AJAMoNT
MONTPELLIER-NÎMES-TOULOUSE



Ajamont
ISSN : 3098-1425
Éditeur : Cour administrative d'appel de Toulouse

2026/1

https://publications-prairial.fr/ajamont/index.php?id=329

Référence électronique
« 2026/1 », *Ajamont* [En ligne], mis en ligne le 03 février 2026, consulté le 05 novembre 2026. URL : https://publications-prairial.fr/ajamont/index.php?id=329

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/ajamont.329

Prairial
Pôle éditorial
Lyon Saint-Étienne

SOMMAIRE

Actes administratifs

Pouvoir d'organisation des services – Circulaire à caractère réglementaire
TA Toulouse, 2ème chambre – N° 2205256 - 2403088 – Mme X – 19 mars 2025 – C+

Agriculture

Protestation contre les élections de la présidence et du bureau d'une chambre d'agriculture - Irrégularité des élections - Moyen inopérant
TA Nîmes, 2ème chambre – N° 2500789 – M. V – 16 mai 2025 – C+

Contributions et taxes

Critères de modification du coefficient de localisation – Examen particulier de chacune des parcelles
TA Nîmes, 3ème chambre – N° 2201041, 2300257, 2400234, 2400304 – SAS Immobilière Carrefour – 04 février 2025 – C+

La cour juge que l'exonération d'imposition sur les bénéfices, conditionnée au respect du plafond d'aide de minimis prévu par un règlement européen, s'applique aux commissionnaires de transport
CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL00860 – Société SO Fret – 20 février 2025 – C+

La cour juge que la mention des voies et délais de recours accessible sur l'espace professionnel du site de l'administration fiscale permet le déclenchement du délai de recours
CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL02819, 23TL02911 – Ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique – 20 février 2025 – C+

L'administration fiscale est en droit d'opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a clairement opté
CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL01131 – M. et Mme A. et B. et C. – 27 mars 2025 – C+

Durée du contrôle – Appréciation à partir de la date de remise de l'ensemble des documents
TA Nîmes, 3ème chambre – N° 2302720 – Association VIVAMUS – 25 avril 2025 – C+

Preuve de l'appréhension des revenus dans l'application du 2° du 1 de l'article 109 du Code général des impôts (CGI)
TA Nîmes, 3ème chambre – N° 2302978 – M. et Mme. N. – 06 juin 2025 – C+

La circonstance que des locaux industriels soient exploités en usufruit ne fait pas obstacle à la détermination de leur valeur locative selon la méthode comptable
CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL02009 – Société Charcuterie Antoine – 17 juillet 2025 – C+

Domaine

Appartenance au domaine privé communal
TA Montpellier, 4ème chambre – N° 2405642 – SARL La Vignole – 08 janvier 2025 – C

Étrangers

Illégalité d'une obligation de quitter le territoire français en l'absence de régularité de la vérification préalable des antécédents judiciaires
CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 24TL02643 – M. B. A. – 03 juillet 2025 – C+

Expropriation pour cause d'utilité publique

Confirmation de la légalité de l'arrêté du préfet des Pyrénées-Orientales du 27 janvier 2020 portant déclaration d'utilité publique du projet de création et d'extension du port de Sainte-Marie-la-Mer
CAA Toulouse, 2ème chambre – N° 22TL21379 – M. A. B. – 04 février 2025 – C

Marchés et contrats administratifs

Transaction conclue par l'administration à l'issue d'un processus de médiation (art. L. 423-1 du CRPA, art. L. 213-4 du CJA)
TA Toulouse, 5ème chambre – N° 2401562 – SAS Birdy – 29 avril 2025 – C

L'attribution de la délégation de service public concernant l'exploitation du refuge de montagne des Camporells (Pyrénées-Orientales) est légale
CAA Toulouse, 3ème chambre – N° 23TL02090 – CC Pyrénées Catalanes – 27 mai 2025 – C

Nature et environnement

Rejet des requêtes dirigées contre l'autorisation accordée par le préfet des Pyrénées-Orientales au projet de parc éolien de Passa
CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL01003 – Commune de Torderes – 17 mai 2025

Rejet des requêtes dirigées contre l'autorisation accordée par le préfet des Pyrénées-Orientales au projet de parc éolien de Passa
CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 24TL01004 – Mme T. D. et autres – 17 juillet 2025 – C+

Pensions

La cour juge que la loi du 13 juillet 2018 instituant une présomption d'imputabilité au service des maladies contractées dans ou à l'occasion du service pour les pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre est d'application immédiate
CAA Toulouse, 2ème chambre – N° 23TL01194 – M. B. A. – 08 avril 2025 – C+

Police

Article L. 226-1 du Code de la sécurité intérieure – Conditions
TA Montpellier, 5ème chambre – N° 2302263, 2302324, 2303490 – Association de défense des libertés constitutionnelles et autres – 04 février 2025 – C+

Procédure

La cour admet la recevabilité d'une réclamation indemnitaire présentée plus de deux mois après un premier refus opposé par l'administration
CAA Toulouse, 2ème chambre – N° 23TL0142 – Mme A. B. – 25 mars 2025 – C+

Urbanisme et aménagement du territoire

La Cour annule le refus de permis de construire valant autorisation d'exploitation commerciale pour l'extension de l'ensemble commercial « les Espaces de Piquerouge »
CAA Toulouse, 4ème chambre – N° 23TL1233,23TL1284 – Société civile immobilière BCLP – 20 mars 2025 – C

Pouvoir d'organisation des services – Circulaire à caractère réglementaire

DÉCISION DE JUSTICE

TA Toulouse, 2ème chambre – N° 2205256 - 2403088 – Mme X – 19 mars 2025 – C+

TEXTES

Résumé
Note universitaire :
Circulaire illégale et congés bonifiés : l'impo... / Cassandra Gaven-Jolimay

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 En prévoyant l'application d'un « *principe de conservation* » sans limitation de durée du bénéfice de la détermination du centre des intérêts matériels et moraux pour l'octroi de congés bonifiés aux agents remplissant au moins trois des *critères irréversibles* qu'elle liste de façon non exhaustive, la circulaire du ministre de la transformation et de la fonction publiques et du ministre de l'intérieur et des outre-mer du 2 août 2023 relative à la mise en œuvre des critères de détermination du centre des intérêts matériels et moraux notamment dans le cadre de l'attribution des congés bonifiés dans les trois fonctions publiques crée une nouvelle règle de droit ne laissant aucune marge d'appréciation aux autorités subordonnées mais excédant le champ de compétence des ministres. Cette circulaire, qui présente ainsi un caractère réglementaire mais illégal, n'est pas invocable.

Note – référence

Rappr. CE, Section, 7 février 1936, M.X., n° 43321, p. 172.

01-01-05-03 Instructions et circulaires

46-01-09-05-02-03 Remboursement de frais de voyages exposés par des fonctionnaires originaires d'outre-mer

NOTE UNIVERSITAIRE

Circulaire illégale et congés bonifiés : l'impossible stabilisation de la notion de centre des intérêts matériels et moraux

Cassandra Gaven-Jolimay
Doctorante contractuelle en droit public, université de Montpellier (CREAM)

Autres ressources du même auteur
IDREF : https://www.idref.fr/290491762

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/ajamont.386

1 Rien ne distingue, à première vue, cette affaire des nombreux litiges relatifs à l'octroi de congés bonifiés. Elle conduit pourtant le tribunal administratif de Toulouse à prononcer l'illégalité de la circulaire interministérielle du 2 août 2023 relative à la mise en œuvre des critères liés au centre des intérêts matériels et moraux (CIMM) en raison de son caractère réglementaire. Dès lors, l'apport principal de cette décision est de préciser ce qui relève du pouvoir d'organisation des services selon l'arrêt *Jamart* [1] et ce qui, en créant une règle nouvelle, le dépasse.

2 En l'espèce, M^me^ X, fonctionnaire de la fonction publique hospitalière a présenté, le 9 janvier 2022, une demande de congés bonifiés afin de se rendre en Martinique qui a été refusée par la direction du pôle des ressources humaines du centre hospitalier de Toulouse. Le 17 mai 2022, M^me^ X a exercé un recours gracieux contre ce refus qui a également été rejeté par le silence gardé de l'administration. La requête formée à l'encontre de ces deux décisions (n° 2205256) centrée sur l'appréciation casuistique du centre des intérêts matériels et moraux de la requérante en Martinique présente un intérêt limité – si ce n'est qu'elle confirme l'insaisissabilité de la notion de CIMM [2].

