N° 448794 – Société Les Greniers de Sophie

9ème et 10ème chambres réunies

Séance du 20 avril 2022
Lecture du 20 mai 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline GUIBE, Rapporteure publique

La société Les Greniers de Sophie ne veut décidément pas payer les impôts qui lui incombent.

Un premier contrôle s'est soldé par un procès-verbal d'opposition à contrôle fiscal, la société s'étant refusée à présenter tout document au vérificateur dont elle contestait la compétence territoriale au prétexte d'un transfert de son siège social de Lons, dans les Pyrénées-Atlantiques, vers Paris, opportunément opéré au lendemain de la réception de l'avis de vérification.

L'histoire s'est peu ou prou répétée à l'occasion du contrôle exercé au titre des années 2009 à 2012, qui a débouché sur les cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés et les rappels de taxe sur les véhicules de société aujourd'hui en litige, imposés selon la procédure de taxation d'office, faute pour la société d'avoir déposé les déclarations auxquelles elle était tenue.

La société a contesté ces impositions devant le tribunal administratif de Pau, puis devant la cour administrative d'appel de Bordeaux, qui n'a que partiellement fait droit à ses prétentions. La cour a notamment écarté les moyens tirés de ce que ni les agents ayant procédé au contrôle, ni le comptable ayant établi l'avis de mise en recouvrement n'étaient territorialement compétents pour y procéder.

Le pourvoi formé par la société contre cet arrêt, en tant qu'il lui fait grief, vous permettra de vous saisir de la question, inédite dans votre jurisprudence, de la compétence territoriale des comptables publics, sous l'empire des règles édictées à la suite de la fusion entre les réseaux des anciennes directions générales des impôts (DGI) et de la comptabilité publique (DGCP).

La compétence territoriale des vérificateurs chargés du contrôle des déclarations des contribuables et de la rectification des bases d'imposition et celle des comptables chargés des actions de recouvrement et de poursuite obéissent à des règles différentes.

1. Pour les premiers, les dispositions du II de l'article 350 *terdecies* de l'annexe III au CGI prévoient, s'agissant des personnes soumises à une obligation déclarative, comme c'est le cas

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de la requérante, que les vérificateurs sont compétents à l'égard de celles « *qui ont déposé ou auraient dû déposer dans le ressort territorial du service déconcentré ou du service à compétence nationale dans lequel ils sont affectés une déclaration, un acte, ou tout autre document* ». C'est donc le lieu de déclaration qui détermine la compétence territoriale des vérificateurs.

En matière d'IS, le IV de l'article 38 de l'annexe III au CGI définit le lieu de déclaration comme le « *service des impôts du siège de la direction de l'entreprise, ou, à défaut, du principal établissement* ». La règle est la même en matière de taxe sur les véhicules de société, en vertu du I de l'article 406 bis du CGI. Ces dispositions font écho, sans que leur rédaction ne soit alignée, aux dispositions législatives du 1 de l'article 218 A du CGI, qui définissent, pour leur part, le lieu d'imposition en matière d'IS. Celles-ci prévoient que cet impôt est établi au lieu du principal établissement de la personne morale, mais que l'administration peut y déroger en désignant comme lieu d'imposition, soit celui où est assurée la direction effective de la société, soit celui de son siège social.

En cas de dispersion géographique du lieu du principal établissement et du siège de direction de l'entreprise, le lieu d'imposition peut donc, en théorie, différer du lieu de déclaration, sauf à ce que l'administration use de la faculté que lui accorde l'article 218 A du CGI pour les unifier. Dans le cas, plus simple, où ceux-ci se confondent, leur localisation commande la détermination du service de contrôle territorialement compétent.

Au cas d'espèce, l'administration fiscale a considéré qu'au cours de la période vérifiée, le lieu du principal établissement de la requérante comme de sa direction effective se situait dans les Pyrénées-Atlantiques. La cour de Bordeaux a écarté l'argumentation de la société, qui soutenait que l'imposition aurait dû être établie au lieu de son siège social à Paris. Relevant que sa gérante était domiciliée à Lescar, que son principal associé était domicilié à Biarritz et que les immeubles qu'elle détenait se situaient à Pau, Lescar, Lons et Biarritz, tout comme les agences bancaires hébergeant ses comptes, les établissements prêteurs et son cabinet comptable, les juges d'appel en ont déduit que le lieu d'imposition était située dans les Pyrénées-Atlantiques, et, par suite, que les agents de la direction départementale des finances publiques des Pyrénées-Atlantiques étaient territorialement compétents pour procéder au contrôle.

