble. Le Conseil d'État met un terme à cette interprétation littérale qui n'était pas conforme au droit de l'Union, notamment aux objectifs de la directive TVA. Comme le rapporteur public Romain Victor l'a

27 CE, 9 sept. 2020, n° 439143, min. c/ SCI Emo, mentionnée dans les tables du Recueil Lebon ; JurisData n° 2020-012975 ; Dr. fisc. 2020, n° 41, comm. 400, concl. R. Victor, note Alparslan, A. Herbelot et S. Laurent-Soliel : Option pour la TVA sur la location nue de locaux professionnels : le bailleur est délivré du « tout ou rien ».

28 CAA Nancy, 27 déc. 2019, n° 18NC02185, SCI Emo : JurisData n° 2019-024746 ; RJF 4/2020, n° 317, concl. N. Peton-Philipport ; Dr. fisc. 2020, n° 29, étude 312.

29 Cons. UE, dir. 2006/112/CE, 28 nov. 2006 : JOUE n° L 347, 11 déc. 2006, p. 1 ; JCP E 2006, act. 657.

30 BOI-TVA-CHAMP-50-10, 4 avr. 2014, § 120.

rappelé, la règle c'est l'exonération³¹ et imposer une option globale remet en cause l'exigence d'application cohérente et « uniforme » des exonérations prévues par la directive³² ; en effet, « le propriétaire de deux locaux commerciaux situés dans deux immeubles distincts serait, en application des règles françaises, mieux traité que le propriétaire de deux locaux commerciaux indépendants mais situés à la même adresse : le premier aurait tout loisir d'opter pour la TVA pour tout ou partie de ces locaux, alors que le second serait privé de cette liberté, et réduit à une alternative entre le "tout exonération" ou le "tout assujettissement" ». Avec la solution retenue par le Conseil d'État, plus conforme au droit de l'Union, le bailleur peut donc choisir pour quel local il opte à la TVA sans obligatoirement soumettre à la TVA les autres locaux éligibles d'un même immeuble.

12 - EHPAD : déductibilité partielle de la TVA grevant des dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments. - Par une décision min. c/ Sté Résidence de la Forêt³³ en date du 7 octobre 2020, le Conseil d'État est revenu sur sa décision le Parc de la Touques³⁴. Cette dernière avait jugé, après avoir rappelé qu'en règle générale, la déductibilité de la TVA n'est que partielle, à hauteur du prorata de déduction, lorsque les biens ou services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations taxées et pour la réalisation d'opérations exonérées, que cette déduction est toutefois intégrale « dans l'hypothèse particulière où l'assujetti est tenu de répercuter l'intégralité du coût de ces dépenses dans le prix de ses seules opérations taxées, alors même que les dépenses seraient aussi utilisées pour les opérations exonérées. ». Les juges du Palais-Royal en déduisaient la déductibilité intégrale de la TVA ayant grevé les dépenses d'administration générale, de fonctionnement et d'entretien général des bâtiments d'un EHPAD. Tirant les conséquences de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Volkswagen Financial Services (UK) Ltd³⁵, le Conseil d'État abandonne

l'approche financière pour retenir désormais le critère de l'utilisation effective des dépenses mixtes n'autorisant, dès lors, qu'une déduction partielle de la TVA afférente au titre des frais généraux. Il résulte de cette solution qui s'étend au-delà des EHPAD, que dorénavant lorsque les dépenses effectuées pour acquérir des biens ou des services font partie des frais généraux liés à l'ensemble de l'activité économique de l'assujetti, ce dernier bénéficie d'un droit à déduction de la TVA dont l'étendue varie selon l'usage auquel les biens et les services en cause sont destinés. Lorsque les biens ou services sont utilisés conjointement pour la réalisation d'opérations taxées et pour la réalisation d'opérations exonérées, la déductibilité n'est que partielle, même dans l'hypothèse où l'assujetti doit répercuter l'intégralité du coût de ces dépenses dans le prix des seules opérations taxées.

13 - Groupe TVA. - La directive TVA 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée permet de constituer des groupements de TVA. Ainsi, chaque État membre peut considérer comme un seul assujetti les personnes établies sur le territoire de ce même État membre qui sont indépendantes du point de vue juridique mais qui sont étroitement liées entre elles sur les plans financier, économique et de l'organisation. La Cour de justice de l'Union européenne a jugé, par une décision Skandia³⁶, que les prestations de services réalisées entre un siège et sa succursale membre d'un groupe TVA dans un autre État membre doivent être soumises à la TVA. Alors que l'article 162 de la loi de finances pour 2021 a instauré en France un régime de groupe TVA à compter du 1^{er} janvier 2023, il peut être utilement mentionné la décision BNP Paribas Securities Services³⁷ du 4 novembre 2020 par laquelle le Conseil d'État applique la jurisprudence européenne précitée en jugeant que si les opérations réalisées entre un siège et sa succursale avec laquelle il constitue un assujetti unique sont en principe des opérations internes non soumises à la TVA, il en va différemment lorsque celle-ci appartient, dans un autre État membre, à un groupe TVA. La Haute Assemblée confirme donc que « les prestations de services fournies par un établissement principal à sa succursale établie dans un autre État membre constituent des opérations imposables quand cette dernière est membre d'un groupement de TVA ». Comme le rapporteur public L. Cytermann l'a relevé, les « dépenses étaient affectées aux prestations de services destinées aux succursales qui constituaient dans leur intégralité des opérations imposables par application de la jurisprudence Skandia, et aucun prorata n'était donc applicable »³⁸. ■

31 CJCE, 1^{re} ch., 9 sept. 2004, aff. C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, pt 20 : Dr. fisc. 2005, n° 6, comm. 182 ; RJF 12/2004, n° 1292.

32 CJCE, 5^e ch., 4 oct. 2001, aff. C-326/99, Stichting Goed Wonen, pt 56 : Rec. CJCE 2001, p. I-6831 ; RJF 2002, n° 122.

33 CE, 7 oct. 2020, n° 426661, min. c/ Sté Résidence de la Forêt, concl. E. Bokdam-Tognetti, note F. Locatelli et Th. Hénique : Dr. fisc. 2020, n° 51-52, comm. 471.

34 CE, 5 oct. 2016, n° 390874, Le Parc de la Touques : Lebon T., p. 745 ; Dr. fisc. 2016, n° 42-43, comm. 558, concl. V. Daumas, note Th. Hénique et F. Olivard : Dr. fisc. 2017, n° 9, chron. 178, note J.-M. Moreno, spéc. n° 5 ; Dr. fisc. 2016, n° 42-43, act. 596, A. Grousset ; RJF 2016, n° 1077. - V. aussi CE, 20 oct. 2014, n° 364715, Sté La Galicia : JurisData n° 2014-025557 ; Lebon T., p. 648 ; Dr. fisc. 2014, n° 50, comm. 680, concl. V. Daumas ; RHF 2015, n° 19.

35 CJUE, 6^e ch., 18 oct. 2018, aff. C-153/17, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs c/ Volkswagen Financial Services (VWFS) UK Ltd : Dr. fisc. 2018, n° 45, act. 487 ; Europe 2018, comm. 484, S. Cazet.

36 CJUE, 17 sept. 2014, aff. C-7/13, Skandia : Dr. fisc. 2014, n° 50, comm. 681, note W. Stemmer, O. Courjon et M. Michenot.

37 CE, 4 nov. 2020, n° 435295, min. c/ BNP Paribas Securities Services.

38 V. P. Danis, Relations siège-succursale : une première application de l'arrêt Skandia : FR 49/20, 2.

404 La rédaction des moyens devant le juge fiscal en vue du pourvoi en cassation

François-Henri BRIARD,
avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation



Les moyens de cassation ne se résument pas à ce qui est imaginé et rédigé devant le Conseil d'État ou la Cour de cassation. Ils sont étroitement liés à l'argumentation précédemment développée devant les juges du fond. De nombreuses précautions s'imposent à cet égard, en particulier dans la matière fiscale. La qualité des mémoires et des conclusions ainsi que la stratégie choisie peuvent se révéler déterminants pour le succès ultérieur des pourvois.