En revanche, sa deuxième requête (n° 2403088) relative au refus en date du 2 avril 2024 de sa nouvelle demande de congés bonifiés présente un intérêt réel. La requérante se prévaut de la circulaire du 2 août 2023 ce qui conduit le tribunal à examiner son caractère réglementaire et à en déduire l'incompétence ministérielle pour édicter un tel acte.

3 Notion phare du droit de la fonction publique, le centre des intérêts matériels et moraux permet de déterminer le rattachement d'un agent public à un territoire ultramarin conditionnant l'octroi de congés bonifiés ou le bénéfice d'une mutation prioritaire. Introduite par un décret du 20 mars 1978 [3], la notion de CIMM a été progressivement précisée par une série de circulaires dont celle du 5 novembre 1980 qui a posé le principe d'une appréciation fondée sur un faisceau d'indices alternatifs – tels que le lieu de naissance, domicile des parents, localisation de biens fonciers, etc. La circulaire du 2 août 2023 ne remet pas en cause ledit faisceau d'indices, mais l'enrichit en introduisant des « critères irréversibles » qui, dès lors que trois d'entre eux sont réunis, permettent d'établir le centre des intérêts matériels et moraux de l'agent et ce, sans limite de durée. Un tel mécanisme instaure alors une présomption de CIMM [4] quasi irréfragable au bénéfice de l'agent en neutralisant le pouvoir discrétionnaire des administrations.

4 M^{me} X a alors tenté de se prévaloir de la circulaire litigieuse en mettant en évidence trois critères irréversibles pour établir son centre d'intérêts matériels et moraux en Martinique. Le tribunal administratif de Toulouse ne s'est toutefois pas laissé convaincre : il relève que, même si ces critères figuraient déjà dans le faisceau d'indices « classique », la circulaire a créé une catégorie nouvelle de critères irréversibles et instauré un principe de conservation assurant le maintien indéfini du bénéfice du CIMM. Dès lors, la deuxième chambre du tribunal en conclut que la circulaire a établi une règle nouvelle ce qui lui confère un caractère réglementaire. En ce sens, on peut regretter l'emploi maladroit du verbe *préciser* au début du point 12 qui tend à minimiser la portée de cette dimension créatrice, d'autant plus que le raisonnement du juge se révèle particulièrement succinct.

5 Cette qualification conduit alors nécessairement à s'interroger sur la compétence des auteurs de l'acte [5] – ici, le ministre de la Transformation et de la Fonction publiques et le ministre de l'Intérieur et des Outre-mer. Si le Premier ministre dispose d'un pouvoir réglementaire « général » en vertu de l'article 21 de la Constitution du 4 octobre 1958, la jurisprudence *Jamart* reconnaît quant à elle aux ministres un pouvoir réglementaire « minimal » en tant que chefs de service. S'inscrivant dans un courant jurisprudentiel plutôt restrictif du pouvoir réglementaire ministériel, la juridiction administrative estime que les ministres ont excédé les limites de leur compétence en adoptant ladite circulaire, laquelle se trouve dès lors entachée d'illégalité et privée de toute invocabilité. Il en résulte un retour au *statu quo ante* pour les fonctionnaires concernés [6] au détriment de toute stabilisation de la notion de CIMM.

6 Si la décision commentée illustre, de manière nette, les limites du pouvoir réglementaire ministériel, elle rappelle également que la circulaire ne saurait devenir un instrument autonome de création normative.

NOTES

1 CE, section, 7 février 1936, n° 43321.

2 V. en ce sens : Matutano, Edwin, « La difficile localisation de la "résidence habituelle" entre la métropole et l'outre-mer », *AJFP*, n° 2, 2007, p. 60.

3 V. également le décret n° 87-482 du 1er juillet 1987 relatif au congé bonifié des fonctionnaires hospitaliers.

4 Carniama, Mathieu, « Illégalité de la circulaire relative à la localisation du centre des intérêts matériels et moraux », *AJDA*, n° 26, 2025, p. 1336.

5 Melleray, Fabrice,« Les documents de portée générale de l'administration », *RFDA*, n° 5, 2020, p. 801.

6 Carniama, Mathieu, *art. cité*.

INDEX

Rubriques
Actes administratifs

Protestation contre les élections de la présidence et du bureau d'une chambre d'agriculture - Irrégularité des élections - Moyen inopérant

DÉCISION DE JUSTICE

TA Nîmes, 2ème chambre – N° 2500789 – M. V – 16 mai 2025 – C+

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 Protestation contre les élections de la présidence et du bureau de la chambre d'agriculture de la Lozère – Irrégularité des élections des membres de la chambre ayant participé au scrutin dont les résultats ont acquis un caractère définitif – Moyen inopérant.

2 Les irrégularités éventuelles ayant pu entacher l'élection devenue définitive des membres de la chambre d'agriculture de la Lozère ne peuvent être utilement invoquées à l'appui de la protestation dirigée contre les opérations électorales, auxquels ces membres élus ont participé, ayant conduit à l'élection de la présidente et des membres du bureau de cet organisme.

Note – référence

Cf. CE, 13/10/2004, Confédération générale des planteurs et éleveurs de La Réunion (CGPER), M. V., n° 252946, C

03 Agriculture et forêts - 03-01 Institutions agricoles - 03-01-01 Chambres d'agriculture - 03-01-01-02 Élections

28 Élections et référendum - 28-06 Élections professionnelles - 28-06-02 Élections aux chambres d'agriculture

INDEX

Rubriques

Agriculture

Critères de modification du coefficient de localisation – Examen particulier de chacune des parcelles

DÉCISION DE JUSTICE

TA Nîmes, 3ème chambre – N° 2201041, 2300257, 2400234, 2400304 – SAS Immobilière Carrefour – 04 février 2025 – C+

TEXTES

Résumé
Note universitaire :
Critères de modification du coefficient de loca... / Fabrice Bin

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 Le critère d'appartenance de plusieurs parcelles à un même ensemble commercial, fût-il homogène, ne permet pas de prendre en compte la situation particulière de chacune des parcelles d'assise justifiant l'application d'un coefficient de localisation modulant à la hausse ou à la baisse le tarif par mètres carrés au sein d'un même secteur d'évaluation. Dans les circonstances très particulières de l'espèce, le Tribunal a estimé que la requérante était fondée à soutenir que c'est à tort que, en l'absence d'examen de la situation particulière de chaque parcelle au sein des secteurs d'évaluation, la modification du coefficient de localisation de la parcelle CK 91, porté à 1,2, avait été appliquée à la totalité des parcelles composantes de son ensemble immobilier, dont le coefficient de localisation devait par conséquent être maintenu à 1. Elle a obtenu la décharge correspondante.

Note – références

CE (na) 8e ch. 22-10-2021 n° 452063, SAS Imfra Immobilier France : RJF 1/22 n°41, concl. R. Victor @ (C 41)

Tribunal administratif de Nantes n° 2402150 SAS Immobilière Carrefour du 7 mai 2024

Tribunal administratif de Melun n° 2001075 SA Gecina du 5 novembre 2020

19 Contributions et taxes

19-03 Impositions locales ainsi que taxes assimilées et redevances

19-03-01 Questions communes

19-03-01-01 Révision des bases d’imposition

NOTE UNIVERSITAIRE

Critères de modification du coefficient de localisation : examen particulier de chacune des parcelles

Fabrice Bin
Professeur de droit public, université Toulouse Capitole

Autres ressources du même auteur
UNIVDROIT : https://univ-droit.fr/universitaires/6016
IDREF : https://www.idref.fr/094179018
ORCID : http://orcid.org/0009-0003-6133-1903
HAL : https://cv.archives-ouvertes.fr/fabricebin
ISNI : http://www.isni.org/0000000063141346
BNF : https://data.bnf.fr/fr/15560410

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/ajamont.422

1 Dans cette affaire, le tribunal administratif (TA) de Nîmes a été saisi par la société Carrefour qui contestait une partie de la taxe foncière à laquelle elle était soumise au titre des années 2020, 2021, 2022 et 2023 pour un ensemble de parcelles situées sur la commune de Beaucaire (Gard), sur une partie desquelles se trouve, comme on s'en doute, un hypermarché.

2 Cette décision du tribunal administratif de Nîmes n'est pas seulement importante parce qu'elle a donné gain de cause au requérant, ni pour son caractère particulièrement technique (qui explique que ce commentaire se limitera à ses aspects essentiels de manière à la rendre compréhensible), mais surtout parce qu'elle s'insère dans un vaste ensemble contentieux national auquel elle apporte une utile précision, malgré l'insistance du tribunal administratif à rappeler « les circonstances très particulières de l'espèce ». En effet, comme le précise très utilement le juge,

> « en prévoyant, par l'article 34 de la loi du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010, de nouvelles modalités de détermination et de révision de la valeur locative cadastrale des locaux professionnels, en vue de l'établissement des impositions directes locales, le législateur a entendu fonder l'assiette des impositions frappant les propriétés bâties ayant un usage professionnel, jusque-là fixée par référence aux conditions du marché locatif au 1er janvier 1970, sur leur valeur locative réelle et renforcer ainsi l'adéquation entre ces impositions et les capacités contributives de leurs redevables » (5e considérant).