Ces motifs ne sont pas entièrement satisfaisants puisque la cour s'est, d'une part, directement fondée sur le lieu d'imposition sans se prononcer expressément sur le critère du lieu de déclaration fixé par l'article 350 *terdecies* de l'annexe III au CGI et que, par ailleurs, les agents chargés du contrôle faisaient partie, non pas de la direction départementale mais de la direction spéciale de contrôle fiscal du Sud-Ouest. Ce raccourci et cette erreur matérielle, non critiqués par le pourvoi, sont toutefois demeurés sans incidence, le raisonnement de la cour se fondant sur l'identité, à l'échelle du département, du lieu d'imposition et du lieu de déclaration, alors qu'il est par ailleurs constant, et n'était d'ailleurs pas contesté, que la brigade ayant opéré le contrôle était bien compétente pour l'ensemble du département des Pyrénées-Atlantiques[1].

[1] En vertu du 1° de l'article 2 du décret n° 2009-707, les missions d'assiette et de contrôle des impôts dévolues à

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

La société soutient d'abord que la cour a commis une erreur de droit et dénaturé les faits en situant, pour l'application des dispositions de l'article 218 A du CGI, le lieu de son principal établissement dans les Pyrénées-Atlantiques. Elle se fait l'écho des conclusions d'E. Bokdam-Tognetti dans l'affaire *Coloralp* (10 juillet 2019, n° 413946, aux tables, RJF 10/19 n° 924), qui rappelait que la détermination du principal établissement de l'entreprise peut se révéler délicate en présence d'une pluralité d'unités opérationnelles, les indices auxquels l'on peut recourir, tels que les équipements, le nombre de salariés, le chiffre d'affaires, la contribution à l'activité sociale, pouvant tirer en sens contraire. Rien de tel, toutefois, en l'espèce, les indices relevés par la cour tirant tous à sens unique, à savoir une localisation dans les Pyrénées-Atlantiques. Si la requérante reproche à la cour d'avoir relevé que son ancien gérant et associé à 99% était domicilié à Biarritz, circonstance qu'elle estime inopérante, il s'agissait là d'un simple indice, non décisif, mobilisé par la cour pour parvenir à sa conclusion. Les critères sur lesquels elle s'est fondée, qui reposent sur la localisation des immeubles exploités et la domiciliation du gérant et des partenaires financiers de la société, ne révèlent aucune erreur de droit. Quant à la dénaturation[2], elle n'est nullement établie en l'espèce, alors que la requérante ne conteste pas sérieusement que l'adresse parisienne de son siège social n'était guère plus qu'une simple adresse de domiciliation.

La requérante reproche également à la cour, sous l'angle de l'erreur de droit et de l'insuffisance de motivation, de s'être abstenue d'identifier la commune dans laquelle était implanté son principal établissement. Mais cette recherche était inutile, à ce stade de l'analyse, dès lors que la compétence territoriale du vérificateur pouvait être appréciée à l'échelle du département[3].

2. Cette première étape franchie, les choses se compliquent, s'agissant de la compétence territoriale du comptable public qui a adressé l'avis de mise en recouvrement à la société, à savoir, le chef du poste comptable du service des impôts des entreprises (SIE) de Biarritz.

---

la direction générale des finances publiques (DGFiP) sont mises en œuvre par les directions départementales des finances publiques, dans le ressort territorial du département, sans préjudice des compétences dévolues à d'autres services déconcentrés et services à compétence nationale. L'article 5 de ce décret prévoit que des directions spécialisées peuvent être créées et organisées par arrêté du ministre chargé du budget en vue d'assurer des missions particulières.
En vertu du 1° de l'article 2 de l'arrêté du 12 mars 2012, les directions spéciales de contrôle fiscal (« Dircofi »), assurent, dans la limite de leur ressort territorial et sans préjudice des compétences des autres services de la DGFiP, toutes opérations relatives à l'assiette et au contrôle des impôts, à l'égard des personnes physiques ou morales, qui ont déposé ou auraient dû déposer, auprès des services de la DGFiP du ressort territorial de ces directions spécialisées, une déclaration, un acte ou tout autre document. Le ressort territorial de la Dircofi du Sud-Ouest recouvre, notamment, les Pyrénées Atlantiques.

