

## Sommaire

La présente revue d'actualité fiscale est consacrée aux principales décisions jurisprudentielles des derniers mois.

### I. Intérêts servis entre sociétés liées – Suite de l'affaire SAS Wheelabrator Group

L'article 212 du code général des impôts (ci-après « CGI ») limite et conditionne la déduction des intérêts d'emprunt servis à des entreprises liées. Cette déduction s'exerce dans la limite du taux légal fixé par l'article 39 du CGI. Une dérogation est prévue puisque, si les intérêts sont supérieurs à ce taux plancher, la déduction s'exerce dans la limite du taux que l'entreprise emprunteuse aurait pu obtenir d'établissements ou organismes financiers. Il appartient aux entreprises emprunteuses d'apporter la preuve de ce taux.

Le Conseil d'Etat avait été interrogé, pour avis, par le Tribunal administratif de Versailles, sur la question de savoir si la preuve de la normalité du taux d'intérêt intragroupe pouvait être rapportée par comparaison avec des emprunts obligataires émis par des sociétés tierces.

Dans un avis du 10 juillet 2019, le Conseil d'Etat a admis que la société emprunteuse, à qui incombe la charge de la démonstration de la conformité du taux d'intérêt pratiqué au taux du marché, peut apporter cette preuve par tout moyen (*CE 10/07/2019 n° 429426, SAS Wheelabrator Group*).

Le Conseil d'Etat admet explicitement le recours à des comparables tirés du marché obligataire à la condition que l'emprunt obligataire constitue une alternative réaliste à un prêt intragroupe pour établir la conformité du taux d'intérêt pratiqué entre sociétés liées au taux du marché.

Prenant acte de l'avis du Conseil d'Etat, le Tribunal administratif de Versailles tranche l'affaire au fond (*TA Versailles n°1607393, 1806803 du 6 décembre 2019 SAS Wheelabrator Group*).

Pour rappel, il s'agissait d'une société, qui avait pour activité principale la conception, la fabrication, l'achat, la vente et la distribution de toutes machines industrielles, et qui était détenue à 100 % par une société de droit britannique. La société française a fait l'objet de deux vérifications de comptabilité à l'issue desquelles des rectifications lui ont été notifiées, notamment en matière d'IS, à raison de la remise en cause partielle de la déductibilité de charges financières exposées pour l'acquisition d'une tierce société.

Le Tribunal administratif de Versailles relève, dans un premier temps, qu'en octobre 2016, la société française avait fourni une étude qui :

- D'une part, attribuait une note de crédit applicable à l'intéressée, sur la base de ses comptes sociaux au 31 décembre 2008 et selon une méthodologie de l'agence de notation Standard & Poor's utilisant l'outil Capital IQ, et qui ;
- D'autre part, déterminait un taux de crédit applicable en 2008.

La validité de cette étude avait été contestée par l'administration fiscale qui considérait :

- D'une part, que le classement auquel prétendait la société ne résultait nullement d'une notation effectuée de manière spécifique en fonction d'une situation particulière par des agences spécialisées mais de l'utilisation d'un logiciel de scoring, et ;
- D'autre part, que la société ne justifiait pas que les sociétés ayant donné lieu à l'étude présentaient des conditions économiques comparables à la sienne.

Le Tribunal administratif relève que, toutefois, l'étude fournie prend en compte le risque commercial et financier. La société requérante a obtenu une note de crédit de B+, ce qui correspond à un risque de défaut important et au caractère très spéculatif d'un placement pour le prêteur.

Le Tribunal administratif relève également que le taux d'intérêt servi au titre du prêt intra-groupe a été comparé avec les taux pratiqués sur la même période pour des emprunts obligataires émis également en euros sur la même durée et relevant du même secteur que la société emprunteuse.

Le Tribunal administratif constate, ensuite, que la société emprunteuse démontre que le taux d'intérêt de l'emprunt litigieux ne présentait pas un caractère excessif au regard du rendement des emprunts obligataires émanant d'entreprises se trouvant dans des conditions économiques comparables à la sienne.