3 Le législateur a ainsi voulu saisir l'occasion du remplacement de la taxe professionnelle par la contribution économique territoriale pour tout simplement actualiser les bases d'imposition de locaux professionnels figés en 1970. Cette revalorisation au regard de la valeur réelle est bien évidemment délicate. C'est pourquoi le législateur a introduit tout un ensemble de procédures confiées à la commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels, et détaillées dans le même considérant, dont, et c'est sur ce point que se noue le présent contentieux, une modulation « le cas échéant, par l'application d'un coefficient de localisation. »

4 Leur application est évidemment source de contestations. D'autant que, pour limiter les variations extrêmes des valeurs locatives, tant à la hausse qu'à la baisse, sans les éliminer totalement, le législateur a instauré un mécanisme dit de planchonnement [1] pour les années 2017 à 2025. Ce dispositif évite ces trop grandes variations en ne retenant que la moitié de l'écart entre la valeur locative non révisée au 1er janvier 2017 et la valeur locative révisée. Ce mécanisme ayant été figé en pratique par le fisc à l'année 2017, il a fait l'objet de recours. Par deux décisions du 13 novembre 2023 [2], le Conseil d'État a refusé de saisir le Conseil constitutionnel par voie de question prioritaire en jugeant lui-même qu'il n'y avait pas d'atteinte aux principes constitutionnels d'égalité devant la loi et devant les charges publiques, mais « une éventuelle carence dans la mise en œuvre des dispositions » (considérant 18). Puis par deux décisions en date du 3 avril 2024 [3], le Conseil d'État avait réglé l'affaire initialement soulevée devant le tribunal administratif de Dijon au fond en annulant les impositions pour illégalité car l'administration ne prenait pas en compte le coefficient de localisation postérieurement à 2017. Comme

le précise le tribunal administratif de Nîmes, la présente affaire complète cet ensemble législatif et jurisprudentiel en construction puisque l'administration fiscale a elle-même par plusieurs décisions prises en « 2024, prononcé le dégrèvement [d'une partie] des cotisations en litige [...]. Le service a ainsi entendu tenir compte, s'agissant du calcul du planchonnement, de la décision du Conseil d'État du 3 avril 2024. Les conclusions des requêtes sont, dans cette mesure, devenues sans objet » (3e considérant). Notons pour achever ce rappel du contexte que le gouvernement a cherché à neutraliser les effets de la jurisprudence du Conseil d'État. En effet, comme le rappellent maîtres Toulemont et Nikolic, on comptait

> « au 19 juin 2024, 108 affaires contentieuses relatives au calcul du planchonnement, dont les enjeux financiers cumulés s'élevaient à 37 millions d'euros étaient en cours. Ce nombre de contentieux aurait en outre pu croître de manière significative dès lors que 3,1 millions de locaux professionnels font l'objet d'un planchonnement et que, pour 2,9 millions d'entre eux, ce mécanisme donne lieu à une augmentation de leur valeur locative donnant un intérêt à agir à leur propriétaire ou exploitant » [4].

5 Mais le Conseil constitutionnel, dans sa décision nº 2025-1174 QPC du 28 novembre 2025, a censuré l'article 63 de la loi de finances pour 2025.

6 Qu'apporte comme précision la décision ici commentée du tribunal administratif de Nîmes ? Le fisc soutenait, sur la base d'un document cadastral réunissant l'ensemble des parcelles de la copropriété, que la commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels avait révisé le coefficient de localisation de 1,20 afférent à la parcelle CK 91 et qu'il était donc applicable à l'ensemble des parcelles (8e considérant). La société Carrefour s'étonnait que ne soit ainsi retenue que la révision du coefficient d'une parcelle « constituée d'une bande de gazon » pour l'ensemble des parcelles, notamment celles où sont implantés les locaux de l'hypermarché (7e considérant). Le tribunal considère que le « document cadastral interne à l'administration fiscale n'est pas de nature à invalider les précisions contenues dans l'acte notarié » détaillant la copropriété rassemblant les différentes parcelles en cause. Dès lors, il exige « la nécessité d'identifier explicitement le

coefficient de localisation retenu pour chacune des parcelles, étant rappelé que la décision d'instituer et a fortiori de modifier un coefficient de localisation ne constitue qu'une simple faculté » (9e considérant). Faute pour l'administration d'avoir procédé de la sorte, le tribunal refuse que « la modification du coefficient de localisation de la parcelle CK 91 [soit] appliquée à la totalité des parcelles composantes de son ensemble immobilier, dont le coefficient de localisation doit par conséquent être maintenu à 1 » (10e considérant). Dès lors, il accorde à la société Carrefour la décharge correspondante.

7 Notons pour finir que cette décision prend donc place dans un ensemble jurisprudentiel foisonnant [5], au sein duquel on peut relever le cas, non pas inverse, mais complémentaire d'une division de parcelle commerciale. Le Conseil d'État avait ainsi eu l'occasion de préciser que, dans cette situation, le coefficient de localisation appliqué à une parcelle restait applicable aux parcelles issues de la division de celle-ci. Le coefficient de localisation n'a pas à être réestimé. L'intervention de la commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels n'est pas requise. Observons enfin que, cette même année 2025, le Conseil d'État [6] a donné raison au tribunal administratif de Toulouse dans une autre affaire d'hypermarché où le contribuable n'avait pas apporté les « précisions suffisantes » pour justifier que les parcelles de parking soient réduites « des voies de circulation, espaces verts, espaces d'entreposage de poubelles et de stationnements destinés aux employés des surfaces commerciales » supportant un coefficient inférieur.

NOTES

1 CGI, art. 1518 A quinquies.

2 CE, nº 474735, nº 474736, S^té *Immobilière Carrefour*, nº 474757, S^té *Leroy Merlin*, concl. Ciavaldini.

3 CE, nº 474735, nº 474736, S^té *Immobilière Carrefour*, concl. Ciavaldini.

4 Toulemont, Betty et Nikolic, Aleksandar, « Clarification des modalités de calcul de l'atténuation des variations de valeur locative des locaux professionnels », *Dr. fisc.*, nº 10, 7 mars 2025, comm. 73, p. 98-99.

5 V. not. la chronique de G. de La Taille, « Locaux professionnels : la valeur locative n'attend plus le nombre des années », *RJF*, n° 10, 2022, p. 7-14.

6 TA de Toulouse, jugement du 9 juillet 2024, n° 2207271, CE, 3 octobre 2025, n° 497701, *Société Steph P.*

INDEX

Rubriques
Contributions et taxes

La cour juge que l'exonération d'imposition sur les bénéfices, conditionnée au respect du plafond d'aide de minimis prévu par un règlement européen, s'applique aux commissionnaires de transport

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL00860 – Société SO Fret – 20 février 2025 – C+

TEXTES

Résumé
Note universitaire :
La cour juge que l'exonération d'imposition sur... / Fabrice Bin

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 Exonération d'imposition sur les bénéfices prévue par l'article 44 quindecies du code général des impôts conditionnée au respect du plafond d'aide *de minimis* de 100 000 euros prévu par le 2. de l'article 3 du règlement (UE) n° 1407/2013 du 18 décembre 2013 et qui s'applique aux entreprises uniques actives dans le transport de marchandises par route pour compte d'autrui – application à un commissionnaire de transport : existence.

2 Le 2 de l'article 3 du règlement n° 1407/2013 ne vise pas seulement les transporteurs eux-mêmes mais l'ensemble des entreprises uniques actives dans le transport de marchandises par route pour compte d'autrui. Eu égard à l'intention du législateur européen, telle qu'elle ressort du 5ème considérant introductif de ce règlement, cette notion doit s'entendre comme englobant l'ensemble des

entreprises actives dans le secteur du transport routier de marchandises. Alors même qu'un commissionnaire de transport routier ne disposerait pas d'une flotte de véhicules et n'exécuterait donc pas lui-même le transport, son activité s'exerce néanmoins dans le secteur du transport routier de marchandises pour compte d'autrui. Si le 5ème considérant introductif du règlement exclut de son champ un certain nombre de *services intégrés dans lesquels la composante transport n'est qu'un élément parmi d'autres*, la finalité du service offert par un commissionnaire de transport, quand bien même il s'accompagnerait de la réalisation de certaines prestations accessoires, reste l'exécution du transport de marchandises.

