

LES NOUVELLES FISCALES DE MARIVAUX

Les nouvelles fiscales de Marivaux de ce numéro reprennent les principales décisions de jurisprudence et décisions administratives de ces derniers mois.

A. FISCALITE DES ENTREPRISES

I. Rectification après contrôle d'une filiale intégrée (CAA Lyon, 1^{er} février 2024, n°22LYO1178, SAS Financière CBL)

Dans cet arrêt, la cour administrative d'appel de Lyon réaffirme en premier lieu les principes déjà établis par la jurisprudence. Lorsqu'une vérification de la comptabilité d'une filiale est effectuée, l'administration mène la procédure de vérification et de redressement avec ladite filiale. Toutefois, les ajustements apportés aux résultats déclarés par les sociétés membres constituent les éléments d'une procédure unique. Cette procédure commence par la correction du résultat global déclaré par la société mère du groupe, puis se poursuit par la mise en recouvrement des rappels d'impôts établis à son nom.

La Cour, dans cette solution inédite, instaure ensuite une nouvelle mesure de protection en faveur de la société mère d'un groupe fiscalement intégré dans le cas où la rectification des résultats d'une filiale du groupe se traduit par l'absence d'imposition supplémentaire pour l'exercice concerné, en raison du déficit global, et n'affecte le résultat d'ensemble que lorsqu'il redevient bénéficiaire au titre d'un exercice ultérieur.

Elle juge que l'administration est tenue d'adresser à la société mère du groupe une proposition de

rectification relative au premier exercice au cours duquel le résultat d'ensemble devient positif.

II. Sanctions et pénalités exclues des charges déductibles (CE, plén.fisc., 8 déc. 2023, n°458969, min. c/Sté Alder Paris Holdings)

Des dommages-intérêts punitifs infligés à une entreprise française par une juridiction étrangère au profit d'une société privée constituent des sanctions pécuniaires qui ne peuvent être considérées comme déductibles en vertu de l'article 39, paragraphe 2 du CGI.

Les juges du fond avaient été sensibles à la qualité du bénéficiaire des dommages-intérêts punitifs au paiement desquels avait été condamnée une entreprise française par une juridiction étrangère. Les sommes en cause étaient dues, en effet, au profit du cocontractant privé de l'entreprise dans le cadre d'un litige commercial. Elles n'étaient donc pas perçues au profit d'une autorité publique et, réparant un dommage privé, ne pouvaient pas être regardées comme des sanctions pécuniaires exclues des charges déductibles.

Cependant, le Conseil d'Etat adopte une position contraire, privilégiant l'objet des sommes en cause indépendamment de la nature du patrimoine bénéficiaire. Il constate ainsi que ces dommages-intérêts punitifs ont pour objet de dissuader le contrevenant de réitérer les actes à l'origine du préjudice réparé par des dommages-intérêts

compensatoires. Cet objectif leur confère le caractère d'une sanction pécuniaire mise à la charge du contrevenant ayant ignoré une obligation légale. Elles sont exclues des charges déductibles. Peu importe donc que l'obligation légale soit d'origine étrangère.

III. Retenue à la source sur dividendes reversés à des non-résidents (CE, plén.fisc., 8 déc. 2023, n°472587, Fédération bancaire française)

En principe, l'administration fiscale ne peut appliquer la retenue à la source sur les dividendes perçus par un résident, sous prétexte qu'ils ont été redistribués à un non-résident, conformément à l'article 119 bis, paragraphe 2 du CGI.

Ainsi, la retenue à la source concerne uniquement les dividendes versés à des bénéficiaires domiciliés ou établis hors de France. L'administration fiscale ne peut, quand ces revenus sont attribués à un résident, rechercher un bénéficiaire effectif qui serait établi à l'extérieur du territoire et l'autoriserait à appliquer la retenue à la source.