Selon le Tribunal administratif, la société emprunteuse apporte légalement la preuve que l'émission obligataire aurait pu constituer une alternative réaliste au prêt intra-groupe litigieux dans le contexte de crise de liquidités majeure sur les marchés financiers lors de la conclusion de ce prêt. Du fait qu'il s'agissait d'une petite société industrielle, qui est donc perçue comme ayant un profil de risque élevé et ce d'autant plus que le montant du prêt était significatif par rapport à sa taille, une banque n'aurait en effet accepté de lui consentir un prêt qu'à la condition d'une prime de risque importante.

Ainsi, et contrairement à ce que soutient l'administration fiscale, la circonstance selon laquelle la société emprunteuse n'a pu produire qu'une étude et non une offre de prêt contemporaine n'a aucune incidence sur la solution.

En conséquence, le Tribunal administratif de Versailles valide, pour la première fois, la démonstration de la conformité du taux d'intérêt pratiqué au taux du marché fondée sur une étude réalisée a posteriori et fournissant une comparaison avec les taux pratiqués sur le marché obligataire.

## II. Précisions sur le champ d'application de l'abus de droit

L'article L. 64 du Livre des procédures fiscales (ci-après « LPF ») précise, notamment, que : « *l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs* ».

Il était question ici d'un démembrement de propriétés de parts de SCEA et de SCI :

- D'une part, une SARL acquiert l'usufruit temporaire des titres de la SCEA et de la SCI pour une durée de 21 ans ;
- D'autre part, les associés personnes physiques de la SARL détiennent la nue-propriété de ces mêmes parts.

À l'issue d'une vérification de comptabilité de la SARL, l'administration a informé qu'elle considérait que le montage lui conférant l'usufruit temporaire des parts avait été réalisé dans un but exclusivement fiscal. Selon l'administration, la SARL aurait en effet recherché l'application littérale des dispositions de l'article 619 du code civil, selon lesquelles l'usufruit temporaire concédé à une personne morale ne peut excéder trente ans, à l'encontre de l'intention de leurs auteurs.

En conséquence, l'administration, constatant l'existence d'un abus de droit, conclut en la reprise des amortissements opérés sur l'usufruit temporaire et remet en cause la déduction fiscale des intérêts de l'emprunt que la SARL avait souscrit pour financer l'acquisition de cet usufruit temporaire.

La Cour administrative d'appel de Douai juge que les dispositions du code civil, en elles-mêmes, n'ont aucun objet ni aucune portée fiscale et ne sauraient, en conséquence, être utilement invoquées par l'administration pour démontrer l'existence d'une fraude à la loi fiscale, qui suppose l'utilisation de dispositifs fiscaux à l'encontre de l'intention de leurs auteurs (CAA Douai 01/07/2019 n° 17DA01029).

Ainsi, selon la Cour administrative d'appel, l'abus de droit par fraude à la loi, prévu à l'article L. 64 du LPF, ne peut résulter que de l'utilisation de dispositifs fiscaux.

Il s'agit, à notre connaissance, d'une solution inédite.

### **III. Constitutionnalité des dispositions concernant l'exigence d'un agrément pour l'exonération des titres représentatifs d'un apport partiel d'actif par une société étrangère**

L'article 115, 2 du Code général des impôts (ci-après « CGI ») permet, sous certaines conditions et de plein droit, de ne pas considérer comme une distribution de revenus mobiliers l'attribution, aux associés de la société apporteuse, de titres représentatifs d'un apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité.

Ces dispositions s'appliquent si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- L'apport est placé sous le régime spécial de l'article 210 A du CGI ;
- La société apporteuse dispose encore au moins d'une branche complète d'activité après la réalisation de l'apport ;
- L'attribution, proportionnelle aux droits des associés dans le capital, a lieu dans un délai d'un an à compter de la réalisation de l'apport.

Conformément à l'article 121, 1, al. 2 du CGI, ce dispositif s'applique en cas d'apport partiel d'actif par une société étrangère et placé sous un régime fiscal comparable au régime de l'article 210 A du même code.