14 Commerce, industrie, intervention économique de la puissance publique

14-05 Défense de la concurrence

14-05-04 Aides d'État

19 Contributions et taxes

19-04 Impôts sur le revenu et bénéfices

19-04-01 Règles générales

19-04-01-04 Impôt sur les bénéfices des sociétés et autres personnes morales

19-04-01-04-02 Exonérations

NOTE UNIVERSITAIRE

La cour juge que l'exonération d'imposition sur les bénéfices, conditionnée au respect du plafond d'aide de minimis prévu par un règlement européen, s'applique aux commissionnaires de transport

Fabrice Bin
Professeur de droit public, université Toulouse Capitole

Autres ressources du même auteur
UNIVDROIT : https://univ-droit.fr/universitaires/6016
IDREF : https://www.idref.fr/094179018
ORCID : http://orcid.org/0009-0003-6133-1903
HAL : https://cv.archives-ouvertes.fr/fabricebin
ISNI : http://www.isni.org/0000000063141346
BNF : https://data.bnf.fr/fr/15560410

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/ajamont.419

1 L'harmonisation négative de la fiscalité au sein de l'Union européenne a pris une nouvelle dimension depuis une vingtaine d'années avec le développement de la surveillance exercée sur les dépenses fiscales logiquement considérée comme une forme de subvention indirecte non pas par le versement d'une somme mais par l'octroi d'une réduction d'impôt. La présente décision de la cour administrative d'appel de Toulouse, sur une question à notre connaissance inédite, nous rappelle que le juge national est le juge de droit commun du droit de l'Union.

2 Comme le rappelle le premier considérant, le plaignant, la société So Fret, est une entreprise d'affrètement et d'organisation de transports routiers de marchandises installée à Saint-Chély-d'Apcher (Lozère). À la suite d'une vérification de comptabilité, le fisc lui a notifié un redressement d'impôt sur les sociétés au titre des exercices clos en 2016, 2017 et 2018, au motif qu'elle n'était pas en droit de bénéficier de l'exonération prévue dans les zones de revitalisation rurale par l'article 44 quindecies du Code général des impôts. En effet, l'article 3, 2e du règlement (UE) nº 1407/2013 du 18 décembre 2013 [1] prévoit un plafond d'aide de 100 000 euros pour les entreprises exerçant des activités de transport de marchandises par route pour compte d'autrui. En l'espèce, la société avait déjà bénéficié de réduction de cotisations sociales excédant ce montant. Ce qui était donc en cause était l'application du système d'exceptions plafonnées mis en place en matière d'aides d'État. Le droit de l'Union prohibe les aides d'État (quelle que soit leur forme, ici celle d'une exemption d'impôt) car elles sont susceptibles de fausser la concurrence, principe cardinal du marché unique [2]. Néanmoins, outre certaines aides (article 107 TFUE 2e et 3e) soumises au contrôle de la Commission, sont tolérées les aides dites *de minimis*, c'est-à-dire celles d'un faible montant, dans les limites posées par plusieurs règlements (nº 2023/2831, 2023/2832 et 2024/3118 actuellement). Dans l'affaire So Fret, c'est donc le règlement nº 1407/2013 qui était applicable aux exercices comptables.

3 La société n'ayant pas pu obtenir de l'administration fiscale qu'elle renonce à ce rehaussement d'imposition, elle avait saisi le juge. Après avoir vu sa demande de décharge de ces suppléments d'impôt sur les sociétés rejetée par le tribunal administratif de Nîmes dans sa décision du 17 février 2023, la société So Fret a interjeté appel.

4 Le problème de droit tenait ici aux conditions d'application de ces exceptions européennes. L'argument principal de la société tenait à ce qu'elle n'était pas une de ces entreprises « exerçant des activités de transport ». En effet, elle se présente comme un simple

> « commissionnaire de transport […] qui se borne à réaliser des tâches administratives d'organisation du transport de marchandises, sans exécuter elle-même la prestation de transport, confiée à un transporteur, et qu'ainsi le plafond de 100 000 euros d'aides

> *de minimis* prévu par les dispositions précitées du règlement du 18 décembre 2013 ne lui est pas applicable » (4e considérant).

5 Cet argument était notamment lié à la logique du plafond réduit retenu par le règlement européen dans ce domaine. Comme le rappelle la cour,

> « Le 5ème considérant introductif de ce règlement précise : "Afin de tenir compte de la taille moyenne réduite des entreprises actives dans le transport de marchandises par route, il convient de maintenir le plafond de 100 000 EUR pour les entreprises exerçant des activités de transport de marchandises par route pour compte d'autrui. Les services intégrés dans lesquels la composante transport n'est qu'un élément parmi d'autres, tels que les services de déménagement, les services postaux ou de courrier ou les services de collecte ou de traitement des déchets, ne doivent pas être considérés comme des services de transport. Au regard de la surcapacité dans le secteur du transport de marchandises par route et des objectifs de la politique des transports en ce qui concerne la congestion routière et le transport de marchandises, les aides visant à l'acquisition de véhicules de transport de marchandises par route par des entreprises réalisant du transport de marchandises par route pour compte d'autrui doivent être exclues du champ d'application du présent règlement [...]". » (2e considérant).

6 La cour d'appel n'a pas retenu l'argument de la société So Fret aux termes d'une analyse littérale qui ne fait que conforter l'esprit du règlement et correspond donc parfaitement à une démarche classique d'interprétation du droit de l'Union : la méthode téléologique. En effet, dans le cas de l'espèce, la cour a finement observé que

> « au contraire d'autres textes européens règlementant le domaine du transport routier [...] le 2 de l'article 3 du règlement nº 1407/2013 ne vise pas seulement les transporteurs eux-mêmes mais l'ensemble des entreprises uniques actives dans le transport de marchandises par route pour compte d'autrui. Eu égard à l'intention du législateur européen, telle qu'elle ressort du 5ème considérant introductif de ce règlement, cette notion doit s'entendre comme englobant l'ensemble des entreprises actives dans le secteur du transport routier de marchandises. Alors même qu'un commissionnaire de transport

> routier ne disposerait pas d'une flotte de véhicules et n'exécuterait donc pas lui-même le transport, son activité s'exerce néanmoins dans le secteur du transport routier de marchandises pour compte d'autrui. Si le 5ème considérant introductif du règlement exclut de son champ un certain nombre de "services intégrés dans lesquels la composante transport n'est qu'un élément parmi d'autres", la finalité du service offert par un commissionnaire de transport, quand bien même il s'accompagnerait de la réalisation de certaines prestations accessoires, reste l'exécution du transport de marchandises, au contraire des exemples qui y sont mentionnés » (4e considérant).

7 La lettre même du règlement exclut de distinguer les commissaires de transport des entreprises de transport dont les aides *de minimis* sont plafonnées à 100 000 euros. Comme la cour le relève elle-même, c'est bien l'intention du législateur européen qui prévaut. Si la traditionnelle interprétation téléologique amène à privilégier l'objectif sur le texte lui-même, ici, l'analyse littérale conforte la recherche de l'esprit du texte européen qui est appliqué.

8 À l'inverse, si la cour avait privilégié la lettre de l'article L.1411-1 du Code français des transports [3], outre un problème de hiérarchie des normes entre le droit national et la primauté du droit de l'Union, elle se serait tenue à une distinction entre les commissionnaires de transport et les entreprises de transport proprement dit. Cette distinction n'aurait pas correspondu au règlement européen, notamment parce que cette solution inverse aurait assuré à cette forme d'entreprise une forme d'avantage concurrentiel en lui permettant d'accéder à une exonération d'impôt plafonnée dans le secteur. C'est donc en toute logique que la cour a rejeté la requête de la société So Fret.

NOTES

1 Article 3, 2e règlement (UE) nº 1407/2013 du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis.

2 L'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) définit l'aide d'État comme « un avantage sélectif ».

3 Article L.1411-1 du Code français des transports : « sont considérées comme commissionnaires de transport les personnes qui organisent et font exécuter, sous leur responsabilité et en leur propre nom, un transport de marchandises selon les modes de leur choix pour le compte d'un commettant ».

INDEX

Rubriques
Contributions et taxes

La cour juge que la mention des voies et délais de recours accessible sur l'espace professionnel du site de l'administration fiscale permet le déclenchement du délai de recours

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL02819, 23TL02911 – Ministère de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique – 20 février 2025 – C+

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 Mention des voies et délais de recours sur l'avis d'imposition – Existence : avis d'imposition accompagné, sur l'espace professionnel accessible sur le site de l'administration fiscale, d'une notice accessible à partir d'un onglet figurant sur la même page de consultation et exposant les modalités selon lesquelles pouvait être contestée l'imposition.