Introduction

1 - Tous les intervenants du procès, juges de première instance, juges d'appel, juges de cassation, juges judiciaires et juges administratifs, agents de l'administration, avocats, avocats aux Conseils et directeurs fiscaux participent en France à une même œuvre de justice fiscale, pour que soit assurée la primauté de la règle de droit et l'unité de son interprétation ainsi que l'égalité des contribuables devant la loi. Chaque protagoniste a un rôle déterminé, mais les degrés de créativité juridique et de contrôle ne sont pas les mêmes selon les juridictions et leur niveau. Constituer ou défendre un dossier à l'occasion d'une vérification de comptabilité ou d'un contrôle fiscal offre une latitude d'action beaucoup plus importante que lorsqu'il s'agit de formuler des moyens de cassation ou d'y défendre après des années de contentieux. La perspective se restreint alors fortement et le paysage est plus limité. Car le pourvoi en cassation, qui n'est pas la voie d'accès à un troisième degré de juridiction, est le procès d'une décision juridictionnelle qui a été rendue en l'état des écritures et des pièces échangées devant elle. On découvre alors parfois la qualité de ce qui a été rédigé par les parties, mais aussi les carences des conclusions ou des mémoires échangés ; ces insuffisances comportent des conséquences non seulement pour la juridiction à qui les conclusions ou les mémoires étaient destinés, mais aussi pour les juridictions suprêmes appelées à connaître du litige bien plus tard. Bien sûr, les moyens de cassation qui naissent de la décision attaquée ou qui sont relatifs à la régularité externe de celle-ci, tels qu'incompétence, composition de la juridiction, irrégularités de procédure, dénaturation du dossier, d'une pièce ou des conclusions, ou encore motivation gravement déficiente, restent en général assez indifférents à la façon dont la discussion juridique s'est déroulée devant les juges du fond. Mais s'agissant des moyens de droit, il est souvent trop tard, dans le cadre d'une

instruction qui est essentiellement écrite, pour formuler ce qui aurait pu être conçu ou pensé auparavant, quand le champ était plus ouvert. Cette réduction du spectre du possible est essentiellement liée à la mission du juge de cassation, qui s'interdit traditionnellement, quel que soit l'ordre de juridiction, de connaître des questions de fait et des moyens nouveaux. La question est classique et ancienne devant la Cour de cassation depuis le règlement du chancelier, Henri-François d'Aguesseau de 1738 ; elle a pris devant le Conseil d'État une ampleur plus récente avec l'intervention de la loi du 31 décembre 1987, qui a donné au contrôle de cassation une place désormais considérable (les deux tiers de l'activité contentieuse). De ce point de vue le contentieux fiscal, qui est traditionnellement classé dans le contentieux de pleine juridiction en matière administrative, à raison des garanties offertes aux contribuables et du pouvoir de décharge du juge, mais qui est en réalité un contentieux de légalité, suit les grandes règles traditionnelles du pourvoi en cassation. Mais que faut-il faire en amont pour que cette phase ultime se déroule dans les meilleures conditions, notamment dès la procédure d'admission des pourvois ? Comment préparer au mieux les écritures de première instance et d'appel qui vont sceller le sort final d'un dossier ? Quels sont les écueils à éviter et les précautions à prendre ? Tel est l'objet des lignes qui suivent, qui sont écrites dans une perspective essentiellement opérationnelle, afin de permettre à celles et ceux qui sont appelés à œuvrer dans une procédure fiscale de faire présenter plus tard leur dossier dans les meilleures conditions, que ce soit Quai de l'Horloge ou au Palais-Royal¹.

1. Pour ce qui est de la seule matière civile, on consultera utilement l'article du doyen André Perdriau, A. Perdriau, *Les écritures des procès civils au regard de la Cour de cassation* : JCP G 1991, n° 1, doctr. 3479.

Le vade-mecum des bonnes conclusions en matière fiscale en vue du pourvoi en cassation, qui ne s'adresse qu'aux parties recevables à se pourvoir parce qu'elles étaient présentes dans l'instance devant les juges du fond², intéresse essentiellement deux domaines : la forme des moyens présentés aux juridictions subordonnées et le fond du droit, dans le cadre de la discussion juridique qui leur est soumise.

1. La forme des moyens

2 - Soucieux d'être en mesure d'exercer son contrôle, le juge de cassation, qu'il soit judiciaire ou administratif, veille traditionnellement à ce que les juges du fond se prononcent sur toutes les conclusions du demandeur et du défendeur et réponde à l'ensemble des moyens présentés devant eux ; la jurisprudence est dans ce domaine abondante et d'une remarquable stabilité³. Mais encore faut-il que ces moyens méritent une telle qualification, qu'ils ne soient inopérants et qu'ils atteignent un niveau qualitatif tel qu'ils justifient une réponse de la juridiction. Les rédacteurs des conclusions et des mémoires en première instance (ou en premier et dernier ressort) et en appel ont à cet égard une responsabilité considérable dans la formulation de leur argumentation ; c'est en fonction de ce qui aura été écrit que le contrôle de la juridiction suprême s'exercera.

A. - Moyens et arguments

3 - Le cadre optimal pour que l'avocat aux Conseils fiscaliste soit en mesure d'articuler devant le Conseil d'État ou la Cour de cassation des moyens solides et que le contrôle de cassation puisse être pleinement assuré peut être défini par une exigence simple : les griefs présentés devant les juges du fond doivent avoir été de véritables moyens. L'auteur du pourvoi en cassation sera d'autant plus à l'aise pour bâtir une critique fondée sur une insuffisance de motivation, un défaut de réponse, une dénaturation ou encore une erreur de droit qu'il pourra s'appuyer sur des mémoires ou conclusions présentés en dernier ressort qui contiennent des moyens au sens juridique le plus strict, c'est-à-dire, pour reprendre la définition classique du président Jacques Voulet « l'énonciation par une partie d'un fait, d'un acte ou d'un texte d'où, par un raisonnement juridique, elle prétend déduire le bien-fondé d'une demande ou d'une défense ». En matière fiscale, quel est le

moyen et quel est l'argument ? Comment éviter l'écueil de formuler un argument qui n'appellera ni réponse des juges du fond, ni censure du juge de cassation en cas de non-réponse ? Quelques exemples permettent de comprendre la distinction entre moyen et argument : un contribuable revendique le bénéfice de l'exonération fiscale attachée à l'implantation dans zones franches urbaines ; il ne développe pas un véritable moyen au regard de l'article 44 octies du CGI, qui privilégie le concept de création d'activité, mais se borne à soutenir qu'il conserve en zone franche urbaine sa comptabilité et ses documents de travail. La cour administrative d'appel ne répond pas, et le Conseil d'État en cassation estime que les juges du fond n'étaient pas tenus de répondre à ce simple argument⁴. En matière de redevances contractuelles qui sont la contrepartie de l'acquisition d'un élément incorporel devant figurer à l'actif immobilisé et ne constituent pas une charge déductible du résultat, un contribuable soutient en appel, pour tenter de démontrer que la condition de pérennité est réalisée, qu'il existe des liens familiaux entre les associés de la société concédante et la société concessionnaire. La cour n'examine pas cette argumentation et le Conseil d'État en cassation approuve la juridiction d'appel de n'avoir pas répondu à ce qui n'était qu'un argument⁵. Dans une affaire d'évaluation de plus-value professionnelle, la société bénéficiaire conteste cette appréciation par de nombreux éléments auxquels la cour administrative d'appel ne répond pas. Le Conseil d'État n'y voit pas un défaut de motivation car la société avait identifié un montant de plus-value imposable au sein du mali technique inscrit à son actif, de sorte que les juges du fond n'étaient pas tenus de répondre à chacun des arguments soulevés⁶. En matière d'exonération de droits d'enregistrement pour une activité de marchand de biens, une cour d'appel néglige de répondre à l'argument tiré de ce que si elle avait eu connaissance d'une instruction fiscale, elle n'aurait pas pris un engagement de revente ; la Cour de cassation confirme cette approche en considérant que les juges d'appel n'avaient pas à répondre à un simple argument, la loi suffisant à imposer un engagement et un délai de revente⁷. En revanche, quand sont invoqués de véritables moyens et qu'il n'y est pas répondu, la cassation est encourue : il en est ainsi d'un moyen de droit tiré de ce que la taxe sur les achats de viande constituerait une taxe d'effet équivalent à un droit de douane prohibé par le droit de l'Union⁸, d'un moyen faisant valoir une charge déductible des bénéfices non commerciaux d'un notaire⁹, d'un moyen tiré de l'opposabilité d'une doctrine administrative¹⁰, d'un moyen tiré de la méconnaissance des droits de la défense pendant une vérification de comptabilité¹¹, d'un moyen tiré de l'incompatibilité de l'article R. 281-2 du LPF avec la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales¹², ou encore d'un moyen faisant valoir la bonne foi du contribuable en matière de dé-

2. Cette problématique de la qualité pour se pourvoir peut se révéler complexe dans le contentieux général, mais en matière fiscale, le débat est réduit au contribuable et à l'administration fiscale, en qualité de demandeur ou de défendeur ; on notera la nécessité, en cas de pluralités de débiteurs de la créance fiscale, d'une représentation dans l'instance au fond, condition essentielle de recevabilité du pourvoi ultérieur.