Cet interdit, juge aujourd'hui le Conseil d'État, s'applique à deux conditions. D'une part, le bénéficiaire résident doit être titulaire du droit de percevoir les distributions. D'autre part, l'imposition ne s'inscrit pas dans l'une des situations limitativement énumérées par l'article 119 bis A du CGI (versement réalisé dans le cadre d'une cession temporaire de parts ou actions).

Hormis ces deux exceptions, l'administration fiscale ne peut ignorer l'interposition, entre le payeur et le non-résident qu'elle regarde comme le bénéficiaire effectif des revenus, d'un résident titulaire du droit de percevoir les distributions. Sauf, ajoute le juge de cassation, à recourir à la procédure de l'abus de droit (LPF, art. L.64).

IV. Opter dans le délai de réclamation pour les dispositifs de déduction exceptionnelle est désormais possible (CE, 8^e ch. 22 déc.2023, n°476379, Sté Agrial Entreprise)

Les entreprises éligibles aux dispositifs de déduction exceptionnelle ont la possibilité d'opter pour l'application de ces dispositifs dans le délai de réclamation. Cette solution inédite du Conseil

d'État contredit la doctrine administrative antérieure.

En effet, aux termes de la doctrine administrative en date du 6 mars 2019, une entreprise prenant la décision de ne pas appliquer une déduction exceptionnelle à la clôture de l'exercice où les biens sont acquis ou fabriqués est tenue à cette décision de gestion définitive. Ainsi, elle n'a pas la possibilité de modifier ultérieurement sa déclaration pour réclamer la déduction à laquelle elle a renoncé.

Saisi d'un recours pour excès de pouvoir contre la décision par laquelle le ministre de l'Économie, des Finances et de la souveraineté industrielle et numérique a refusé d'abroger cette position, le Conseil d'État a annulé cette décision.

La décision d'annulation de la doctrine produit ses effets à l'égard de tous, y compris ceux qui n'étaient pas parties à l'instance, et à l'égard de tous les dispositifs de déduction exceptionnelle compte tenu de la portée générale de cette doctrine. Les entreprises ayant suivi la doctrine administrative annulée peuvent donc déposer une réclamation contentieuse ou invoquer un nouveau moyen si une procédure est déjà en cours. En pratique, ces entreprises peuvent déposer une réclamation jusqu'au 31 décembre 2024 afin de demander, selon le cas, la correction de l'impôt sur le revenu mis en recouvrement en 2022 ou de l'impôt sur les sociétés acquitté en 2022.

V. Des formalités d'option pour l'IS de moins en moins formelles (CE, 5 févr.2024, n°470324, Sté Climatech Services)

Dans cette décision, le Conseil d'État juge qu'une mention du régime de l'IS dans les statuts et le dépôt sous ce régime de la première déclaration de résultats constituent, dans le cas d'une SARL, dont l'associé unique est une personne physique, une option régulière pour l'assujettissement à cet impôt.

Conformément à l'article 239 du CGI, les sociétés de personnes doivent notifier valablement leur choix d'opter. Cette notification peut être effectuée en adressant cette option au service des impôts du lieu de leur principal établissement ou en cochant la case dédiée à cet effet sur le

formulaire remis lors de la déclaration de leur création ou de toute modification, démontrant ainsi de manière explicite leur choix.

Cependant, selon cette décision du Conseil d'Etat, une SARL dont l'associé unique est une personne physique, qui indique dans ses statuts constitutifs qu'elle relève du régime de l'impôt sur les sociétés et qui, dès son premier exercice social, dépose ses déclarations de résultats sous le régime de cet impôt, est réputée avoir régulièrement opté pour l'IS.

B. TVA

I. Prise d'effet de l'option pour la TVA sur la location de locaux nus (CE, 21 déc.2023, n°474042, min./ SAS Perrino Holding)

La question portait ici sur la coordination des textes relatifs à l'option pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée au titre de la location de locaux nus. D'une part, le texte permettant cette option qui la soumet à la condition que le preneur soit assujéti à la TVA ou, sinon, que l'option du bailleur pour la TVA soit mentionnée dans le bail (CGI, art. 260, 2°). D'autre part, une disposition générale selon laquelle l'option pour l'assujettissement à la TVA prend effet le premier jour du mois au cours duquel elle est formulée (CGI, annexe II, art. 194). Afin de déterminer la date de l'option pour le paiement de la TVA sur les loyers de locaux nus, fallait-il simplement appliquer le texte général de l'article 194 de l'annexe II au CGI ?