2 L'avis d'imposition ou l'avis de mise en recouvrement par lequel l'administration porte les impositions à la connaissance du contribuable doit mentionner l'existence et le caractère obligatoire, à peine d'irrecevabilité d'un éventuel recours juridictionnel, de la réclamation prévue à l'article R. 190-1 du livre des procédures fiscales, ainsi que les délais de forclusion dans lesquels le contribuable doit présenter cette réclamation et, d'autre part, que le non-respect de l'obligation d'informer l'intéressé sur les voies et les délais de recours ou l'absence de preuve qu'une telle information a été fournie est de nature à faire obstacle à ce que le délai prévu par l'article R. 196-2 du livre des procédures fiscales lui soit opposable (1).

3 L’avis d’imposition litigieux était accompagné, lors de sa mise à disposition sur l’espace professionnel, d’une notice accessible à partir d’un onglet figurant sur la même page de consultation. Cette notice expose les modalités selon lesquelles pouvait être contestée l’imposition. Ces voies et délais de recours doivent donc être regardés comme ayant été notifiés à la société Technilum et lui étaient par conséquent opposables (2).

Note – Références

Voir Conseil d’État, 27 juin 2005, M.X, n° 259368 A (combinaison des dispositions des articles R. 190-1 et R. 196-2 du livre des procédures fiscales avec celle de l’article R. 421-5 du code de l'entrée et du séjour des étrangers et du droit d'asile)

19 Contributions et taxes

19-02 Règles de procédure contentieuse spéciales

19-02-02 Réclamations au directeur

19-02-02-02 Délai

INDEX

Rubriques
Contributions et taxes

L’administration fiscale est en droit d’opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a clairement opté

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL01131 – M. et Mme A. et B. et C. – 27 mars 2025 – C+

TEXTES

Résumé
Note universitaire :
Opposabilité d’une option irrégulière pour le r... / Arnaud de Bissy

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 Option pour le régime de report d’imposition des plus-values immobilières prévu par le IV de l’article 93 quater du code général des impôts – absence dans l’acte de cession initial mais bénéfice du report demandé dans un acte rectificatif et report mentionné dans les déclarations fiscales – conséquences : volonté sans ambiguïté de bénéficier de ce report et, corrélativement, impossibilité de se prévaloir de ce que l’option a été irrégulièrement souscrite.

2 L’administration fiscale est en droit d’opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a clairement opté, sans que ce contribuable puisse utilement se prévaloir, ultérieurement, de ce qu’il ne remplissait pas les conditions auxquelles le bénéfice de ce régime est subordonné par la loi, s’il s’agissait d’une condition de forme, ce qui aurait permis à l’administration de le remettre en cause dès les premiers effets de l'option.

3 En l'espèce, aucune option en faveur du report d'imposition prévue par le IV de l'article 93 quater du code général des impôts n'a été portée sur l'acte authentique du 26 septembre 2014 par lequel la société a levé l'option d'achat de l'ensemble immobilier concerné, qui constate le transfert de propriété de ce bien du crédit-bailleur au crédit-vendeur. Toutefois, il résulte de l'instruction que, par acte notarié rectificatif du 1er juin 2015, les associés de la société ont demandé le bénéfice du report d'imposition de la plus-value sur le fondement du IV de l'article 93 quater du code général des impôts. La déclaration 2035 déposée par la société comme la déclaration 2042 déposée par les appelants en 2015 ont ensuite mentionné formellement une plus-value en report d'imposition. Le montant de cette plus-value a été également reporté sur leur déclaration de revenus 2042 au titre de l'année 2017, année de la cession de ce bien. Eu égard à l'ensemble de ces actes, les appelants ont manifesté sans ambiguïté leur volonté de bénéficier du régime du report d'imposition de cette plus-value prévu par les dispositions précitées du IV de l'article 93 quater du code général des impôts. Dès lors, et à supposer même que l'administration eût été en droit de leur refuser le bénéfice de ce report en raison du défaut de mention de l'option dans l'acte initial constatant le transfert de propriété, en méconnaissance de la condition posée par le 3 du IV de l'article 93 quater précité, et de leur notifier, par voie de conséquence, des suppléments d'imposition au titre de l'année 2014, ils ne peuvent utilement se prévaloir de ce que l'option souscrite serait irrégulière pour échapper à l'imposition de cette plus-value en report dont l'administration a considéré à bon droit qu'elle était imposable au titre de l'année 2017, au cours de laquelle la cession du bien en cause est intervenue.

Note – références

Conseil d'État 30 juillet 2010, M. A, n° 317425, A (concernant le caractère opposable de l'option pour un report d'imposition en dépit des manquements des contribuables relativement à leurs obligations déclaratives) ; Conseil d'État 5 novembre 2021 min. c/M. et Mme A…B… n° 367371, B (option pour le régime fiscal des sociétés de personnes opposable malgré l'irrégularité de l'acceptation de cette option dès lors que la société a clairement manifesté son intention d'opter pour ce régime). Cour administrative d'appel de Lyon, 27 août 2019, M. F., n° 18LY00314 (caractère opposable du

report d'imposition prévu par le IV de l'article 93 quater malgré irrégularités formelles affectant l'option effectuée initialement)

19 Contributions et taxes

19-04 Impôts sur le revenu et bénéfices

19-04-02 Revenus et bénéfices imposables - règles particulières

19-04-02-08 Plus-values des particuliers

19-04-02-08-02 Plus-values immobilières

NOTE UNIVERSITAIRE

Opposabilité d'une option irrégulière pour le report d'imposition d'une plus-value professionnelle d'une société de personnes ayant changé de catégorie d'imposition

Arnaud de Bissy
Professeur à l'école de droit de Toulouse, université Toulouse Capitole, centre de droit des affaires (CDA)

Autres ressources du même auteur
UNIVDROIT : https://univ-droit.fr/universitaires/5107
IDREF : https://www.idref.fr/03485858X
ISNI : http://www.isni.org/0000000006494831
BNF : https://data.bnf.fr/fr/12556670

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/ajamont.413

Pour la cour administrative d'appel de Toulouse, l'administration fiscale peut opposer à un contribuable son option pour le report d'imposition d'une plus-value professionnelle d'une société de personnes ayant changé de catégorie d'imposition (CGI, art. 93 quater, IV), alors même qu'elle serait irrégulière, car ne figurant pas dans l'acte initial, dès lors que le contribuable a manifesté sans ambigüité sa volonté de bénéficier de ce régime.

1 Voici une décision au confluent du droit et de la morale : l'administration peut-elle opposer au contribuable les conséquences fiscales d'une option qu'il a prise, alors même que celle-ci serait irrégulière et que l'irrégularité qu'il pourrait invoquer lui profiterait ?

2 À cette question, la cour administrative de Toulouse répond par l'affirmative, comme l'avait fait avant elle le Conseil d'État en 2010 [1], dans une espèce assez proche puisqu'il y était également question de report d'imposition des plus-values professionnelles. En 2010, il s'agissait de reporter la plus-value consécutive à l'apport des éléments incorporels d'une entreprise individuelle à une société (CGI, art. 151 octies), alors que dans la présente affaire jugée en 2025, il s'agit du report d'imposition des plus-values immobilières de cessation liées à un changement de catégorie d'imposition d'une société civile immobilière (CGI, art. 93 quater, IV).

3 Mais soyons plus précis sur les faits, en commençant par le contexte juridique. La SCI Marter est une société semi-transparente (CGI, art. 8) qui a repris le 24 juillet 2007 un contrat de crédit-bail portant sur un ensemble immobilier et qui l'a ensuite sous-loué. Les produits de la sous-location ont été normalement imposés chez ses associés (à savoir, MM. K et C, associés de la SCI à hauteur de 30 % chacun) au titre des bénéfices non commerciaux (BNC) [2]. Le 26 octobre 2014, la SCI a levé l'option figurant dans le contrat de crédit-bail et acquis l'ensemble immobilier auprès du crédit-bailleur. Fiscalement, la catégorie d'imposition s'en est trouvée modifiée puisque, à une sous-location imposée au titre des BNC, a succédé une location nue imposée au titre des revenus fonciers. Ce changement de régime fiscal, constitutif d'une cessation d'activité, a entraîné la constatation d'une plus-value à court terme de 1 969 520 euros. Toutefois, conformément au 1 de l'article 93 quater, IV du Code général des impôts « l'imposition de la plus-value consécutive au changement de régime fiscal peut, sur demande expresse du contribuable, être reportée au moment où s'opérera la transmission de l'immeuble ou, le cas échéant, la transmission ou le rachat de tout ou partie des titres de la société propriétaire de l'immeuble ou sa dissolution ». Formellement, ce choix doit figurer dans « l'acte qui constate le transfert de propriété des immeubles » (CGI art. 93 quater, IV, 3).