[2] Sur le degré de contrôle en cassation : 30 septembre 2002, Société Catef, n° 213847, aux tables sur un autre point ; solution retenue par analogie avec 18 février 2002, M. et Mme C..., n° 192808 et 192946: RJF 5/02 n°537, s'agissant de la détermination du lieu du principal établissement au sens de l'article 10 du CGI.

[3] La cour aurait également pu parvenir à la même conclusion par un autre chemin. L'article 3 de l'arrêté du 12 mars 2012 relatif aux Dircofi prévoit que les fonctionnaires de ces directions, territorialement compétents pour contrôler les déclarations de revenu global d'une personne physique, peuvent également contrôler la situation fiscale des sociétés que cette personne dirige, ou dans lesquelles ils sont associés, quel que soit le lieu où ces activités, exploitations, entreprises, sociétés, groupements ou entités sont exercés ou situés et la forme juridique qu'ils revêtent. Or tant l'associé principal de la société que sa gérante de droit résident dans les Pyrénées-Atlantiques

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

L'article L. 256 du livre des procédures fiscales prévoit que l'avis de mise en recouvrement, est signé, rendu exécutoire et adressé « *par le comptable public compétent* » à tout redevable des sommes, droits, taxes et redevances de toute nature dont le recouvrement lui incombe lorsque le paiement n'a pas été effectué à la date d'exigibilité. L'article L. 257 A de ce livre prévoit, classiquement, que les avis peuvent être signés et rendus exécutoires, sous l'autorité et la responsabilité du comptable public compétent, par les agents du service ayant reçu délégation. Et l'article R. 256-8 précise que le comptable public compétent pour établir l'avis de mise en recouvrement est *« soit celui du lieu de déclaration ou d'imposition du redevable, soit, dans le cas où ce lieu a été ou aurait dû être modifié, celui compétent à l'issue de ce changement, même si les sommes dues se rapportent à la période antérieure à ce changement* ».

La cour de Bordeaux a cru pouvoir se fonder sur ces dernières dispositions pour confirmer la compétence territoriale du comptable de Biarritz. Elle a relevé que l'ancien gérant et actionnaire majoritaire de la société résidait à Biarritz à la date à laquelle avait été établi l'avis de mise en recouvrement en litige, le 27 mars 2014. Et elle a jugé que si la gestion de la société avait, à cette date, été confiée à sa mère, résidant à Lescar, ce transfert n'avait pas ôté sa compétence au comptable public de Biarritz, territorialement compétent avant ce changement de gestionnaire.

La requérante oppose à cette analyse la date du transfert de gérance, intervenue en 2008, soit antérieurement aux années d'imposition en litige. Vous pourrez faire droit au moyen d'erreur de droit soulevé à ce titre. En cas de changement du lieu de déclaration ou d'imposition, l'article R. 256-8 du LPF ouvre une alternative à l'administration : les sommes se rapportant à des périodes d'imposition antérieures au changement peuvent être recouvrées soit par le comptable compétent avant le changement, soit par le comptable compétent à l'issue de celui-ci[4]. En revanche et contrairement à ce qu'a jugé la cour, il ne permet pas à l'ancien comptable d'émettre des avis pour obtenir le recouvrement de sommes se rapportant à des périodes d'imposition postérieures au changement du lieu de déclaration ou d'imposition.

La question se pose, toutefois, de savoir si tout ou partie du dispositif de l'arrêt peut être validé par la voie d'une substitution de motifs, ce qui permettrait d'éclairer, par ricochet, la portée des règles applicables en la matière.