Traditionnellement, il existait une jurisprudence qui fixait la date d'effet de l'option au moment où sont souscrits les engagements contractuels justifiant la conformité de l'opération à l'article 260 du même code (CE, 13 janv. 2006, n° 253404, *SCI Les Alizés*). Mais à cette époque ne s'appliquaient pas encore les dispositions de l'article 194 de l'annexe II au CGI faisant remonter les effets de l'option au premier jour du mois de sa formulation.

Le Conseil d'État ne voit pas dans cette modification réglementaire une bonne raison de revenir sur le principe de sa jurisprudence. L'option prend certes effet, dit-il, au 1er jour du mois de son expression. Mais, si la date de souscription des engagements requis est postérieure, celle-ci l'emporte.

Autrement dit, l'option ne peut évidemment prendre effet avant qu'elle ne soit formulée. Si elle l'est à une époque où les engagements ont déjà été souscrits, elle devient effective le premier jour du mois de sa formulation. Sinon, l'assujéti doit attendre la signature des baux justifiant l'application de l'option.

II. Récupération de la TVA versée indûment au fournisseur (CE, 29 nov.2023, n°469111, Etablissement français du sang)

Le Conseil d'État étend une solution adoptée dans le contexte particulier du régime d'autoliquidation de la taxe sur la valeur ajoutée quand le redevable verse par erreur au fournisseur la TVA que ce dernier a fait figurer à tort sur la facture du bien vendu.

L'intéressé ne peut prétendre à la restitution de la part de l'administration d'un crédit de taxe, ni d'ailleurs d'un droit à déduction de cette même taxe. Il doit poursuivre son fournisseur. Il ne peut se retourner vers l'administration à titre subsidiaire que si l'obtention de la restitution de la taxe indue auprès du fournisseur est impossible ou excessivement difficile.

III. Assujéti unique TVA : modalités d'intégration d'une entité nonobstant la période obligatoire (BOFIP-BOI-TVA, 21 févr.2024, §1 et suivants)

L'administration fiscale enrichit sa documentation concernant les diverses exceptions au principe d'intangibilité du périmètre de l'assujéti unique pendant ses trois premières années d'existence.

Elle précise qu'une entité, non encore constituée ou non encore assujéti à la TVA à la date de création d'un assujéti unique, peut rejoindre celui-ci au cours de la période obligatoire de trois ans, dès lors qu'elle remplit les autres conditions requises. Il est important de rappeler qu'en principe, l'assujéti unique est constitué pour une période minimale de trois ans durant laquelle le périmètre des entités qu'il réunit ne peut être modifié. Toutefois, l'Administration reconnaît qu'une entité non encore constituée ou non encore assujéti à la TVA lors de la création de l'AU, peut intégrer ce périmètre, nonobstant la période de trois ans obligatoires, si elle dispose de

liens économiques, financiers et organisationnels avec ses membres.

C. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. Deux notions qui s'affrontent : domicile fiscal au sens du droit interne et lieu de résidence fiscale au sens conventionnel (CE, 5 févr.2024, n°469771, Société Axa Group Opérations)

La question était ici de savoir si avait été appliquée à bon droit une retenue à la source sur des rémunérations versées à un employé exerçant son activité professionnelle en France à temps complet, alors que l'intéressé était résident d'un autre pays au sens de la convention fiscale conclue par la France avec cet État.

Le Conseil d'Etat répond par la négative en statuant que les salaires versés à une personne exerçant une activité professionnelle en France à titre principal et ayant, par conséquent, son domicile fiscal en France au sens de l'article 4 B du CGI, ne peuvent être assujettis à la retenue à la source prévue à l'article 182 A du CGI, même si le bénéficiaire peut être considéré comme résident d'un autre État en vertu d'une convention fiscale bilatérale.