Cependant, pour les opérations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'application du régime de faveur était subordonnée à l'obtention d'un agrément pour les sociétés établies hors de l'Union européenne.

Le Conseil d'Etat a renvoyé au Conseil constitutionnel la question prioritaire de constitutionnalité suivante : est-ce que les dispositions en vigueur pour les opérations réalisées jusqu'au 31 décembre 2017 créaient une différence de traitement injustifiée selon l'Etat dans lequel la société est établie, et cela, en violation des principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen) ?

Dans une décision du 15 novembre 2019, le Conseil constitutionnel juge que, avant l'entrée en vigueur de la loi du 28 décembre 2017, les dispositions contestées, telles qu'interprétées par une jurisprudence constante, instaurent, pour l'accès au régime fiscal favorable des distributions consécutives à un apport partiel d'actif, une différence de traitement entre les associés des sociétés étrangères, selon que ces sociétés étaient établies dans un Etat membre de l'Union européenne ou un Etat tiers, seules les premières étant dispensées de l'exigence d'agrément préalable (CC décision n° 2019-813 QP, 15/11/2019).

Cependant, pour le Conseil constitutionnel, ces dispositions ont pour objet d'assurer la neutralité fiscale des seules opérations d'apport partiel d'actif effectuées à des fins de restructuration économique, en dehors de toute volonté de fraude ou d'évasion fiscales et qu'il existe une différence de situation, tenant au lieu d'établissement de la société apporteuse, entre les associés des sociétés établies dans un Etat membre et ceux des autres sociétés étrangères.

Ainsi, selon le Conseil constitutionnel, la différence de traitement instaurée par les dispositions contestées est ainsi en rapport direct avec l'objet de la loi. Les dispositions contestées sont donc constitutionnelles.

### **IV. Retenue à la source sur les revenus non salariaux versés aux non-résidents (art. 182 B du CGI) : l'assiette est jugée non conforme au droit de l'Union européenne**

Pour rappel, et sous réserve de l'application des conventions fiscales, l'article 182 B du CGI institue une retenue à la source applicable à certains revenus non-salariaux et assimilés.

Cette retenue à la source s'applique aux sommes listées à l'article 182 B du CGI, si :

- Les sommes sont payées par un débiteur qui exerce une activité en France ;
- Les sommes sont payées à des personnes ou des sociétés, relevant de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ;
- Les bénéficiaires des sommes n'ont pas dans ce pays d'installation professionnelle permanente.

L'administration fiscale précise que la base de la retenue à la source est constituée par le montant brut des sommes payées, hors taxe sur le chiffre d'affaires (*BOI-IR-DOMIC-10-20-20-50-20190712 n° 50*).

Le Conseil d'Etat vient de juger que le calcul de cette retenue à la source sur une base brute est incompatible avec le principe du droit de l'Union européenne de la libre prestation de services.

Pour rappel, le Conseil constitutionnel a déjà jugé que ce mode de calcul, s'il entraîne une différence de traitement avec les résidents imposables sur leur seul bénéfice, n'entraîne cependant pas une rupture d'égalité devant la loi car cette différence de traitement est fondée sur un critère objectif et rationnel, celui de garantir le montant et le recouvrement de l'impôt (*Cons. const. 24-5-2019 n° 2019-784 QPC*).

En revanche, ce mode de calcul est jugé, par le Conseil d'Etat, non conforme aux articles 56 et 57 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, tels qu'interprétés par la CJUE : l'impossibilité pour le débiteur de la retenue à la source de déduire les frais professionnels directement liés à l'activité déployée en France exposés par le bénéficiaire non-résident, est contraire à la libre prestation de services (*CE 22-11-2019 n° 423698*).

## **V. TVA et régularisation en cas de cessation d'activité**

Pour rappel, la TVA initialement déduite par un assujetti lui est en principe définitivement acquise.