A la différence du réseau des brigades de contrôle, dont la maille la plus fine correspond au ressort du département, le réseau des postes comptables se caractérise par un maillage territorial plus étroit. Certes, comme c'est le cas pour les opérations d'assiette et de contrôle, l'article 2 du décret du 16 juin 2009 relatif aux services déconcentrés de la DGFiP[5] prévoit que les directions départementales assurent, dans le ressort territorial du département, la mise en œuvre des missions de recouvrement des impôts dévolues à cette direction générale. Mais l'article 7 du même décret précise que ces directions départementales « *comprennent des*

[4] Cette alternative a été ouverte par le décret n° 2000-349 du 20 avril 2000, pour faire échec à la solution retenue par la cour administrative d'appel de Paris dans son arrêt n° 96PA04603 du 19 janvier 1999, Les Frères Gourmands.
[5] Décret n° 2009-707.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

services et des postes comptables (…) *dont la liste, les attributions, l'organisation et, en tant que de besoin et pour ce qui concerne les missions liées au recouvrement de l'impôt des particuliers, à la publicité foncière et à la gestion financière et comptable des collectivités territoriales et de leurs établissements publics, le ressort territorial sont fixés par arrêté du ministre chargé du budget* ».

Curieusement, ce décret ne mentionne pas les services des impôts des entreprises (SIE), qui ont succédé en 2006 aux anciennes recettes des impôts, c'est-à-dire aux postes comptables de l'ex DGI chargés, notamment, du recouvrement des impositions des redevables professionnels[6]. Si l'on trouve bien sur Legifrance un arrêté, antérieur au décret de 2009, fixant une liste des SIE[7], nous n'y avons pas trouvé d'arrêté définissant les attributions et l'organisation des SIE. Plus étrangement, le ministre, en réponse à la mesure d'instruction diligentée par votre 9e chambre, n'a pas été en mesure de fournir de précision utile. La situation contraste avec celle d'autres postes comptables, tels que les services des impôts des particuliers (SIP), nés de l'ancien réseau de trésoreries de la DGCP, dont les arrêtés portant création précisent la nature des missions, ainsi que les limites du ressort géographique, infra-départemental, au sein duquel celles-ci sont exercées[8].

Si l'on pourrait être tenté, faute de texte clair, de se fonder sur l'article 2 du décret du 16 juin 2009 pour en déduire une compétence des SIE s'étendant sur le ressort de l'ensemble du département, nous excluons, pour notre part, cette hypothèse.

Cette solution ne serait guère cohérente avec la réalité du maillage territorial des SIE, héritier d'un réseau dense de plusieurs centaines de recettes des impôts, et avec l'organisation administrative de la DGFiP qui est fondée sur un classement des différents postes comptables (SIE, SIP, pôles de recouvrement spécialisés…) dont la direction est, pour chacun, confiée à un seul comptable public[9]. L'absence de compétence départementale des SIE est en outre confirmée, en creux, par le transfert des activités de recouvrement des impositions des redevables professionnels du comptable d'un SIE à un autre auquel il est procédé par arrêté en cas de réorganisation de postes comptables au sein des services déconcentrés de la DGFiP[10][11].

---

[6] Arrêté du 21mars 2006 portant réorganisation de postes comptables de la direction générale des impôts. Historiquement, le réseau des recettes des impôts de la DGI assurait le recouvrement de la TVA et d'une partie des impôts des professionnels. Le recouvrement de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les salaires leur a été transféré par la DGCP entre 2004 et 2006, ce qui a permis la création des SIE.

[7] Arrêté du 21 décembre 2007 portant réorganisation de postes comptables de la direction générale des impôts.

[8] V. les arrêtés successifs portant création de services des impôts des particuliers dans les services déconcentrés de la direction générale des finances publiques.

[9] V. l'article 14 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et le décret n°2006-814 du 7 juillet 2006 relatif aux emplois de chef de service comptable au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et les arrêtés successifs relatifs au classement de postes comptables et d'emplois de chef de service comptable à la direction générale des finances publiques.

[10] V. les arrêtés successifs portant réorganisation de postes comptables des services déconcentrés de la direction générale des finances publiques, par ex. celui du 25 octobre 2016.