4 En l'espèce, l'acte notarié de levée d'option ne mentionnait aucune demande de report d'imposition de telle sorte que MM. K et C devaient inclure dans leurs revenus de 2014 leur quote-part de plus-value. Et ce n'est que le 1er juin 2015 que les susdits ont sollicité le report d'imposition de la plus-value au moyen d'un acte notarié rectificatif, ce que voulut bien admettre l'administration. Ainsi, la

plus-value fût bien mise en report, jusqu'à ce que l'immeuble soit cédé, en 2017, obligeant ainsi les contribuables à inclure dans leurs revenus de 2017 la quote-part de plus-value. On en serait resté là, si la SCI n'avait pas fait l'objet, en 2019, d'un contrôle sur pièces ayant débouché, notamment, sur une rectification de la plus-value imposable chez les associés. Ces derniers ont contesté les sommes qui leur étaient réclamées au motif qu'elles étaient dues au titre de l'année 2014 (année de la cessation d'activité), année prescrite, et non au titre de l'année 2017 (année de la cession de l'immeuble), année non prescrite. La raison ? l'option pour le report d'imposition était irrégulière, car elle n'avait pas été formulée dans l'acte notarié de levée de l'option d'achat, conformément aux prescriptions légales !

5 Nous nous permettons un point d'exclamation qui n'est pas d'usage, parce qu'il est choquant de voir des contribuables invoquer leurs propres carences devant les juges et en tirer profit. Le juge de première instance (TA Montpellier, 20 mars 2023), et la cour administrative d'appel (CAA Toulouse, 27 mars 2025) ne s'y sont pas laissés prendre. La cour administrative de Toulouse juge que

> « M. et M^{me} C… ont manifesté sans ambiguïté leur volonté de bénéficier du régime du report d'imposition de cette plus-value prévue par les dispositions précitées du IV de l'article 93 quater du CGI. Dès lors, et à supposer même que l'administration eût été en droit de leur refuser le bénéfice de ce report en raison du défaut de mention de l'option dans l'acte initial constatant le transfert de propriété et de leur notifier, par voie de conséquence, des suppléments d'imposition au titre de l'année 2014, M. et M^{me} C… ne peuvent, ainsi qu'il a été dit, utilement se prévaloir de ce que l'option souscrite serait irrégulière pour échapper à l'imposition de cette plus-value en report dont l'administration a considéré à bon droit qu'elle était imposable au titre de l'année 2017, durant laquelle la société Marter a cédé le bien en cause ».

6 Autrement dit, dans l'esprit des juges de la cour administrative d'appel de Toulouse, la question de la régularité de l'option pour le report d'imposition de la plus-value devient secondaire à partir du moment où le contribuable a sans ambiguïté choisi de reporter l'imposition de sa plus-value. Il ne peut ensuite, parce que cela l'arrange, invoquer l'irrégularité de l'option. Si la justice nous paraît

avoir été bien rendue, la décision sous commentaire soulève néanmoins deux questions majeures : celle de son fondement (I) et celle de ses limites (II).

I – Le fondement de la décision

7 Une chose est sûre : la question de l'imposition de la plus-value professionnelle consécutive à la cessation d'activité dépendait de l'application des règles du report d'imposition. En effet, sans le report l'impôt était prescrit, avec le report il ne l'était pas. Restait donc à dire si le report devait s'appliquer. Pour répondre à cette question, la cour administrative d'appel de Toulouse ne se fonde pas sur la régularité du report, comme la logique juridique le voudrait a priori, mais sur la volonté du contribuable, non contredite par l'administration fiscale, de s'en prévaloir. Dès lors, le débat se déplace insensiblement du terrain juridique vers le terrain moral.

8 La rapporteure publique, Valérie Restino, consacre pourtant quelques lignes fort intéressantes à la validité, en droit, d'une option tardive. En principe, si une option exercée hors délai peut être régularisée par le contribuable, pour peu qu'il se trouve encore dans le délai de réclamation, il en va autrement si la loi a prévu que l'absence d'option dans le délai qu'elle prévoit entraîne la déchéance de la faculté d'exercer l'option ou lorsque la mise en œuvre de cette option implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé [3]. En l'espèce, il y avait un doute sur la faculté de régularisation dans la mesure où l'article 93 quater IV, 3 du Code général des impôts précise que l'option pour le report d'imposition de la plus-value doit être prise dans « l'acte qui constate le transfert de propriété des immeubles… ». Or, les contribuables avaient formalisé leur option au moyen d'un acte notarié rectifiant plus de 7 mois après l'acte initial. La question se posait donc de savoir si cette rectification tardive pouvait être retenue comme ayant valablement corrigé l'acte initial. La réponse à cette question est loin d'être évidente, car la rétroactivité n'est pas toujours admise [4], et le paradoxe de l'espèce tenait à ce que les contribuables plaidaient pour le caractère irrégulier de leur option, ce qui leur permettaient d'affirmer qu'ils auraient dû être imposés au titre de l'année de réalisation de la plus-value, année prescrite au moment de la cession des immeubles… C'est

à ce niveau que la règle de droit heurte la morale ; l'irrégularité invoquée profite à ceux qui en sont à l'origine.

9 Visiblement, ni la rapporteure publique, ni la cour administrative d'appel de Toulouse ne voulaient en arriver à cette conséquence qui serait perçue comme profondément injuste. Puisqu'il y avait un doute quant à la régularité de l'option, les juges de la cour administrative d'appel ont préféré éviter ce débat en se plaçant sur le terrain de l'opposabilité au contribuable de sa propre décision d'opter pour le report d'imposition des plus-values, fût-elle irrégulière. Comment ne pas y voir une application de l'adage *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (« nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude ») qui fait prévaloir la règle morale sur la règle de droit. Pour autant, si la règle *nemo auditur* ne peut être élevée au rang de principe général du droit fiscal, elle se trouve néanmoins en arrière-plan des deux principales justifications qui peuvent être avancées afin de justifier l'opposabilité d'une option irrégulière. La première repose sur la théorie de l'apparence : le contribuable doit supporter les conséquences des apparences qu'il a lui-même créées [5]. La seconde sur la théorie des décisions de gestion irrégulières : l'administration peut, à son choix, invoquer ou non l'irrégularité constatée (mais pas le contribuable), quoi que cette théorie semble limitée aux seules entreprises [6]. Il a également été invoqué une troisième explication : celle d'un mécanisme général d'opposabilité par les tiers – dont serait l'administration – des manifestations unilatérales de volonté des sujets de droit [7].

10 Il est difficile de percevoir le réel fondement de la décision de la cour administrative d'appel de Toulouse. Elle illustre quoi qu'il en soit la présence d'un certain moralisme du droit fiscal. La construction de l'arrêt va dans ce sens : la cour rappelle d'abord que « M et M^{me} C… ont manifesté sans ambiguïté leur volonté de bénéficier du régime de report d'imposition… », et que « Dès lors, et à supposer même que l'administration eût été en droit de leur refuser le bénéfice de ce report […] M. et M^{me} C… ne peuvent, ainsi qu'il est dit, utilement se prévaloir de ce que l'option souscrite serait irrégulière pour échapper à l'imposition… ». La morale est omniprésente, à la fois dans le respect de la parole donnée et dans la bienveillance de l'administration qui avait accepté qu'une option irrégulière puisse avoir des effets. De fait, la présente décision s'inscrit dans la

continuité de l'arrêt Tasset rendu par le Conseil d'État en 2010 [8], en soulignant toutefois ici le rôle joué par la volonté du contribuable d'opter sans ambiguïté pour le régime du report. En 2014, le Conseil d'État avait également estimé que le caractère tardif d'une option pour le régime des sociétés de personnes par une SARL de famille (CGI art. 239 bis AA) ne peut pas être invoqué par les associés si la société a clairement manifesté son intention d'opter et que la société et les associés ont souscrit les déclarations correspondant à ce régime [9].

11 Si nul ne s'indignera du sort réservé au contribuable dans ce contexte, le juriste, qui a besoin d'être rassuré, voudra nécessairement éprouver la solution. À vouloir sanctionner le contribuable, ne protège-t-on pas finalement de manière excessive l'administration fiscale ?