Cependant, l'article 207 de l'annexe II au CGI précise dans quelles conditions une régularisation de la déduction initiale de TVA afférente à l'acquisition d'une immobilisation devient exigible.

D'une manière générale, la régularisation devient exigible lorsque l'immobilisation cesse d'être affectée à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction ou fait l'objet d'une affectation l'excluant du droit à déduction. Ainsi, la TVA doit faire l'objet de régularisations lorsque l'un des événements cités ci-dessus intervient durant une durée fixée à cinq ans pour les biens meubles et à vingt ans pour les immeubles.

Dans les faits présentés devant le Conseil d'Etat, il s'agissait d'une société qui avait cessé, en mars 2008, son activité industrielle.

À l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale avait estimé que la TVA ayant grevé l'acquisition des biens immobilisés utilisés pour les besoins de l'activité industrielle devait faire l'objet, au titre de 2008, d'une régularisation sur le fondement de l'article 207, III-1-5° de l'annexe II au CGI, ce que la société contestait.

Le Tribunal administratif d'Amiens, puis, la Cour administrative d'appel de Douai ne font pas droit aux prétentions de la société, puisqu'ils considèrent que ces biens avaient cessé d'être utilisés pour l'activité industrielle dès la cessation de cette activité en 2008. De surcroît, selon les juges du fond, il n'était pas justifié que ces biens auraient été réaffectés en 2008 à la réalisation d'autres opérations imposables.

A notre connaissance de manière inédite, le Conseil d'Etat a jugé qu'un assujetti n'est tenu de procéder à la régularisation globale qu'à compter de l'événement qui caractérise de façon certaine la désaffectation définitive d'une immobilisation à la réalisation d'opérations taxables (*CE 9 octobre 2019 n° 418100*).

Le Conseil d'Etat relève qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'à la suite de l'arrêt définitif, en mars 2008, de l'activité industrielle, la société a procédé à la mise en sécurité du site de production, dans l'attente de son démantèlement et de sa dépollution.

Ainsi, si les biens immobilisés de la société ont cessé, à cette date, d'être utilisés pour les besoins de son activité industrielle, ils étaient destinés à être soit détruits, soit cédés, soit transformés dans le cadre de la réaffectation des terrains à un nouvel usage.

Le Conseil d'Etat estime, qu'en jugeant que la taxe initialement déduite devait faire l'objet d'une régularisation globale dès 2008 aux motifs, d'une part, que ces biens avaient cessé d'être utilisés pour l'activité de production de matières plastiques et, d'autre part, qu'il n'était pas justifié qu'ils auraient été, au cours de cette période, réaffectés à la réalisation d'autres opérations imposables, la Cour a commis une erreur de droit.

## **VI. Bénéfice du régime des sociétés mères en cas de prêt de titres**

Pour rappel, l'article 145, 1-c du CGI prévoit que certains titres prêtés ne peuvent être pris en compte pour l'application du régime des sociétés mères. Sont visés par cette exclusion, les titres financiers qui ne sont pas susceptibles de faire l'objet pendant la durée du prêt du détachement d'un droit à dividende (Article L211-24 du Code monétaire et financier).

Il s'agissait ici d'une société holding qui avait conclu un contrat de prêt par lequel une société A, qui détenait 60 % du capital d'une société B, lui avait consenti un prêt de consommation portant sur plusieurs actions de la société B. La société holding détenait déjà l'autre partie du capital de la société B, soit 40 %.

La société holding perçoit des dividendes au titre de ces actions et fait application du régime de faveur des sociétés mères.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale a remis en cause l'application du régime de faveur en se fondant sur les dispositions de l'article 37 de la loi sur l'épargne du 17 juin 1987 selon lesquelles : « *les parties à un contrat de prêt de titres ne peuvent pas tenir compte de ces titres pour l'application du régime des sociétés mères.* »

Selon l'administration fiscale, ces dispositions s'appliquaient sans distinction à l'ensemble des contrats de prêts qu'ils fassent l'objet ou non du détachement d'un droit à dividende.