[11] Dans le cadre de l'organisation antérieure à la fusion des réseaux de la DGFiP et de la DGCP, l'existence de ressorts infra-départementaux, pour les anciennes recettes des impôts et trésoreries, se déduit encore du recours, à la suite de l'arrêt précité de la cour administrative d'appel de Paris, à une loi de validation des avis de mise en recouvrement délivrés, avant le 1er janvier 2000, par le comptable du nouveau domicile des contribuables ayant changé d'adresse, sans, alors, que l'ancienne version de l'article R. 256-8 ne l'y autorise expressément (article

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Le ministre ne soutient d'ailleurs pas que la compétence des SIE n'est pas circonscrite à l'échelon local, et, pour justifier de la compétence territoriale respective des SIE de Biarritz et de Pau produit, à défaut des textes qui ont défini, historiquement, les ressorts territoriaux des anciennes recettes des impôts qu'ils ont remplacés, la liste interne au service des communes rattachées à ces deux postes comptables.

Dans ces conditions, nous pensons que la détermination de la commune d'implantation du principal établissement de la requérante, qui commande le lieu d'imposition, ou de son siège de direction, qui permet d'identifier le service des impôts auprès duquel elle aurait dû déposer ses déclarations, était nécessaire pour identifier, entre Biarritz et Pau, quel était le comptable public compétent pour émettre l'avis de mise en recouvrement litigieux, en application des dispositions de l'article R. 256-8 du LPF.

3. Reste, à ce stade, la question de l'opérance d'un tel moyen. En défense, le ministre invoque les dispositions de l'article L. 206 du LPF, qui prévoit qu'en ce qui concerne l'impôt sur le revenu, les taxes assimilées et l'impôt sur les sociétés, « *les contestations relatives au lieu d'imposition ne peuvent, en aucun cas, entraîner l'annulation de l'imposition* ».

Si vous n'avez guère eu l'occasion de faire usage de ces dispositions depuis de nombreuses années, c'est que cette arme contentieuse de l'administration est, en réalité, singulièrement émoussée. Issue d'une loi du 28 décembre 1959[12] qui a substitué le critère de l'établissement principal à celui du siège social pour déterminer le lieu d'imposition des entreprises, afin de faciliter le contrôle de leurs déclarations, elle était initialement réservée à l'impôt sur les sociétés, avant d'être élargie à l'impôt sur le revenu par une loi du 23 décembre 1964[13]. Les travaux parlementaires indiquent qu'elle a pour but d'éviter qu'une imposition « dont le bien-fondé et le montant ne sont ni discutables ni discutés ne soit annulée pour de simples raisons de procédure pour être, du reste, immédiatement rétablie dans un autre lieu »[14].

S'il est clair que cette disposition n'interdit pas au contribuable de contester le bien-fondé de l'imposition mise à sa charge, en faisant valoir, par exemple, que le lieu de son imposition n'est pas en France, ou qu'il est situé dans une zone géographique ouvrant droit à un régime d'imposition favorable, l'on aurait pu penser, compte tenu de sa genèse, qu'elle ferait obstacle à l'invocation du moyen tiré de l'incompétence territoriale des agents chargés du contrôle et de la rectification des bases d'imposition, quand bien même ses auteurs n'ont pas envisagé la question, délicate, des effets de l'erreur commise sur l'application des règles de prescription.

Mais ce n'est pas le sens de votre jurisprudence. Par une décision de Section du 6 juillet 1990, *Baptiste* (n° 84195, au rec., RJF 1990, n°1083), vous avez maintenu votre jurisprudence antérieure (Sect. 15 juillet 1964, n° 56952 et 57179, au rec.[15]), selon laquelle l'incompétence territoriale de l'agent qui vérifie les déclarations et notifie les redressements constitue un vice

---

25 de la loi n° 99-1173 du 30 décembre 1999 de finances rectificative pour 1999).

[12] Loi n° 59-1472 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements.

[13] Loi n° 64-1278 de finances rectificative pour 1964.

[14] Rapport de M. Pellenc au nom de la commission des finances du Sénat.