II – Les limites de la décision

12 Une réflexion générale nous vient à l'esprit : peut-on s'extraire sans limites de la loi ? Nous voulons dire : à supposer même que les parties l'aient voulu pour l'un (le contribuable) et accepté pour l'autre (l'administration), est-il juridiquement acceptable d'en arriver à méconnaître un texte qui s'impose à tous ? Autrement dit, le droit d'opter était-il disponible en dépit de son exercice tardif ? La cour administrative d'appel de Toulouse balaye sans doute un peu rapidement cette question en ne s'intéressant pas à la régularité de l'option. Elle place donc la morale au-dessus du droit et donc de la volonté du législateur. La question de la régularité de l'option était pourtant centrale ; à défaut, elle ne pouvait produire ses effets, même si le contribuable fautif en profite *in fine*. Imagine-t-on, par exemple, une société qui n'est pas une SARL de famille opter pour le régime des sociétés de personnes ? Non, bien sûr, parce que le droit n'est pas disponible. Peut-être alors faudrait-il faire une différence entre les exigences formelles ou de délai qui sont régularisables et les conditions de fond qui ne le sont pas. Incontestablement, la situation de l'espèce relève de la première situation ; l'irrégularité pouvait être régularisée.

13 Une autre limite à l'opposabilité des décisions pourtant irrégulières, validée celle-là par la jurisprudence, tient à ses conséquences envers

d'autres contribuables. Reprenons le cas de l'option des SARL de famille pour le régime des sociétés de personnes (CGI art. 239 bis AA, préc.). La signature de l'ensemble des associés est absolument nécessaire puisque ce sont eux qui vont devenir les débiteurs de l'impôt sur les bénéfices (V. CGI Ann. III, art. 46 decies D). Le tribunal administratif de Dijon a déjà jugé que l'option n'est pas opposable aux associés de la SARL de famille lorsqu'ils n'ont pas signé la notification [10]. L'administration soutenait en revanche que l'option devait pouvoir être opposée à l'associé qui l'a signée (en pratique, le gérant), mais le Conseil d'État s'y est opposé : dans la mesure où tous les associés n'ont pas signé la notification, l'option est irrégulière et elle ne peut pas leur être opposée, y compris à celui qui l'a signé [11]. La position de l'administration s'explique par le fait qu'elle ne voulait pas permettre à un associé d'échapper à l'impôt en invoquant l'irrégularité de l'option à un moment où la société ne pourrait plus être actionnée compte tenu du délai de reprise. Cela se comprend, mais d'un autre côté l'opposabilité d'une telle option aurait eu pour conséquence de traiter différemment les associés selon qu'ils ont ou non signé la notification de l'option.

14 On peut aussi être légitimement inquiet du pouvoir reconnu à l'administration qui peut, selon son intérêt, opposer ou non au contribuable l'irrégularité de son option. Cette inquiétude est déjà présente dans les régimes de différés d'imposition optionnels, tels que le report, bien que l'administration ne maîtrise en définitive que la date de l'imposition. Mais elle grandit encore lorsqu'est en jeu l'application d'un régime général d'imposition. Pour certains auteurs, le pouvoir administratif engendre alors « une insécurité juridique objectivement excessive » dans la mesure où il rend indéterminable la situation du contribuable [12]. Aussi, ces mêmes auteurs attendent-ils avec « espoir, et un peu d'impatience, que le juge restreigne l'application de la jurisprudence Tasset aux régimes de différé d'imposition et aux conséquences du défaut de respect de conditions tenant à la forme ou aux délais des options en cause. » [13]

15 Le Conseil d'État n'aura pas l'obligation de répondre à cette question puisque l'affaire jugée par la cour administrative d'appel de Toulouse le 27 mars 2025 concerne un différé d'imposition et non un régime général d'imposition. S'il devait le faire, il n'est pas sûr que sa réponse aille dans le sens souhaité, tant le moralisme est un courant puissant

en droit fiscal des affaires. On peut à cet égard citer la décision récente du Conseil d'État qui refuse la déduction des dommages et intérêts punitifs (« *punitive damages* ») prononcés par une juridiction américaine [14], sur le fondement de l'article 39, 2 du CGI aux termes duquel « Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt ». Alors même que l'application de ce texte n'était pas évidente lorsque les pénalités sont versées à la partie adverse (et non à l'État), elle pouvait l'être si l'on retenait une « conception teintée de moralisme de la notion de charge » [15].

NOTES

1 CE, 30 juillet 2010, n° 317425 : Pierre, Jean-Luc, « Les conséquences pour le contribuable d'une option irrégulièrement exercée », *Dr. Fisc.*, 2010, n° 50, comm. 593 ; *RJF*, 2010, n° , n° 996. Add. Debat, Olivier, « À propos de l'arrêt Tasset. Pourquoi avoir posé un principe général d'opposabilité par l'Administration des options irrégulières ? », *RFP*, 2010, n° 11, étude 13.

2 BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, 28 juin 2023, §440.

3 CE 26 novembre 2018, n° 417628 : Dr. fisc. 2019, n°24, comm. 296, concl. R. Victor. – RJF 2/19, n°172.

4 Par exemple, il a été jugé qu'une clause de rétroactivité figurant dans une convention postérieure à la clôture de l'exercice comptable ne peut modifier la répartition des bénéfices imposables entre les associés d'une société de personnes ; CE, 27 novembre 1974, req. n° 88113 : *Dr. fisc.*, 1975, n° 3, comm. 68.

5 Nicolazo de Barmon, Marie-Astrid, concl. sous CE, 20 mars 2020, n° 426850 : *RJF*, 2020, n° 6, n° 519.

6 *Contra* : Dedeurwaerder, Gilles, « La distinction des erreurs et des décisions de gestion. Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 28, étude 427, n° 46 s.

7 Debat, Olivier, note sous CE, 30 juillet 2010, préc., spéc. n° 16.

8 CE, 30 juillet 2010, préc.

9 CE 5 novembre 2014, n° 367371 : Lise Chatain-Autajon, « L'option des SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Un formalisme tempéré », *Dr. fisc.*, 2015, n° 12, comm. 221, concl. V. Daumas.

10 TA Dijon, 6 février 1996, n° 93-6907 : RJF, 1997, n° 3, n° 234.

11 CE, 12 février 2014, n° 358356, RJF, 2014, n° 5, n° 468, concl. N. Escaut, BDCF, 2014, n° 5, n° 59.

12 En ce sens : Carcelero, Pierre, note sous CAA Toulouse, 27 mars 2025, préc.

13 Carcelero, Pierre, préc.

14 CE, plén., 8 décembre 2023, n° 458968 : Deboissy, Florence, « Les *punitive damages* sont des sanctions pécuniaires interdites de déduction », *Dr. fisc.*, 2024, n° 4, act. 4 ; Pierre, Jean-Luc, « Dommages-intérêts punitifs. Non-déductibilité de ceux-ci du résultat imposable de l'entreprise », *Dr. fisc.*, 2024, n° 4, comm. 169, concl. É. Bokdam-Tognetti.

15 Bokdam-Tognetti, Émilie, concl. sous CE, 8 décembre 2023, préc.

INDEX

Rubriques
Contributions et taxes

Durée du contrôle – Appréciation à partir de la date de remise de l'ensemble des documents

DÉCISION DE JUSTICE

TA Nîmes, 3ème chambre – N° 2302720 – Association VIVAMUS – 25 avril 2025 – C+

TEXTES

Résumé
Note universitaire :
Quand le don n'est pas gratuit : la sanction d'... / Sylvie Salles

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 Conformément à l'article R. 14 A-2 du livre des procédures fiscales (LPF), la procédure prévue à l'article L. 14 A du même livre ne peut s'étendre sur une durée supérieure à six mois. Ce délai commence à courir à la date de la présentation par l'organisme visé par la procédure de l'ensemble des documents et pièces de toute nature, nécessaires à l'établissement, d'une part, de la liste des reçus délivrés, de leur date et de leur montant sur toute la période contrôlée et, d'autre part, des sommes encaissées par l'organisme au titre des reçus délivrés. Le tribunal a étendu à cette espèce la jurisprudence relative à la suspension de la durée de vérification jusqu'à la remise complète de l'ensemble des fichiers informatiques.