La société relève cependant que la loi de 1987 comportait, initialement, un article 31 qui effectivement limitait la portée de l'article 37 aux seuls prêts qui n'étaient pas susceptibles de faire l'objet du détachement du droit à dividende. Cet article 31, qui a été abrogé depuis, est codifié à l'article L 211-22 du Code monétaire et financier. Ainsi, selon la société, l'exclusion prévue par l'article 37 de la loi de 1987 conservait la même portée que celle visée à l'article 145, 1-c du CGI.

Dans un arrêt du 15 octobre 2019, la Cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles 15 octobre 2019 n° 17VE02377) a jugé que :

- Si le champ d'application de l'article 37 de la loi de 1987 n'est, en effet, plus limité par l'article 31 de cette loi, qui a été abrogé et codifié dans le Code monétaire et financier, ni le législateur, ni le pouvoir réglementaire qui a opéré une codification à droit constant n'ont entendu modifier la portée de cet article 37 ;
- En conséquence, l'article 37 de la loi de 1987 doit être regardé comme ne visant que les contrats de prêts insusceptibles de faire l'objet, pendant la durée du prêt, du détachement du droit à dividende.

## **VII. Limitation de déduction des charges financières (ancien dispositif du rabot) – Exclusion des paiements au titre de swaps de taux de couverture**

Pour rappel, au titre des exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés dont le montant des charges financières nettes atteignait au moins 3 millions d'euros devaient réintégrer 25 % du montant de ces charges pour la détermination de leur résultat imposable (art. 212 bis ancien du CGI, mécanisme dit du « rabot »).

Conformément à ces dispositions, le montant des charges financières nettes s'entend du total des charges financières déductibles, diminué du total des produits financiers et autres revenus équivalents imposables venant rémunérer des sommes laissées ou mises à disposition par l'entreprise.

Les faits présentés devant la Cour administrative d'appel de Versailles étaient les suivants : un établissement public régional a fait application du mécanisme du rabot à des charges résultant de l'exécution des contrats d'échange de taux (swaps de taux). Considérant qu'il s'agissait d'une erreur, l'établissement public a demandé au Tribunal administratif de Montreuil la restitution de la cotisation primitive d'IS.

La Cour administrative d'appel de Versailles confirme l'analyse du Tribunal administratif de Montreuil selon laquelle les intérêts versés et reçus dans le cadre de swaps de taux de couverture ne constituent pas des charges financières nettes au sens de l'article 212 bis, dans sa version applicable aux exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 (CAA Versailles 19/12/2019 n° 18VE00826).

Pour rappel, le mécanisme applicable aux exercices ouverts depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019 a un champ d'application plus large que l'ancien dispositif du rabot. Précisons, par ailleurs, que les projets de commentaires au BOFiP du mécanisme applicable aux exercices ouverts depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, indiquent que doivent être pris en compte au titre des charges financières soumises au mécanisme de plafonnement, les intérêts issus de swaps de taux et de swaps de devises.

#### **VIII. Assujettissement à l'IS des Etats étrangers exerçant une activité lucrative en France**

Pour rappel, l'article 206, 1 du CGI précise les règles d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Sont, notamment, soumis à l'impôt sur les sociétés (et sous certaines conditions) les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes, ainsi que toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Dans les faits présentés au Conseil d'Etat, il s'agissait de l'Etat du Koweït qui, par l'intermédiaire d'un fonds, avait donné en location nue un bien immobilier en France. Des cotisations d'IS ont donc été mises à sa charge par l'administration fiscale.

Dans un premier temps, le Conseil d'Etat relève que l'article 206, 1 du CGI assujettit à l'IS, au-delà des sociétés qu'elles désignent expressément, toutes les personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. Les Etats étrangers ne sont donc pas exclus de cette liste.

En conséquence, l'activité qu'un Etat étranger exerce en France est assujettie à l'IS si cette activité, eu égard à son objet et aux conditions particulières dans lesquelles elle est exercée, relève d'une exploitation à caractère lucratif.