3. Pour le Conseil d'État, statuant en matière de contentieux général, CE, 5 et 3^e ss-sect., 21 janv. 1994, n° 119172, Sté Léon Grosse. – CE, 9^e et 8^e ss-sect., 4 févr. 1994, n° 114704, Chevallier. – CE, 2^e et 1^{re} ss-sect., 20 mars 2000, n° 199013, Dpt Hauts-de-Seine : JurisData n° 2000-060400 ; Lebon T., p. 1157. – CE, 10^e et 9^e ch., 26 juin 2018, n° 416564, Le Berre : JurisData n° 2018-010712. – Et en matière fiscale, CE, 3^e et 8^e ss-sect., 16 juin 2010, n° 310668, Protin : JurisData n° 2010-009680 ; Lebon T., p. 719 ; Dr. fisc. 2010, n° 49, comm. 590, concl. É. Geffray, note A. Bonnet ; RJF 10/2010, n° 960. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 24 avr. 2012, n° 324919, SA Eurogram : JurisData n° 2012-009367 ; Dr. fisc. 2012, n° 38, comm. 442 ; RJF 7/2012, n° 717 et 753. – CE, 8^e et 9^e ss-sect., 17 avr. 2015, n° 371467, Sté Promotion des jeux de l'esprit. – CE, 10^e ch., 20 mars 2017, n° 399675, Sté Mercialis. – Pour la Cour de cassation en matière fiscale, quelques arrêts récents, Cass. com., 20 nov. 2019, n° 18-11.690 : JurisData n° 2019-021350. – Cass. com., 13 mars 2019, n° 17-22.202. – Cass. com., 28 nov. 2018, n° 17-18.409 : JurisData n° 2018-022187. – Cass. com., 24 mai 2017, n° 16-10.579 : JurisData n° 2017-010712 ; RJF 10/2017, n° 995. – Cass. com., 26 avr. 2017, n° 15-27.364 : 2017-008658 ; RJF 8-9/2017, n° 770. – Cass. com., 8 mars 2017, n° 15-20.237. – Cass. com., 11 janv. 2017, n° 15-22.796 : JurisData n° 2017-000792. – Cass. com., 5 juill. 2016, n° 14-28.882, F-D : JurisData n° 2016-014261. – Et en matière de visites domiciliaires, Cass. com., 7 juin 2011, n° 10-18.108, F-D : JurisData n° 2011-011201 ; Dr. fisc. 2011, n° 42, chron. 565, R. Salomon ; RSC 2011, p. 630, obs. S. Detraz.

4. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 16 mai 2011, n° 315382, Trézières : Lebon T., p. 901 ; Dr. fisc. 2011, n° 24, comm. 390, concl. C. Legras ; RJF 8-9/2011, n° 922.

5. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 23 déc. 2011, n° 341217, SARL Cambé Sport : Dr. fisc. 2012, n° 7-8, comm. 145, concl. L. Olléon, note J.-L. Pierre ; Comm. com. électr. 2012, comm. 87, note Ph. Neau-Leduc ; RJF 3/2012, n° 213 ; BGFE 2012, n° 1, p. 1 et s., obs. J. Turot.

6. CE, 8^e et 3^e ch., 27 mai 2020, n° 434412, SA Fromageries Bel : JurisData n° 2020-007155 ; Dr. fisc. 2020, n° 48, comm. 450, concl. R. Victor, note S. de Monès et V. Camatta.

7. Cass. com., 30 nov. 1999, n° 97-13.519 D, DGI c/ SNC Les quatre Ruisseaux : JurisData n° 1999-002746 ; RJF 2000, n° 422 ; Constr.-Urb. 2000, comm. 55, par N. Gonzalez-Gharbi.

8. CE, 9^e ss-sect., 26 nov. 2009, n° 313397, Sté Sotresco.

9. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 16 juin 2010, n° 310668, Protin : JurisData n° 2010-009680 ; Lebon T., p. 719 ; Dr. fisc. 2010, n° 49, comm. 590, concl. É. Geffray, note A. Bonnet ; RJF 10/2010, n° 960.

10. CE, 3^e ss-sect., 25 oct. 2010, n° 314246.

11. CE, 9^e ss-sect., 14 janv. 2011, n° 308243, Sté Doumerc Pneus.

12. CE, 9^e ss-sect., 18 déc. 2013, n° 337825, M.C.A.

duction de TVA¹³. Dans toutes ces affaires, qui ne constituent qu'une illustration très limitée des nombreuses cassations intervenues sur ce fondement, le Conseil d'État a censuré le défaut de réponse, mais après avoir constaté que la juridiction de fond était saisie d'un vrai moyen, fondé sur un fait ou un acte, comportant une déduction juridique et qui était opérant, c'est-à-dire de nature à influencer sur l'issue du litige fiscal. La Cour de cassation adopte la même démarche¹⁴ : encourt ainsi la cassation un arrêt qui ne répond pas au moyen tiré du caractère injustifié d'une pénalité¹⁵, au grief relatif à la justification d'un compte courant d'associé¹⁶ ou encore au moyen tiré de l'erreur commise dans l'assiette de la taxe de 3 % sur les immeubles possédés en France par certaines personnes morales¹⁷. C'est dire toute l'importance qui s'attache de ce point de vue à la formulation de moyens de qualité en premier et dernier ressort ou en appel par les conseils et juristes fiscaux qui en ont la responsabilité.

Recommandation : s'attacher à bâtir et présenter devant les juges du fond de véritables moyens opérants appelant une réponse de la part de la juridiction et ne pas se contenter de simples arguments.

B. - Complétude de l'argumentation

4 - Selon une approche classique, qui est commune au Conseil d'État et à la Cour de cassation, l'intensité du contrôle de la motivation de la décision juridictionnelle frappée de pourvoi est directement liée à la teneur de l'argumentation développée devant les juges du fond : plus celle-ci sera complète et qualitative, plus l'exigence de motivation pesant sur la juridiction à qui elle est destinée sera forte. Si l'instruction écrite est floue, elliptique ou imprécise, le juge de cassation admettra une réponse lapidaire ou cursive, se contentant même d'une simple référence aux pièces du dossier, visées de façon générale. À l'inverse, si l'argumentation est élaborée, les juges du fond devront y répondre de façon circonstanciée. Sera ainsi censuré, en matière de fiscalité internationale, un arrêt qui écarte de façon péremptoire l'existence possible d'une installation permanente alors que le contribuable et son conseil s'étaient donné le mal de produire de nombreux éléments qui permettaient de fonder une telle qualification¹⁸. En revanche, le juge de cassation ne fera jamais grief à des juges du fond

d'avoir écarté, même par prétérition, des arguments flous ou sans la moindre valeur juridique ; il sera alors dit que l'arrêt était suffisamment motivé et qu'il n'était pas tenu de répondre à tous les arguments du contribuable ou qu'il n'était pas tenu de suivre les parties dans le détail de leur argumentation¹⁹. De la même façon, le juge de cassation ne fera jamais grief aux juges du fond de ne pas avoir répondu à des moyens ou éléments de preuve non régulièrement produits par écrit (et signifiés en matière judiciaire) ou invoqués soit à l'audience, soit dans le cadre d'une note en délibéré²⁰. L'exigence de complétude des moyens présentés revêt une dimension particulière lorsque le débat en cassation porte sur une décision rendue par une juridiction d'appel. Il faut alors bannir toute approche « paresseuse » qui consisterait à servir à la juridiction d'appel le même plat que celui qui a été présenté aux juges de première instance, sans véritablement affronter la solution retenue par ces derniers. On sait en effet que la juridiction d'appel n'est jamais contrainte de répondre à des moyens qui se bornent à reproduire littéralement des moyens formulés en première instance, sans véritable critique du jugement attaqué²¹. La règle est encore plus claire en matière judiciaire, l'article 542 du Code de procédure civile imposant expressément à l'appelant une critique du jugement rendu par la juridiction du premier degré. Il est donc essentiel, de ce point de vue, que la rédaction des moyens d'appel marque un véritable « saut qualitatif » et prenne à bras-le-corps, pour la critiquer, la motivation de la décision des juges de première instance. Enfin, une argumentation fiscale complète doit s'attacher à bien déterminer l'objet du litige ; c'est cette précision qui permettra ensuite en cassation, le cas échéant, de soutenir avec succès un moyen tiré de la méconnaissance des termes du litige, en violation de l'article 4 du Code de procédure civile. Encourt ainsi la cassation sur ce terrain l'arrêt qui retient que l'état d'indivision dans lequel se trouvaient les héritiers sur la pleine propriété du bien litigieux n'en affectait pas la valeur au jour de sa transmission alors que le contribuable et sa fille demandaient clairement que soit appliquée une décote sur la valeur vénale pour tenir compte de l'état d'indivision dans lequel se trouvaient ledit contribuable et son épouse avant le décès de cette dernière et que l'administration fiscale ne discutait que le montant de cette décote²².