[15] Cette décision, qui concerne l'impôt sur le revenu, avait été prise avant l'extension à cette imposition des dispositions de l'article 247 bis du CGI, transféré à l'article L. 206 du LPF.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

de procédure substantiel de nature à entraîner la décharge de l'imposition. Vous avez donc - implicitement, car l'article L. 206 du LPF[16] n'est pas, formellement, écarté - distingué la question du lieu d'imposition, de celle de la compétence territoriale du vérificateur, la première se rattachant, selon votre commissaire du gouvernement, à la nécessité de localiser la matière imposable alors que la seconde ne résulterait que d'une bonne gestion de l'administration fiscale. Le résultat en est qu'en cas d'erreur, le contribuable bien conseillé est susceptible d'obtenir la décharge en invoquant l'incompétence du vérificateur, alors même qu'il ne peut utilement contester le lieu d'imposition retenu, ce qui explique probablement que vous n'ayez plus été saisis, depuis cette date, d'un litige mettant en jeu les dispositions de l'article L. 206 du LPF.

Vous avez seulement précisé, dans une décision du 10 juin 2011, *M. Venekas* (n° 347630, inédite au rec. et à la RJF) que ces dispositions, outre qu'elles ne privent pas le contribuable de contester le bien-fondé de l'impôt, n'interdisent pas au juge de l'impôt d'examiner l'ensemble des moyens relatifs à la régularité et au caractère contradictoire de la procédure, notamment en s'assurant de la compétence de l'agent ayant effectué la vérification ou en contrôlant que les délais opposables au contribuable lors de la procédure n'ont pas été affectés par l'erreur relative au lieu d'imposition. Et c'est de la modestie de l'atteinte portée aux droits des requérants que vous avez déduit que ces dispositions ne portaient pas atteinte aux droits garantis par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Pour autant, nous ne pensons pas que le sort du moyen tiré de l'incompétence du comptable public soit commandé par la solution retenue, s'agissant du vérificateur, par la décision *Baptiste*.

Dans celle-ci, vous avez refusé de suivre la proposition du président Racine, qui vous invitait dans ses conclusions à réserver la sanction de la décharge au seul cas dans lequel le contribuable aurait été privé d'une garantie. Si l'on en croit les commentaires publiés à la RJF, vous avez souhaité préserver le principe général de la compétence de l'auteur de l'acte administratif, qui impose de sanctionner toute violation des règles d'organisation du service adoptées dans un objectif d'intérêt général d'optimisation de la prise de décision administrative, indépendamment d'une éventuelle atteinte aux droits des administrés – l'incompétence territoriale du vérificateur étant ici analysée comme contaminant la décision prise à l'issue de la procédure de contrôle. Une telle préoccupation peut paraître, de nos jours, un brin technocratique lorsqu'elle a pour principal effet de permettre au contribuable d'échapper à sa juste contribution aux charges publiques, la particularité du contentieux fiscal étant que la censure est, systématiquement, sans remède du fait du jeu de la prescription. Mais vous avez, postérieurement à la décision *M...*, confirmé la solution (12 mars 2014, Société Medipar, n° 354812, aux tables, RJF 6/14 n° 591). Et, s'agissant de l'avis de mise en recouvrement, et donc de la décision d'imposition elle-même, neutraliser un vice d'incompétence n'est guère envisageable, votre jurisprudence l'excluant fermement en dépit des évolutions résultant de la décision *Danthony*, sans que la matière fiscale y fasse exception.

[16] Ou plus exactement, l'article 247 bis du CGI, alors en vigueur, et dont les dispositions ont été transférées à l'article L. 206 du LPF.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Il n'en demeure pas moins qu'il n'est nullement exclu, par principe, que le législateur puisse faire obstacle à la mise œuvre de ces principes traditionnels. Et la décision *Baptiste* n'a pas remis en cause la validité des solutions plus anciennes où vous avez accepté de faire jouer positivement les dispositions de l'actuel article L. 206 du LPF. Vous avez ainsi jugé inopérant le moyen tiré de ce que le contribuable aurait, à tort, été imposé dans les rôles d'une commune alors que sa résidence principale était située dans une autre (18 mai 1979, n° 2957, au rec. sur un autre point ; 27 juillet 1988, n° 58462, inédit), de même que le moyen tiré de ce qu'une société aurait dû être imposée dans la commune de son siège social, et non dans celle où elle exploitait une carrière (1er décembre 1982, n° 33253, inédit). Plus significativement car les motifs de votre décision paraissent distinguer entre contrôle et établissement de l'impôt, vous avez écarté l'opérance du moyen tiré de ce que des impositions auraient été établies par les services fiscaux d'un département alors que les déclarations du contribuable avaient été déposées et vérifiées dans un autre département (26 novembre 1982, M. H..., n° 26127, aux tables, RJF 1/83 n° 7).