L'Etat du Koweït a fait notamment valoir que son activité de location nue d'un immeuble bâti ne saurait être qualifiée d'exploitation à caractère lucratif sauf à priver de portée utile les dispositions du 5 de l'article 206 du code général des impôts, (ces dispositions assujettissent à l'IS les établissements publics, associations et collectivités non soumis à l'IS, à un taux de 0 %, leurs revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à des activités lucratives).

Le Conseil d'Etat relève que la Cour administrative d'appel a jugé que l'activité de location nue d'un bien immobilier réalisée par l'Etat du Koweït en France pouvait être soumise à l'IS, sans qu'y fasse obstacle le caractère en principe désintéressé de la gestion de cet Etat.

Il relève également que la Cour s'est fondée sur la nature de l'activité en cause et sur les conditions particulières dans lesquelles elle est exercée, en écartant comme inopérante la circonstance que cette activité ne présente pas un caractère commercial.

Le Conseil d'Etat relève enfin que l'activité de location de l'immeuble était ici réalisée dans des conditions similaires à celles dans lesquelles des entreprises privées exercent leur activité, avec des prix pratiqués correspondant aux prix du marché et une clientèle composée de sociétés commerciales.

Ainsi, l'activité exercée par l'Etat du Koweït relevait bien d'une exploitation à caractère lucratif passible de l'IS (CE 22 janvier 2020 n° 421913).

### **IX. Charge de la preuve de la fraude à la TVA**

A l'issue de la vérification de comptabilité d'une société spécialisée dans le courtage des quotas d'émission de gaz à effet de serre, l'administration a remis en cause le droit à déduction de la TVA figurant sur les factures émises par seize sociétés auprès desquelles elle avait acquis de tels quotas. L'administration fiscale considérait que ces 16 sociétés avaient commis des fraudes dites « carrousel ».

La Cour administrative d'appel de Paris avait confirmé le maintien de ces rappels en se fondant uniquement sur les mentions contenues dans la proposition de rectification pour établir que ces 16 sociétés s'étaient livrées à une fraude à la TVA et que l'assujetti disposait d'indices pouvant le conduire à soupçonner l'existence de cette fraude.

Dans une décision du 14 octobre 2019, le Conseil d'Etat considère qu'en statuant ainsi, et sans avoir examiné la situation de chacune des 16 sociétés, la Cour administrative d'appel de Paris a méconnu les règles relatives à la charge de la preuve (CE 14 octobre 2019 n° 421925).

Le Conseil d'Etat se fonde sur la jurisprudence de la CJUE et juge que :

- Si des indices permettent de soupçonner une méconnaissance, par un fournisseur de biens ou de services, de ses obligations de déclaration ou de paiement de la TVA, l'assujetti qui a acquis certains de ces biens ou services en vue de les revendre doit s'assurer qu'en ce qui les concerne, son fournisseur s'est acquitté de ses obligations ;

- Cependant, il incombe à l'administration d'établir les éléments objectifs permettant de conclure que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que l'opération était impliquée dans une fraude. Lorsque des opérations similaires sont réalisées par des sociétés différentes sur une courte période, ces éléments doivent porter sur chacune d'elles, qu'il s'agisse de l'existence de la fraude reprochée, des indices permettant à l'assujetti mis en cause de la soupçonner ou encore des mesures pouvant raisonnablement être exigées.

Ainsi, selon le Conseil d'Etat, les juges du fond ne peuvent pas, sans méconnaître les règles relatives à la charge de la preuve, considérer que de tels éléments sont établis en se bornant à se référer uniquement aux mentions de la proposition de rectification et en estimant que ces dernières font foi jusqu'à preuve du contraire et que, concernant l'existence de la fraude, seul l'assujetti est susceptible d'établir que les fournisseurs ont déclaré et payé la taxe.

Ainsi, le Conseil d'Etat annule l'arrêt de la Cour administrative d'appel.