Recommandation : en suivant la trilogie fait ou acte-déduction juridique-incidence sur l'issue du litige, articuler des griefs complets, qui contraignent les juges du fond à une réponse appropriée et suffisante ; déterminer avec précision l'objet du litige ; en appel, critiquer de façon effective le jugement de première instance.

C. - Production de pièces

5 - Chacun sait toute l'importance que revêtent dans le débat contradictoire devant le juge fiscal les pièces produites par l'administration ou par le contribuable. Ce sont elles qui sont souvent décisives dans la solution retenue, lorsque celle-ci ne repose pas sur une problématique de pur droit. Ces pièces peuvent être issues d'une vérification, de l'exercice d'un droit de communication, d'une visite domiciliaire ou encore des ressources du contribuable lui-même. Mais il n'existe pas dans ce domaine de « session de rattrapage » devant le juge de cassation, qu'il soit judiciaire ou administratif. Là encore, la convergence de vue du Conseil d'État et de la Cour de

13. CE, 15 oct. 2015, n° 367468, *Sté nouvelle méditerranéenne de peinture et de revêtement*.

14. V. CE, 5 et 3^e ss-sect., 21 janv. 1994, n° 119172, *Sté Léon Grosse*. – CE, 9^e et 8^e ss-sect., 4 févr. 1994, n° 114704, *Chevallier*. – CE, 2^e et 1^{re} ss-sect., 20 mars 2000, n° 199013, *Dpt Hauts-de-Seine* : *JurisData* n° 2000-060400 ; *Lebon T.*, p. 1157. – CE, 10^e et 9^e ch., 26 juin 2018, n° 416564, *Le Berre* : *JurisData* n° 2018-010712. – Et en matière fiscale, CE, 3^e et 8^e ss-sect., 16 juin 2010, n° 310668, *Protin* : *JurisData* n° 2010-009680 ; *Lebon T.*, p. 719 ; *Dr. fisc.* 2010, n° 49, comm. 590, concl. É. Geffray, note A. Bonnet ; *RJF* 10/2010, n° 960. – CE, 8^e et 3^e ss-sect., 24 avr. 2012, n° 324919, *SA Eurogram* : *JurisData* n° 2012-009367 ; *Dr. fisc.* 2012, n° 38, comm. 442 ; *RJF* 7/2012, n° 717 et 753. – CE, 8^e et 9^e ss-sect., 17 avr. 2015, n° 371467, *Sté Promotion des jeux de l'esprit*. – CE, 10^e ch., 20 mars 2017, n° 399675, *Sté Mercialis*. – Pour la Cour de cassation en matière fiscale, quelques arrêts récents, *Cass. com.*, 20 nov. 2019, n° 18-11.690 : *JurisData* n° 2019-021350. – *Cass. com.*, 13 mars 2019, n° 17-22.202. – *Cass. com.*, 28 nov. 2018, n° 17-18.409 : *JurisData* n° 2018-022187. – *Cass. com.*, 24 mai 2017, n° 16-10.579 : *JurisData* n° 2017-010712 ; *RJF* 10/2017, n° 995. – *Cass. com.*, 26 avr. 2017, n° 15-27.364 : 2017-008658 ; *RJF* 8-9/2017, n° 770. – *Cass. com.*, 8 mars 2017, n° 15-20.237. – *Cass. com.*, 11 janv. 2017, n° 15-22.796 : *JurisData* n° 2017-000792. – *Cass. com.*, 5 juill. 2016, n° 14-28.882, F-D : *JurisData* n° 2016-014261. – Et en matière de visites domiciliaires, *Cass. com.*, 7 juin 2011, n° 10-18.108, F-D : *JurisData* n° 2011-011201 ; *Dr. fisc.* 2011, n° 42, chron. 565, R. Salomon ; *RSC* 2011, p. 630, obs. S. Detraz.

15. *Cass. com.*, 4 févr. 2014, n° 12-35.142.

16. *Cass. com.*, 10 déc. 2013, n° 12-28.421.

17. *Cass. com.*, 15 juin 2010, n° 09-67.290.

18. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 27 mars 2000, n° 188273, *Agopoff et Hanimyan* : *JurisData* n° 2000-060820 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 43, comm. 818, concl. J. Arrighi de Casanova ; *RJF* 5/2000, n° 593.

19. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 29 déc. 2014, n° 366210, *Maidanatz* : *RJF* 3/2015, n° 172. – *Cass. com.*, 8 juin 2017, n° 15-18.676, F-D : *JurisData* n° 2017-016025.

20. CE, 9^e ch., 7 oct. 2021, n° 437867, *BNP Paribas*.

21. V. a contrario, CE, 9^e ss-sect., 13 févr. 2008, n° 288433.

22. *Cass. com.*, 22 nov. 2016, n° 15-15.155 : *JurisData* n° 2016-026572.

cassation est totale²³. Toutes les pièces utiles doivent être impérativement produites en première instance ou en appel. À défaut, elles ne pourront plus être utilisées en cassation. La Cour de cassation manifeste à cet égard une grande rigueur, se déclarant systématiquement incompétente pour réexaminer les preuves produites devant les juges du fond, examiner de nouvelles preuves ou ordonner la moindre mesure d'instruction. Est ainsi irrecevable en cassation la production par le ministre de l'enveloppe originale contenant une lettre d'avis à tiers détenteur²⁴, l'invocation par l'administration de pièces nouvelles pour justifier de la pertinence d'une référence en matière de taxe foncière²⁵ ou encore la production par le contribuable de la photocopie d'une page de livre de recettes²⁶. La production de toutes les pièces requises devant les juges du fond est d'autant plus importante devant les juridictions administratives que le contrôle de dénaturation des faits opéré par le Conseil d'État repose sur ces mêmes pièces : plus celles-ci seront claires, complètes et pertinentes et plus le moyen de dénaturation (erreur grossière ou manque d'impartialité) aura des chances de prospérer. Il est en revanche concevable de procéder à une telle production de pièces nouvelles en cassation – mais cette démarche relève alors de la seule responsabilité de l'avocat aux Conseils – dans la perspective d'un règlement au fond par le Conseil d'État après cassation ou si la Cour de cassation, dans un intérêt de bonne administration de la justice, est appelée à statuer au fond²⁷. De la même façon, il peut être envisagé de produire devant le Conseil d'État ou la Cour de cassation, dans des contentieux fiscaux qui comportent un arrière-plan économique ou financier, des éléments nouveaux qui contribueront à l'information générale de la juridiction suprême, sans que ces pièces puissent être regardées comme ayant une nature juridique.

Recommandation : en demande ou en défense, veiller à rassembler toutes les pièces indispensables au succès de la thèse soutenue et les produire intégralement, sous peine de ne plus pouvoir le faire en cassation.

2. Le fond du droit

6 - Il ne suffit pas qu'une argumentation fiscale soit complète, claire et charpentée pour qu'elle prospère ; encore faut-il qu'elle possède un contenu pertinent et qu'elle soit soumise en temps utile aux juges du fond.

A. - Faits et droit

7 - Le juge de cassation ne connaît pas du fond des dossiers qui lui sont soumis. La règle est française, ancienne, fortement enracinée dans notre culture juridique et commune aux deux ordres de juridiction. Il en résulte une interdiction faite à ce juge suprême de remettre en cause l'appréciation souveraine²⁸ des faits par les juges du fond. La distinction du fait et du droit, sur laquelle repose ce précepte antique est parfois contestée en raison de son artificialité, qui couvrirait dans certains cas un refus de juger ou à l'inverse, quand l'appréciation souveraine est écartée, une incursion dans le domaine des juges du