Si ces précédents ne sont pas décisifs, il nous semble, en réalité, difficile de démêler la question du lieu d'établissement de l'impôt de celle de la compétence territoriale de l'autorité chargée de l'établir, par voie de rôle ou, après la mise en œuvre d'une procédure de rectification, par voie d'avis de mise en recouvrement. Il est clair, au regard des travaux préparatoires des lois de 1959 et 1964, que le législateur a entendu prévenir les censures formelles qui pourraient résulter des difficultés à identifier le lieu d'imposition et de déclaration du contribuable en cas d'implantation ou de résidences multiples. Les dispositions en cause venaient, à l'origine, immédiatement à la suite des dispositions prévoyant le principe de l'imposition à l'IS des personnes morales sous une cote unique pour l'ensemble de leurs activités imposables en France. Il s'agissait donc d'éviter que l'acte d'imposition établi au lieu de l'une quelconque des implantations de l'entreprise ne puisse ensuite être remis en cause au seul motif qu'il ne s'agissait pas du principal établissement.

L'article L. 206 du LPF nous semble donc avoir naturellement vocation à s'appliquer lorsque l'erreur commise entache seulement, au bout de la chaîne d'imposition, l'avis de mise en recouvrement. Certes, il s'agit du dernier acte de la procédure d'assiette, mais le comptable n'intervient qu'en aval des opérations de contrôle et de rectification menées par le vérificateur, sans pouvoir d'appréciation propre puisque les conséquences financières du contrôle ont déjà été notifiées au contribuable. Par ailleurs, alors que l'article L. 206 n'a pas seulement été conçu dans un objectif de simplification, mais participe aussi à l'objectif, de valeur constitutionnelle, de lutte contre la fraude fiscale, il ne nous semble pas choquant d'admettre que le législateur puisse intervenir, de manière préventive, pour neutraliser l'invocation des règles de compétence territoriale des comptables publics, qui n'ont qu'une valeur réglementaire. Retenir une interprétation différente aboutirait, de facto, à vider de toute substance l'article L. 206 du LPF, pour l'ensemble des impositions supplémentaires recouvrées par voie d'avis de mise en recouvrement.

Si vous nous suivez, vous substituerez donc au motif erroné retenu par la cour le motif tiré de l'inopérance du moyen invoqué à l'appui des conclusions tendant à la décharge de l'IS. Cette solution ne peut, en revanche, être étendue à la taxe sur les véhicules de société, qui n'entre pas dans le champ d'application des dispositions de l'article L. 206 du LPF. Vous pourrez

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

donc prononcer la cassation de l'arrêt sur ce point et renvoyer l'affaire à la cour, afin que les parties puissent de nouveau débattre de la question du lieu du principal établissement ou du siège de direction de la société, étant précisé qu'il n'est pas exclu que celui-ci soit demeuré à Biarritz, le transfert de la gérance de droit, intervenu en 2007 en réaction à la première procédure de contrôle fiscal, ne s'étant pas forcément accompagné, dans les faits, d'un changement effectif de direction de la société.

4. Reste à examiner un dernier moyen, fondé, relatif à la remise en cause, pour la détermination des bénéfices imposables à l'IS, de la déduction des charges financières liées à un emprunt consenti par la société Expanso en 2003. La cour, qui a confirmé la rectification au motif que la requérante se serait bornée à produire des tableaux d'amortissement et un récapitulatif bancaire de décomptes d'intérêts, a dénaturé les faits de l'espèce puisque la société avait produit un contrat de prêt à l'appui de son mémoire en réplique. Vous annulerez donc également l'arrêt sur ce point.

PCMNC à l'annulation de l'arrêt attaqué, en tant qu'il se prononce sur la taxe sur les véhicules de société et, en matière d'IS, sur la déduction des charges d'emprunt, au renvoi de l'affaire à la cour, dans cette mesure, à ce que l'Etat verse à la requérante une somme de 3 000 euros au tirte de l'article L. 761-1 du CJA, et au rejet du surplus des conclusions du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.