### **X. Le recours contre une instruction publiée au BOFIP est enfermé dans un délai de 2 mois**

Le Conseil d'Etat, réuni en formation de section, a rendu un arrêt le 13 mars 2020 dans lequel il juge que la publication au Bofip d'une instruction, d'une circulaire ou de tout autre document émanant de l'administration fiscale constitue la publication requise par la loi et fait donc courir le délai de recours pour excès de pouvoir (CE 13 mars 2020 n°435634).

Les effets de la décision du Conseil d'Etat diffèrent suivant que le recours vise une instruction publiée :

- Entre le 10 septembre 2012 (qui correspond à la date d'ouverture de la base Bofip) et le 31 décembre 2018, ou ;

- Une instruction publiée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (cette date correspond à la date d'entrée en vigueur du décret n° 2018-1047 du 28 novembre 2018 qui modifie les conditions de publication des instructions et circulaires).

Délais applicables à la contestation des commentaires administratifs publiés antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2019

Le Conseil d'Etat considère que la publication d'une décision administrative dans un recueil autre que le Journal officiel fait courir le délai du recours contentieux à l'égard de tous les tiers si l'obligation de publier cette décision dans ce recueil résulte d'un texte législatif ou réglementaire lui-même publié au Journal officiel. Ce délai commence à courir au jour de cette mise en ligne.

Le Conseil d'Etat opère ici un revirement de jurisprudence, puisqu'il considérait que la publication d'une instruction publiée seulement au Bulletin officiel des impôts (CE 04/05/1990 n° 55124 et 55137) ou sur le site Bofip-Impôts (CE 20/12/2013 n° 371157, 372025 et 372675) pouvait être attaquée sans condition de délai.

Il est ici fait application des principes dégagés par le Conseil d'Etat dans un arrêt de 2005 dans lequel il considérait que la publication d'une décision administrative dans un recueil autre que le Journal officiel faisait courir le délai du recours contentieux à l'égard de tous les tiers si l'obligation de publier cette décision dans ce recueil résulte d'un texte législatif ou réglementaire lui-même publié au Journal officiel de la République française (CE 27/07/2005 n° 259004).

Pour ne pas porter atteinte au droit de recours et puisqu'il s'agit ici de l'abandon d'une jurisprudence constante, le Conseil d'Etat prévoit qu'un recours pour excès de pouvoir formé contre un commentaire publié entre le 10 septembre 2012 et le 31 décembre 2018 et présenté avant l'expiration d'un délai de deux mois suivant le 13 mars 2020, date de lecture de la présente décision, ne pourra pas être rejeté pour tardiveté (soit jusqu'au 13 mai prochain).

Délais applicables à la contestation des commentaires administratifs publiés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019

Le Conseil d'Etat précise qu'il relève des dispositions combinées des articles L 312-2, R 312-8 et R 312-9 du Code des relations entre le public et l'administration (dans leur rédaction issue du décret du 28 novembre 2018) en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019, et de l'arrêté du Premier ministre du 10 septembre 2012, que la mise en ligne des circulaires et instructions sur le site « bofip.impots.gouv.fr » produit les mêmes effets que si elle avait été effectuée sur le site relevant du Premier ministre.

Ainsi, la mise en ligne d'une instruction, d'une circulaire ou de tout autre document émanant de l'administration fiscale sur le site " bofip.impots.gouv.fr " constitue l'acte de publication prévu par la loi et fait donc courir le délai de recours pour excès de pouvoir. Ainsi, les instructions publiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 doivent être contestées dans les deux mois de leur mise en ligne.

Le Conseil d'Etat, en précisant cette règle de forclusion, se borne à tirer les conséquences de dispositions légales et réglementaires antérieures aux commentaires administratifs à l'égard desquels elle s'applique, et qui ne constitue pas un revirement de jurisprudence. Il n'y a donc pas lieu de prévoir de mesure de tempérament.

Précisons que les contribuables pourront contester la légalité d'une instruction, en dehors du délai de forclusion, en formant un recours pour excès de pouvoir contre la décision de refus d'abrogation éventuellement opposée après avoir formulé une demande au ministre d'abrogation de l'instruction en cause.

\*\*\*