fond. Mais le principe demeure malgré tout une ligne directrice fondamentale. Doit-il conduire à considérer que tout ce qui est dit devant eux en matière de faits ou de qualification non contrôlée est en définitive indifférent au devenir d'un pourvoi en cassation ultérieur ? ; en d'autres termes, est-ce parce que le juge de cassation ne connaît pas de l'appréciation des éléments de fait et de certaines qualifications qu'il n'existerait aucun lien entre le soin attaché en première instance ou en appel à la discussion des éléments de fait et le devenir du pourvoi en cassation ? Une réponse négative s'impose pour au moins trois raisons. Tout d'abord, c'est une lapalissade, le fait relevant du juge du fait, c'est devant ce dernier que doivent être conduits de façon exhaustive et efficace tous les débats purement factuels (faits ou qualifications juridiques non contrôlés) qui ne pourront plus être ensuite abordés en cassation : la proposition de rectification comportait-elle des indications suffisantes pour permettre au contribuable de faire valoir ses observations ? Une activité taxable à la TVA a-t-elle été frauduleusement dissimulée ? Des biens peuvent-ils être regardés, eu égard à leurs caractéristiques, comme des éléments d'immobilisation ? Des omissions affectant une comptabilité peuvent-elles être regardées comme traduisant une intention délibérée d'éluider l'impôt ? Une rémunération présente-elle un caractère excessif ? Les exemples pourraient être multipliés, de questions contentieuses dans lesquelles seuls les juges du fond sont compétents ; c'est devant eux, et eux seuls, que tout le soin requis devra être apporté aux écritures en matière de faits. Pour que le procès en cassation puisse se dérouler dans un cadre sain, sans tentatives de « rattrapage » de ce qui aurait dû être écrit auparavant sur les questions de fait, il est indispensable d'épuiser la discussion à cet égard. Ensuite, devant le juge administratif, la question de l'exactitude matérielle des faits peut être utilement développée en cassation²⁹ ; cette possibilité rend importante la discussion qui aura pu être conduite à cet égard en première instance ou en appel. Car les chances de succès d'un moyen de cassation tiré de l'inexactitude matérielle des faits seront d'autant plus fortes que les écritures de première instance ou d'appel auront été à cet égard les plus précises et les plus exactes possibles. Enfin, les constatations matérielles de la décision frappée de pourvoi, telles qu'elles auront pu être réalisées par les juges du fait sur le fondement des écritures et des pièces produites par les parties, seront essentielles en matière de moyen de pur droit devant le Conseil d'État comme devant la Cour de cassation, qui n'acceptent de s'engager dans cette voie que si leur raisonnement peut se fonder sur des constatations de fait qui ne résultent que de la décision attaquée. En d'autres termes, le moyen de pur droit ne pourra prospérer en cassation s'il ne repose sur aucun fait qui n'ait été constaté par les juges du fond ; cette exigence milite elle aussi dans le sens d'une couverture exhaustive des questions de fait en première instance et en appel. Pourront ainsi bénéficier de la qualification de moyen de pur droit susceptible d'être invoqué pour la première fois en cassation parce qu'ils n'exigent aucune nouvelle constatation de fait l'application d'une loi fiscale nouvelle plus douce à une situation constatée par les juges du fond en matière de droits d'enregistrement³⁰ ou encore la fixation du point de départ de la prescription abrégée par l'enregistrement ou la présentation à la formalité d'un acte ou de la déclaration révélant des droits et taxes³¹. Il en va de même pour les substitutions de motifs ; elles ne peuvent être réalisées par le juge de cassation, qui relève souvent qu'elles sont « suggérées » par la défense, qu'à la seule condition que cette opération n'exige aucune appréciation de nou-

23. Cass. civ., 29 avr. 1819 : S. 1819, 1, p. 320. – Cass. 2^e civ., 8 nov. 1962 : Bull. civ. II, n° 707. – Cass. 3^e civ., 22 janv. 1985, n° 83-16.874 : JurisData n° 1985-700360. – Cass. 1^{re} civ., 25 avr. 1989, n° 87-14.113 : JurisData n° 1989-001944 ; Bull. civ. I, n° 164.

24. CE, 3^e ch., 22 juin 2017, n° 407739. – CE, 3^e et 8^e ss-sect., 16 mai 2008, n° 290105, min. c/ Levesque : JurisData n° 2008-081337 ; Dr. fisc. 2008, n° 24, comm. 380 ; RJF 8-9/2008, n° 1015 ; BDCF 8-9/2008, n° 113, concl. F. Séners.

25. CE, 8^e ss-sect., 3 oct. 2012, n° 344489.

26. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 18 oct. 1993, n° 108895.

27. Cass. com., 23 juin 2021, n° 17-31.202 : JurisData n° 2021-011258.

28. Le terme de « souveraineté » provient semble-t-il de la pratique judiciaire de l'Ancien Régime de la France, où les cours souveraines interprétaient librement les coutumes du pays.

29. V. par ex., CE, 8^e et 3^e ss-sect., 10 juin 2010, n° 308495, SAS Caron : RJF 10/2010, n° 880.

30. Cass. com., 13 janv. 2009, n° 08-13.372.

31. Cass. com., 17 janv. 2018, n° 16-19.494.

velles circonstances de fait³². La règle vaut enfin pour le succès des moyens tirés de ce que les juges du fond n'ont pas tiré les conséquences légales de leurs constatations de fait³³. Dans toutes ces situations, les constatations des juges du fond, elles-mêmes issues des productions des parties, seront déterminantes pour le sort de l'instance en cassation. C'est dire toute l'importance qui s'attache à la discussion des questions de fait devant les juridictions subordonnées.

Recommandation : épuiser toutes les discussions de fait en recherchant l'exactitude, la précision et la pertinence des éléments qui pourront être constatés par les juges du fond.

B. - Moyens juridiquement solides

8 - On ne dira jamais assez combien est déterminante dans le procès fiscal la qualité de fond des moyens présentés, aussi bien en demande qu'en défense. Plus l'argumentation sera bien conduite, serrée, sobre, complète et pertinente, plus les chances de voir aboutir la position soutenue seront fortes. Ceci est particulièrement vrai pour ce qui concerne l'erreur de droit, communément dénommée violation de la loi par la Cour de cassation. L'erreur de droit est le moyen « noble » du contentieux fiscal. Il touche au sens de la norme, à son application et à son interprétation. Le droit fiscal est le lieu de prédilection des interprétations « constructives », dans des conditions qui aboutissent à des décisions qui s'apparentent presque à des arrêts de règlement. Le juge de cassation attache par ailleurs une importance particulière au contrôle de la pertinence des critères retenus par les juges du fond pour l'application d'une règle de droit. Il est donc important, pour le contribuable ou pour l'administration, d'inviter ces derniers à se fonder sur les bons critères. En matière de mauvaise foi au sens de l'article 1729 du CGI par exemple, il sera essentiel de bien placer le débat sur le comportement du contribuable, notamment au regard d'une éventuelle intention de dissimulation ; cette approche permettra ensuite de faire censurer en cassation la décision des juges du fond pour erreur de droit si la juridiction n'a pas procédé à une telle recherche. De la même façon, en matière de holding animatrice, il sera d'autant plus aisé d'obtenir une décision favorable de la Cour de cassation sur le terrain du défaut de base légale (insuffisance des constatations de fait pour l'application de la règle de droit) que les conclusions d'appel auront mis l'accent sur la question de la participation active et effective de la structure holding à la conduite de la politique du groupe³⁴. Les moyens seront d'autant plus complets qu'ils exploiteront aussi toutes les ressources, non seulement normatives et jurisprudentielles, mais aussi issues de décisions émanant de juridictions d'un autre ordre, notamment à raison de l'autorité de chose jugée qui pourrait avoir une incidence sur le litige. On pensera notamment au caractère absolu de l'autorité des constatations matérielles du juge pénal et à l'autorité des décisions du Conseil constitutionnel en application de l'article 62 de la Constitution. Enfin, en matière de contentieux judiciaire de l'impôt, certaines situations nécessitant le travail d'interprétation d'un écrit justifient la plus grande prudence si les possibilités d'invoquer un moyen de dénaturation devant la Cour de cassation veulent être préservées. Le grief de dénaturation devant la Cour de cassation exige en effet une parfaite clarté et précision de l'acte en cause ; si le contribuable s'est aventuré dans une analyse d'interprétation qui laisse ouvertes plusieurs voies, il est fort à craindre que la Cour suprême, constatant cette position développée devant les juges du fond, considère que le justiciable avait

lui-même admis la possibilité de plusieurs interprétations rendues nécessaires par l'ambiguïté de l'écrit, dans des conditions incompatibles avec la clarté et la précision exigées de l'acte en cause pour qu'il puisse être envisagé qu'il ait été dénaturé par la juridiction subordonnée³⁵.

Recommandation : s'attacher à une rédaction juridique claire, qualitative et développée des moyens contentieux.

C. - Moyens opérants

9 - Un autre conseil à retenir pour l'écriture des moyens est bien sûr la formulation de moyens opérants. Du point de vue de la motivation, il a déjà été rappelé que les juges du fond n'encourent aucune critique s'ils se sont abstenus de répondre à un grief qui n'était pas un véritable moyen. Sur le fond, cette règle se traduit par la nécessité de présenter au juge fiscal des moyens opérants, c'est-à-dire qui peuvent avoir une incidence réelle sur l'issue de la discussion contentieuse. Même s'il est fondé, un moyen inopérant n'exige jamais une réponse de la part de la juridiction à qui il est destiné ; ceci est vrai aussi en matière fiscale³⁶.

Recommandation : éviter les discussions inutiles sur des points qui n'ont pas d'incidence déterminante sur l'issue du litige ; concentrer l'argumentation sur des aspects opérants.