Note – références

Cf. pour des applications récentes, notamment CAA Bordeaux du 6 novembre 2024 n°22BX02140, et CAA Paris du 26 juin 2024 n° 23PA01985

19-01-03-01 Contrôle fiscal

19-01-03-01-02 Vérification de comptabilité

19-01-03-01-02-03 Garanties accordées au contribuable

19-01-04 Amendes, pénalités, majorations

NOTE UNIVERSITAIRE

Quand le don n'est pas gratuit : la sanction d'une association de collecte de denrées alimentaires délivrant des attestations fiscales

Sylvie Salles
Maître de conférences en droit public, université de Nîmes, membre du Laboratoire CHROME (EA 7352), membre associé du Lab-LEX (EA 7480)

Autres ressources du même auteur
UNIVDROIT : https://univ-droit.fr/universitaires/23427
IDREF : https://www.idref.fr/192088289
HAL : https://cv.archives-ouvertes.fr/sylvie-salles

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/ajamont.392

Est-il possible de sanctionner une association ayant l'objectif de collecter des denrées alimentaires pour les redistribuer à des organismes caritatifs, en ce qu'elle aurait permis à des donateurs d'obtenir un avantage fiscal en leur délivrant des attestations ? Autrement dit, l'administration fiscale peut-elle se retourner contre le tiers, plutôt que contre le contribuable, pour avoir indûment permis au contribuable l'obtention d'un avantage fiscal ?

Une affaire de dons

Dans la présente affaire, l'association Vivamus, domiciliée à Poulx dans le Gard, est précisément ce tiers dont l'objectif poursuivi est celui de « venir en aide aux personnes en difficultés » en collectant des denrées « auprès de sociétés agroalimentaires et de magasins de détail » et tout en les redistribuant à des « organismes caritatifs ».

Bien que n'étant pas l'organisme caritatif bénéficiant lui-même concrètement des dons, l'association Vivamus a émis des reçus fiscaux pour les donateurs. Or, à l'issue d'un contrôle sur place portant sur ces documents relatifs à la période du 1er janvier 2017 au 31 décembre 2020, en particulier les attestations délivrées à la SCA Compagnie des fromages et Richesmonts et à la SNC Easydis, filiale logistique de Casino, l'association s'est vue infliger une amende au titre de l'article 1740 A du Code général des impôts [1] pour les années 2018, 2019 et 2020 dont le montant s'élève à 179 605 euros. C'est cette amende – dite polyvalente et née à la fin des années 1990 – que l'association a contesté devant le juge administratif, tant d'un point de vue procédural que substantiel.

Sur la forme, un contrôle réalisé dans les délais

L'association requérante remettait en cause le respect du délai de la procédure, soit « au plus tard six mois après la présentation de l'ensemble des documents et pièces » [2] en opérant un calcul temporel entre le 7 janvier et le 16 juin 2022. Dans les faits, la première intervention de l'administration fiscale a effectivement eu lieu le 7 janvier 2022, mais la seconde s'est tenue le 3 mars 2022 (avec dans l'entre-deux des échanges par voie de messagerie), sachant qu'à la clôture de l'instruction par la lettre d'information du 16 juin 2022 une partie des pièces demandées, en janvier comme en mars, n'avait toujours pas été remise. Sans difficulté, suivant une jurisprudence récente des cours administratives d'appel établissant le point de départ du délai au moment de la connaissance par l'administration de l'ensemble des pièces, le tribunal administratif de Nîmes a pu conclure que la lettre d'information a « bien été adressée à la requérante moins de 6 mois après la présentation de l'ensemble des documents et pièces ».

Sur le fond, une validation logique de la sanction fiscale

L'association se voit sanctionnée pour avoir délivré des reçus fiscaux comme si elle était un organisme caritatif habilité à le faire. Or, comme le relève le juge administratif, l'administration avait clairement établi, par une décision de rescrit en date du 28 avril 2017, que cette association ne pouvait juridiquement pas émettre de tels justificatifs au profit des donateurs :

> « les activités de l'association relevant de l'intermédiation dans la distribution de denrées alimentaires s'analysaient, à supposer même que son activité s'apparente à celle d'une banque alimentaire, comme celles d'un organisme collecteur et ne présentaient aucun des caractères exigés pour être reconnues d'intérêt général au sens des articles 200 et 238 bis du code général des impôts ».

Quelle que soit la vocation de l'association, son erreur se situe dans la poursuite d'une pratique illégale, ce que souligne sans détour le juge administratif en balayant dans la foulée l'argument selon lequel il s'agissait de « répondre aux demandes des donateurs de recevoir leur attestation immédiatement ».

Et si la décision de rescrit avait été contestée…

À relire la solution du tribunal administratif de Nîmes, peut-être qu'une autre erreur – par omission – de l'association mériterait d'être relevée lorsqu'il est mention de la « décision de rescrit non contestée du 28 avril 2017 ». Il peut paraître curieux – avec le recul – que l'association n'ai ni tenté de saisir l'administration d'un second examen, ni tenté, suite à ce préalable, d'emprunter la voie nouvelle ouverte par le Conseil d'État dans son arrêt de section du 2 décembre 2016 permettant, par exception au principe de la non-contestation, de contester devant le juge de l'excès de pouvoir une décision de rescrit « lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables

autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent »[3]. En l'espèce, l'entêtement de l'association n'est sans doute pas sans lien avec l'idée que, sans délivrance d'attestation fiscale en contrepartie des dons, les donateurs se tourneraient vers d'autres organismes. Si ces effets notables pouvaient être mesurés, la voie du recours pour excès de pouvoir aurait éventuellement pu être envisagée en son temps par l'association requérante.

Sur le calcul de la sanction financière, les effets de la question prioritaire de constitutionnalité[4] (QPC) de 2018

Le jugement fait état de deux versions de l'article 1740 A du Code général des impôts, conduisant à une différenciation temporelle, en raison d'une décision QPC du Conseil constitutionnel du 12 octobre 2018 censurant le premier alinéa de cet article – sur le fondement de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen relatif à la proportionnalité des peines – tout en émettant une réserve transitoire pour l'administration et, pour le législateur, une date butoir au 1er janvier 2019 pour opérer une modification en conformité. Avant l'intervention du législateur, le cas des personnes de bonne foi n'était pas traité différemment. En revanche, la nouvelle version de l'alinéa 1er de l'article 1740 A a paru moins sévère dès la réserve du juge constitutionnel – reprise au fond par le législateur – en ce qu'elle a réservé l'amende aux « personnes qui ont sciemment délivré des documents des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu »[5].
En poussant l'hypothèse un peu plus loin encore, il semble que le facteur temporel soit un acteur à part entière tant le contenu des articles est fluctuant. À titre d'illustration, l'article 200 du Code général des impôts, fondement avec l'article 238 bis du même code de la décision de rescrit, et relatif aux caractères exigés pour qu'un organisme soit reconnu d'intérêt général (et puisse ainsi émettre les attestations fiscales relatives aux dons), a connu chaque année depuis 2001 une à trois versions ! Cela pourrait laisser supposer un certain flottement… Mais ce serait oublier

que le fil conducteur est de nature constitutionnelle : l'objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, rappelé en 2018, irrigue l'ensemble des dispositifs.

NOTES

1 **Article 1740 A du Code général des impôts : sanctions à l'égard des tiers.**

2 **Article R. 14-A-2 du Livre des procédures fiscales précisant les conditions d'application de l'article L. 14 A du même code.**

3 **CE, 2 décembre 2016 nº 387613.**

4 **Question prioritaire de constitutionnalité (QPC) : Tout justiciable peut, depuis le 1er mars 2010, soutenir, à l'occasion d'une instance devant une juridiction administrative comme judiciaire, « qu'une disposition législative porte atteinte aux droits et libertés que la Constitution garantit », en application des articles 61-1 et 62 de la Constitution.**

5 **CC, décision nº 2018-739 QPC du 12 octobre 2018.**

INDEX

Rubriques
Contributions et taxes

Preuve de l’appréhension des revenus dans l’application du 2° du 1 de l’article 109 du Code général des impôts (CGI)

DÉCISION DE JUSTICE

TA Nîmes, 3ème chambre – N° 2302978 – M. et Mme. N. – 06 juin 2025 – C+

TEXTES

Résumé
Note universitaire :
Preuve de l’appréhension des revenus réputés di... / Arnaud de Bissy

RÉSUMÉ

Droits d'auteur
CC BY-NC-SA 4.0

1 **La démonstration par l'administration de l'existence d'un seul et unique maître de l'affaire présume l'appréhension par cette personne des revenus réputés distribués qui ont été réintégrés dans les résultats de la société. L'administration est alors dispensée de produire tout autre élément de preuve. En revanche lorsque la maîtrise de l'affaire est partagée, la présomption ne joue pas. L'administration doit alors établir qui a effectivement bénéficié des sommes réputées distribuées et à hauteur de quel montant**

2 **Toutefois, une exception à la règle est admise lorsque la maîtrise de l'affaire est exercée conjointement par deux personnes soumises à imposition commune au titre de l'impôt sur le revenu.**

3 **Au cas d’espèce, si les différentes considérations évoquées par les contribuables pourraient conduire à regarder non pas l’épouse**