D. - Moyens définitifs

10 - La plume est parfois fatale. En matière judiciaire comme en contentieux administratif, une partie ne peut soutenir une position contraire à celle qu'elle avait développée devant les juges du fond. La raison en est simple : le contrôle de cassation s'exerçant à l'égard d'une décision juridictionnelle et non d'une affaire dans son ensemble, et le cadre du litige ayant été définitivement cristallisé avant le pourvoi, aucune critique contraire à ce qui a déjà été débattu ne peut être admise. La jurisprudence est stricte dans ce domaine, aussi bien devant le Conseil d'État que devant la Cour de cassation : le contribuable qui conteste un redressement devant les juges du fond ne peut soutenir en cassation que ces derniers n'étaient saisis que de la validité d'une transaction³⁷ ; l'administration fiscale qui a invité une cour d'appel à juger pertinents des éléments de comparaison qu'elle a produits ne peut plus en cassation se prévaloir d'une taxation d'office³⁸ ; un contribuable qui a pris le risque de reconnaître formellement devant les juges du fond le caractère professionnel de parts ou actions ne peut plus contester cette qualification en cassation³⁹. Dès lors, une attention toute particulière doit être accordée devant les juges du fond à certains choix qui ne pourront plus être ensuite remis en cause.

Recommandation : concevoir et mettre en œuvre une stratégie réfléchie ; rédiger avec prudence les moyens qui engagent définitivement.

E. - Moyens nouveaux

11 - Si le Conseil d'État et la Cour de cassation s'accordent encore parfaitement sur un point, c'est bien celui de l'irrecevabilité des moyens nouveaux en cassation : le juge suprême étant régulateur du droit et juge de la décision attaquée, et non du litige lui-même, seuls peuvent être débattus devant lui des moyens déjà soumis aux juges du

32. CE, 9^e et 10^e ch., 4 juin 2021, n° 434207 : Dr. fisc. 2021, n° 23, act. 338. – Cass. com., 26 juin 2012, n° 11-21.160, FS-P+B, Thiébaut : JurisData n° 2012-014263 ; Dr. fisc. 2012, n° 28, act. 302 ; RFN 2012, alerte 113, note J.-J. Lubin. – Cass. com., 22 nov. 2005, n° 03-19.357 : JurisData n° 2005-030923.

33. Cass. com., 14 avr. 2021, n° 18-15.623, F-D : JurisData n° 2021-006193 ; RFP 2021, act. 95.

34. Cass. com., 8 juin 2017, n° 15-18.676, F-D : JurisData n° 2017-016025.

35. Cass. com., 21 mars 2018, n° 16-17.492 : JurisData n° 2018-004158.

36. CE, 9^e et 10^e ch., 19 mai 2021, n° 432370, Sté Publicis Groupe : Dr. fisc. 2021, n° 21, act. 307. – CE, 9^e ch., 12 juin 2020, n° 424626, Sté Jet Foncière : JurisData n° 2020-010427. – CE, 23 janv. 2015, n° 354961, Sté Saint-Honoré-Bains.

37. Cass. com., 20 nov. 2019, n° 18-12.824.

38. Cass. com., 10 oct. 2018, n° 17-15.975 et 17-15.976.

39. Cass. com., 24 sept. 2013, n° 11-26.307.

fond. Sous la réserve de quelques exceptions, au nombre desquelles figurent les moyens d'ordre public dont il sera question plus loin, la règle est impérative et conforme aux exigences du procès équitable⁴⁰. Elle est mise en œuvre avec rigueur par le Conseil d'État⁴¹ et la Cour de cassation. Devant le Conseil d'État, il est fait une application classique de la jurisprudence *Intercoptic*⁴². La Cour de cassation, qui applique cette règle au juge de cassation aussi bien qu'aux parties, se réfère pour sa part très classiquement aux dispositions de l'article 619 du Code de procédure civile qui dispose que « les moyens nouveaux ne sont pas recevables devant la Cour de cassation » et qualifie ces moyens de « *mélangés de fait et de droit* »⁴³. L'application de ce texte en matière fiscale est très fréquente, soit qu'elle concerne l'objet de la demande ou sa cause juridique, soit qu'elle intéresse des pièces ou faits nouveaux ; elle intéresse bien sûr au premier chef les avocats aux Conseils, qui sont confrontés à cette limite importante. Mais les rédacteurs de conclusions et mémoires de première instance et d'appel doivent aussi y être attentifs. Car elle leur impose de ne jamais négliger un moyen qui ne pourra être invoqué ensuite, devant le juge de cassation, hormis les moyens implicitement soulevés devant les juges du fond, les moyens nés de la décision attaquée, les moyens de pur droit et les moyens d'ordre public.

Recommandation : veiller à épuiser toutes les ressources normatives et jurisprudentielles par la mise en œuvre de l'ensemble des moyens possibles et pertinents devant les juges fond, qui ne pourraient plus être invoqués devant le juge de cassation.

F. - Moyens d'ordre public

12 - Faut-il, en première instance ou en appel, se reposer sur ce concept bien connu du moyen d'ordre public pour négliger toute précaution de rédaction, les moyens d'ordre public pouvant être et devant même parfois être soulevés d'office par le juge de cassation ? En d'autres termes, peut-on raisonnablement considérer que sur ces points, le pourvoi en cassation pourra être une sorte de « *session de rattrapage* » ? La réflexion est exacte pour un certain nombre de moyens qui, en effet, peuvent être classés dans cette catégorie, qu'ils relèvent de l'incompétence, des irrégularités de procédure ou du champ d'application de la loi. Mais les limites de l'exercice existent et elles sont parfois surprenantes en contentieux fiscal. Doivent ainsi être impérativement soulevés devant les juges du fond sans pouvoir bénéficier de la qualification de moyen d'ordre public (quelques illustrations récentes en matière administrative) : le grief tiré de la violation des dispositions de l'article L. 57 du LPF par une proposition de rectification⁴⁴, un moyen tiré de l'erreur commise dans les modalités

de calcul du quotient familial⁴⁵, le moyen tiré de ce que le droit de communication de l'administration ne pouvait être mis en œuvre alors que le contribuable était incarcéré⁴⁶ ou encore le moyen tiré du principe de responsabilité personnelle et de personnalité des peines⁴⁷.

Recommandation : invoquer tous les moyens sérieux ; avoir conscience, en rédigeant les mémoires et les conclusions devant les juges du fond, des limites du moyen d'ordre public en cassation.

G. - Droit de l'Union et droit conventionnel

13 - Chacun sait la place considérable que tiennent aujourd'hui dans la jurisprudence du Conseil d'État et de la Cour de cassation le droit de l'Union européenne et le droit conventionnel issu de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. La matière fiscale n'échappe pas à cette tendance contemporaine⁴⁸. Le Conseil d'État juge de cassation a développé dans ce domaine une jurisprudence active, qui le conduit régulièrement à appliquer et à interpréter ces normes internationales, ainsi qu'à procéder à des renvois préjudiciels qui paraissent de plus en plus nombreux devant la Cour de justice de l'Union européenne, aux termes de questions élaborées ; le jour viendra sans doute aussi où la Cour européenne des droits de l'homme sera saisie pour avis en matière fiscale, comme la Haute Juridiction administrative l'a récemment fait en contentieux général⁴⁹. Et il est acquis que certaines grandes décisions récentes du Conseil d'État dans le domaine de la fiscalité n'ont eu pour seul fondement que le droit de l'Union ou le droit conventionnel. À titre d'illustration, c'est le principe de libre circulation des capitaux qui a permis au contentieux du précompte mobilier de prospérer (partiellement, et peut-être un jour totalement)⁵⁰ ; c'est aussi le seul article 1^{er} du premier protocole additionnel de la Convention européenne des droits de l'homme qui a rendu possible l'indemnisation de la perte de l'espérance légitime résultant du régime du bénéfice mondial consolidé⁵¹. Quelle est dans ce domaine la préconisation majeure pour la rédaction des écritures devant les juges du fond ? Cette question ne se pose pas lorsque le Conseil d'État est saisi en premier et dernier ressort, notamment dans le cadre du contentieux des instructions fiscales ; le droit de l'Union et le droit conventionnel peuvent alors sans difficultés être mis en œuvre pour la première fois. Mais pour les conclusions et mémoires produits en appel avec la perspective d'un pourvoi en cassation ultérieur, trois recommandations peuvent être formulées. Il est tout d'abord important d'acquiescer le « *réflexe* » d'invoquer ces normes internationales, fut-ce au prix d'une imagination parfois difficile à mettre en œuvre. Ensuite et surtout, il est essentiel d'y procéder, même si le succès paraît aléatoire, au risque de ne plus pouvoir le faire en cassation. Malgré les réguliers coups de boutoir qui sont portés contre cette colonne du temple qui contrarie les adeptes d'une conception extensive de l'ordre juridique européen, le Conseil d'État maintient en effet contre vents et marées, selon les termes du rapporteur public, Alexandre Lallet, la

40. CEDH, 29 août 2000, n° 40490/98, *Jahnke et Lenoble c/ France* : JCP G 2000, II, 10435, note A. Perdriau.

41. Pour une synthèse récente, V. concl. R. Chambon ss CE, 4^e et 1^{re} ch., 22 mars 2021, n° 418503 – Et la jurisprudence citée, CE, 27 juin 1919, *Viallat et fils* : *Lebon*, p. 561. – CE, 10 déc. 1924, *Sté des établissements Dufour et C^{ie}* : *Lebon*, p. 993. – CE, 6 mai 1925, *Gilbert et a.* : *Lebon*, p. 437. – CE, 29 déc. 1926, *Dame Veuve Buquet* : *Lebon*, p. 1190. – CE, sect., 28 févr. 1936, *Sté Travaux industriels de l'électricité Trindel* : *Lebon*, p. 263. – CE, 10 juill. 1954, *Sté Neptune* : *Lebon*, p. 476. – CE, 30 nov. 1956, *Sté des ateliers de construction et de chaudronnerie du Midi* : *Lebon*, p. 454. – CE, 26 févr. 1958, *Cayro* : *Lebon*, p. 129. – CE, ass., 22 juin 1962, *Secrétaire d'État à la Marine c/ Guillaume* : *Lebon*, p. 417. – CE, 15 déc. 1965, *Ville de Calais* : *Lebon*, p. 692. – CE, 30 avr. 1971, *Tugas-Masachs* : *Lebon*, p. 322. – CE, sect., 6 déc. 1974, n° 95428, *min. Anciens combattants et Victimes de guerre c/ Rondot*. – CE, ss-sect. réunies, 8 févr. 1980, n° 13957, *Maugard* – pour quelques exemples récents.

42. CE, sect., 20 déc. 1953 : *Lebon*, p. 88.

43. Cass. com., 2 juin 2021, n° 19-19.213 : *JurisData* n° 2021-009530. – Cass. com., 2 juin 2021, n° 19-21.957 : *JurisData* n° 2021-009530. – Cass. com., 20 nov. 2019, n° 18-10.401 : 2019-020589. – Cass. com., 20 nov. 2019, n° 18-10.413 : *JurisData* n° 2019-020589. – Cass. com., 26 avr. 2017, n° 16-10.871 et 16-11.033.

44. CE, 3^e et 8^e ch., 5 juill. 2021, *BNP PARIBAS*, n° 414463.

45. CE, 3^e et 8^e ch., 5 juill. 2021, n° 434517 : *Dr. fisc.* 2021, n° 40, comm. 381, concl. M.-G. Merloz, note L. Chatain.

46. CE, 9^e ch., 11 févr. 2021, n° 432960.

47. CE, 8^e ch., 22 juill. 2020, n° 424427.

48. V. aussi, B. Stirn, *Le Conseil d'État et l'ordre juridique européen*, discours 9 oct. 2014, Grenoble.

49. CE, ass., 15 avr. 2021, n° 439036, *Forestiers privés de France (Fransylva)* : *JurisData* n° 2021-006870 ; JCP G 2021, 660, note J. Andriantsimbazovina.

50. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 10 déc. 2012, n° 317075, *min. c/ Sté Accor et 317074*, *min. c/ Sté Rhodia* : *JurisData* n° 2012-030189 ; *Dr. fisc.* 2013, n° 10, comm. 184, concl. N. Escaut, note J.-L. Pierre ; RJF 2/2013, n° 161.

51. CE, plén. fisc., 25 oct. 2017, n° 403320, *min. c/ Sté Vivendi* : *JurisData* n° 2017-020886 ; *Lebon*, p. 324 ; *Dr. fisc.* 2018, n° 7-8, comm. 188, concl. É. Crépey ; RJF 1/2018, n° 131, chron. A. Iljic, p. 7 ; FR 45/2017, inf. 4.

« vénérable jurisprudence Sté Morgane »⁵², qui interdit jusqu'à ce jour de regarder comme étant d'ordre public, donc recevable pour la première fois en cassation, tout moyen tiré de la contrariété du droit interne au droit de l'Union, même lorsqu'est en cause l'applicabilité de la loi au litige. Cette approche vaut aussi pour le droit conventionnel⁵³. Il semble que cette fermeté relève d'une véritable politique jurisprudentielle qui refuse de reconnaître un caractère d'ordre public aux moyens tirés de la violation d'une norme supérieure⁵⁴. Il existe au Palais Royal une seule exception à cette règle qui paraît intangible ; c'est celui des conventions fiscales internationales, matière dans laquelle le juge de cassation peut relever d'office un moyen tiré du champ d'application de la convention en litige⁵⁵. Devant la Cour de cassation, les ouvertures au moyen nouveau en matière de droit de l'Union et de droit conventionnel paraissent plus importantes, ce type de grief étant qualifié de pur droit et parfois relevé d'office⁵⁶. Enfin et en tout état de cause essentiel de ne pas oublier le droit de l'Union, ni celui de la Convention européenne des droits de l'Homme, en dernier ressort avant le pourvoi en cassation. Si une réelle question d'interprétation ou de validité se pose, qui justifie un renvoi devant la Cour de Luxembourg, les conseils pourront utilement saisir les juges du fond d'une ou plusieurs questions préjudicielles, sans attendre que le juge suprême y procède. Ils pourront à cet égard s'inspirer de la formulation de ces questions par le Conseil d'État ou la Cour de cassation, avec une structure comparable aux questions suivantes (illustrations récentes)⁵⁷ :

- l'article 8 bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 méconnaît-il le droit à un procès équitable garanti par les articles 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales en ce qu'il n'exclut pas, par principe, les avocats intervenant au titre d'une mission juridictionnelle du champ des intermédiaires devant fournir à l'administration fiscale les informations nécessaires à la déclaration d'un montage fiscal transnational

ou devant notifier cette obligation à un autre intermédiaire ; méconnaît-il les droits au respect de la correspondance et de la vie privée garantis par les articles 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales en ce qu'il n'exclut pas, par principe, les avocats intervenant au titre d'une mission d'évaluation de la situation juridique de leur client du champ des intermédiaires devant fournir à l'administration fiscale les informations nécessaires à la déclaration d'un montage fiscal transnational ou devant notifier cette obligation à un autre intermédiaire⁵⁸ ;

- les dispositions de l'article 4 de la directive 90/435/CE du 23 janvier 1990, compte tenu notamment du paragraphe 2 de son article 7, font obstacle à une disposition, telle que celle de l'article 223 sexies du CGI, qui prévoit, pour la correcte mise en œuvre d'un dispositif destiné à supprimer la double imposition économique des dividendes, un prélèvement lors de la redistribution par une société mère de bénéfices qui lui ont été distribués par des filiales établies dans un autre État membre de l'Union européenne⁵⁹ ;

- l'article 392 de la directive du 28 novembre 2006 doit-il être interprété comme réservant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition a été soumise à la taxe sur la valeur ajoutée sans que l'assujetti qui les revend ait eu le droit d'opérer la déduction de cette taxe ou permet-il d'appliquer ce régime à des opérations de livraisons d'immeubles dont l'acquisition n'a pas été soumise à cette taxe, soit parce que cette acquisition ne relève pas du champ d'application de celle-ci, soit parce que, tout en relevant de son champ, elle s'en trouve exonérée ; cet article doit-il être interprété comme excluant l'application du régime de taxation sur la marge à des opérations de livraisons de terrains à bâtir dans les deux hypothèses suivantes : (1) lorsque ces terrains, acquis non bâtis, sont devenus, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, des terrains à bâtir, (2) lorsque ces terrains ont fait l'objet, entre le moment de leur acquisition et celui de leur revente par l'assujetti, de modifications de leurs caractéristiques telles que leur division en lots ou la réalisation de travaux permettant leur desserte par divers réseaux (voirie, eau potable, électricité, gaz, assainissement, télécommunications)⁶⁰ ;

- au regard de l'article 56 du traité instituant la Communauté européenne, devenu l'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la circonstance que l'application des règles rappelées au point 5 de la présente décision, afin de compenser la double imposition de dividendes versés à une société imposable à l'impôt sur les sociétés dans l'État membre dont elle est résidente par une société résidente d'un autre État et soumis, du fait de l'exercice par cet État de sa compétence fiscale, à une retenue à la source, soit susceptible de laisser subsister un désavantage au détriment des opérations portant sur des titres de sociétés étrangères réalisées par des sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés dans le premier État implique-t-elle que celui-ci, dès lors que le choix a été fait de compenser la double imposition, aille au-delà de la renonciation à percevoir les recettes fiscales qu'il retirerait de l'imposition à l'impôt sur les sociétés des dividendes en cause⁶¹ ;

52. CE, sect., 11 janv. 1991, n° 90995, Sté Morgane : Lebon, p. 9 ; Dr. fisc. 1991, n° 30, comm. 1576 ; RJF 2/1991, n° 219, concl. contraires M.-D. Hagelsteen, p. 83 ; RFDA 1991, p. 652. — CE, 9^e et 8^e ss-sect., 28 juill. 1993, n° 118717, M. Bach et a. : JurisData n° 1993-047399 ; Lebon p. 237 ; Dr. fisc. 1994, n° 5, comm. 152 ; RJF 10/1993, n° 1299. — Concl. A. Lallet ss CE, ass., 21 avr. 2021, n° 393099, 394922, 397844, 397851, 424717 et 424718, French Data Network et a. — V. sur cet arrêt JCP G 2021, 659, note A. Iliopoulou-Penot.

53. Sur l'impossibilité d'invoquer pour la première fois en cassation un moyen tiré de l'incompatibilité d'une règle de procédure fiscale avec l'article 6-1 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales, CE, 9^e et 8^e ss-sect., 16 janv. 1995, n° 112746, SARL Constructions industrielles pour l'agriculture : Lebon, p. 35 ; Dr. fisc. 1995, n° 22, comm. 1187 ; RJF 3/1995, n° 302.

54. Concl. L. Cytermann ss CE, 3^e et 8^e ch., 26 janv. 2021, n° 429381 et 429410 : JurisData n° 2021-001497 ; Dr. fisc. 2021, n° 20, comm. 256.

55. CE, ass., 28 juin 2002, n° 232276, min. c/ Sté Schneider Electric : JurisData n° 2002-080182 ; Lebon, p. 233 ; Dr. fisc. 2002, n° 36, comm. 657 ; Dr. sociétés 2002, comm. 184, note J.-L. Pierre ; RJF 10/2002, n° 1080, chron. L. Olléon, p. 755 ; BDCF 10/2002, n° 120, concl. S. Austry ; Rev. sociétés 2002, p. 538 et s., obs. O. Fouquet ; LPA 17 août 2002, p. 4 et s., note B. Boutemy, E. Meier et Th. Perrot ; BJS 2002, n° 200, note Ch. Nouel et S. Reeb ; BGFE 2002, n° 4, p. 3 et s., obs. E. Davoudet ; FR 34/2002, p. 14, obs. N. Chahid-Nourai et P. Couturier ; GAJF 4^e, éd. n° 4. — V. P. Dibout, L'inapplicabilité de l'article 209 B du CGI face à la Convention franco-suisse du 9 septembre 1966 (à propos de l'arrêt CE, ass., 28 juin 2002, Schneider Electric) : Dr. fisc. 2002, n° 36, étude 28. — CE, 9^e et 10^e ch., 20 sept. 2017, n° 392231, Sté Mecatronic : JurisData n° 2017-018068 ; Dr. fisc. 2017, n° 50, comm. 584, concl. É. Bokdam-Tognetti ; RJF 2017, n° 1231.

56. Cass. com., 30 mai 2000 : Bull. civ. IV, n° 211. — Cass. ch. mixte, 7 juill. 2017, n° 15-25.651 : JurisData n° 2017-014143 ; Contrats, conc. consom. 2017, comm. 219, note L. Leveneur ; JCP G 2017, 926, comm. C. Quezel-Amburnaz ; JCP G, 2017, doctr. 1355, n° 9, obs. R. Libchaber.

57. Les exemples reproduits sont tirés de décisions du Conseil d'État, la chambre commerciale de la Cour de cassation étant peu encline à procéder à de tels renvois.

58. CE, 8^e et 3^e ch., 25 juin 2021, n° 448486, Conseil national des Barreaux, Barreau des Hauts-de-Seine et a. : Dr. fisc. 2021, n° 26, act. 386.

59. CE, 8^e et 3^e ch., 23 oct. 2020, n° 442224, SE Schneider Electric, SA Axa, SA BNP Paribas, SA Engie, SA Orange et 442248, SA Air Liquide : JurisData n° 2020-017620 ; Dr. fisc. 2021, n° 5, comm. 135, concl. K. Ciavaldini ; RJF 1/2021, n° 77.

60. CE, 3^e et 8^e ch., 25 juin 2020, n° 416727, Sté Icade Promotion Logement ; Dr. fisc. 2021, n° 30-35, comm. 325.

61. CE, plén., 24 avr. 2019, n° 399952, Société Générale : JurisData n° 2019-006433 ; Dr. fisc. 2019, n° 18-19, act. 229 ; Dr. fisc. 2019, n° 38, chron. 372, C. Acard, spéc. n° 8.

- les dispositions de l'article 8 de la directive du 19 octobre 2009 doivent-elles être interprétées en ce sens qu'elles font obstacle à ce que la plus-value réalisée à l'occasion de la cession des titres reçus à l'échange et la plus-value en report soient imposées selon des règles d'assiette et de taux distinctes ⁶² ;

- ces mêmes dispositions doivent-elles en particulier être interprétées en ce sens qu'elles s'opposent à ce que les abattements d'assiette destinés à tenir compte de la durée de détention des titres ne s'appliquent pas à la plus-value en report, compte tenu de ce que cette règle d'assiette ne s'appliquait pas à la date à laquelle cette plus-value a été réalisée, et s'appliquent à la plus-value de cession des titres reçus à l'échange en tenant compte de la date de l'échange et non de la date d'acquisition des titres remis à l'échange ;

- la directive 2015/64/UE du 21 juin 2011 doit-elle être interprétée en ce sens qu'elle régit, au regard des définitions des produits du tabac qu'elle retient à ses articles 2, 3 et 4, comme régissant également le prix des produits du tabac en conditionnement ? En cas de réponse positive à la question précédente, l'article 15 de la directive du 21 juin 2011, en tant qu'il énonce le principe de libre détermination des prix des produits du tabac, doit-il être interprété comme prohibant une règle de fixation des prix de ces produits aux 1 000 unités ou aux 1 000 grammes qui a pour effet d'interdire aux fabricants de produits du tabac de moduler leurs prix en fonction d'éventuelles différences dans le coût de conditionnement de ces produits ⁶³ ?

Recommandation : toujours penser aux ressources des règles primaires et dérivées du droit de l'Union et du droit conventionnel, les explorer, les exploiter et les invoquer par précaution devant les juges du fond, même si les moyens ne sont susceptibles d'aboutir qu'en cassation ; si une question d'interprétation ou de validité se pose réellement, ne pas hésiter à proposer dès la première instance ou l'appel, une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne ou une demande d'avis à la Cour européenne des droits de l'homme, en les formulant de façon circonstanciée ⁶⁴.

Conclusion

14 - Dans son ouvrage récent consacré à l'affaiblissement des décisions de justice par les débats politiques, le juge de la Cour suprême des États-Unis, Stephen Breyer, qui s'est souvent intéressé aux questions fiscales au cours de sa mandature ⁶⁵, souligne avec force le lien existant entre la clarté des décisions des juridictions suprêmes, leur autorité et leur acceptation par les justiciables ⁶⁶. Cette dimension intéresse bien sûr la motivation de ces décisions, facteur essentiel d'explication, mais aussi et en deçà, la discussion contentieuse elle-même, sans laquelle l'office du juge ne peut s'exercer dans sa plénitude. C'est de ce débat contentieux que naissent l'écriture juridictionnelle et sa qualité. De ce point de vue, les échanges écrits entre les parties au procès fiscal, que ce soit en première instance, en appel ou en cassation, doivent être aussi prudents, complets, loyaux et rigoureux que possible, dans le respect des attributions de chaque niveau de juridiction, pour que s'imposent ensuite sereinement, sous la plume de nos juges, la règle de droit, son interprétation et son application. Puissent ces quelques lignes y contribuer.

62. CE, 8^e et 3^e ch., 12 oct. 2018, n° 423118 et 423044 : Dr. fisc. 2018, n° 46 act. 494 et Dr. fisc. 2019, n° 11, comm. 202, concl. B. Bonhert, note Ph. Derouin.

63. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 11 oct. 2017, n° 403911, Sté Japan Tobacco International SA et Japan Tobacco International France SAS.

64. Voir pour la formulation des questions les exemples donnés en note de bas de page n° 2019.

65. V. par ex., SCOTUS 17 juin 2021, n° 19-840, *California et. a. v. Texas et a.*

66. S. Breyer, *The authority of the Court and the Peril of Politics*, The Scalia lecture : Harvard University Press, 2021, p. 66.



AVOCAT AU CONSEIL D'ÉTAT ET À LA COUR DE CASSATION



**Le cabinet Briard est titulaire d'un office d'avocat
au Conseil d'État et à la Cour de cassation.**

Il est composé d'un associé et de plusieurs équipes
d'avocats spécialisés dans différentes disciplines,
toutes ordonnées à l'exercice du contrôle de cassation
en matière civile, pénale, administrative et fiscale.



**9-11 avenue Franklin Roosevelt,
75008 Paris**

Tél : 01 44 09 04 58

www.cabinet-briard.com