Ainsi, la doctrine administrative selon laquelle la notion de "résident", telle qu'appréciée dans les conventions fiscales, se substitue à celle de "domicile fiscal" énoncée à l'article 4 B du CGI pour l'application des retenues à la source est infirmée (BOI-INT-DG-20-10-10 n° 50).

II. Exonération de plus-value immobilière d'un non-résident (CE, 29 nov.2023, n°466283)

Le Conseil d'Etat considère que le bien immobilier appartenant à un non-résident et mis ponctuellement à la disposition de tiers ne remet pas en cause l'exonération de la plus-value de cession prévue par l'article 150 U du CGI pour les cessions d'habitation réalisée par les non-résidents ressortissants de l'Union européenne si cette mise à disposition est « négligeable ».

Il précise que la condition de libre disposition prévue par l'article 150 U doit être respectée de manière ininterrompue entre la date du 1er janvier de l'année précédant celle de la cession et

la date de cette cession. La location d'un bien immobilier à titre onéreux est généralement incompatible avec le maintien de la libre disposition de ce bien.

Toutefois, lorsqu'un logement meublé fait l'objet de locations ponctuelles durant la période en cause, la condition à laquelle le texte subordonne son bénéfice demeure remplie, pour autant que la mise du bien à la disposition de tiers puisse être considérée, eu égard à sa durée, sa fréquence et aux autres conditions dans lesquelles elle intervient, comme ayant un caractère négligeable.

Le juge d'appel est ici censuré pour avoir refusé de reconnaître l'exonération au seul motif d'une location à un tiers durant une quinzaine de jours. Il convient néanmoins de préciser que le texte s'applique dans la limite d'une résidence par contribuable et de 150 000 euros de plus-value.

III. Déclaration des biens immobiliers à usage d'habitation : mise en place d'un formulaire papier à compter de 2024 (Rép. Min. n°7342, JOAN, 27 févr.2024)

Depuis l'année 2023, les propriétaires (personnes physiques et personnes morales) de locaux d'habitation sont tenus de déclarer à l'administration fiscale, avant le 1er juillet de chaque année, les informations, à la date du 1^{er} janvier, relatives à :

- la nature de l'occupation de ces locaux, s'ils s'en réservent la jouissance ;
- l'identité du ou des occupants, s'ils sont occupés par des tiers.

Dans une réponse ministérielle du 27 février 2024, le ministre de l'Economie et des Finances rappelle qu'à compter de 2024, la déclaration ne devra être effectuée qu'en cas de changement de la situation d'occupation et non plus de manière systématique comme lors de la première campagne de mise en place de la réforme en 2023.

A la suite de nombreuses plaintes relatives à la difficulté d'effectuer cette démarche, le ministre a en outre annoncé, pour la campagne déclarative de l'année 2024, la mise à disposition d'un formulaire « papier » afin de faciliter les déclarations des propriétaires ne disposant pas

d'internet. Il sera mis à disposition dans les centres de finances publiques.

IV. Le réinvestissement qui ménage le report d'imposition de la plus-value d'apport prévu par l'article 150 0 B ter (CE, 8e et 3e ch. réunies, 16 février 2024, n°472835)

Pour différer le paiement immédiat des impôts lors de la vente d'actions générant une importante plus-value, il est possible de constituer ou d'utiliser une société holding soumise à l'impôt sur les sociétés.

Le processus consiste à apporter préalablement les actions à la société holding avant leur cession, ce qui permet de différer la taxation de la plus-value, et ce en application de l'article 150 0 B ter du CGI.

Si la holding cède les actions reçues en apport dans les trois ans de l'apport, elle doit réinvestir une partie des fonds dans une activité économique, sinon il est mis fin au report d'imposition.

Lorsque la holding réinvestit dans l'acquisition d'une partie du capital d'une société exerçant une activité ICAAL (industrielle, commerciale, artisanale, libérale, agricole ou financière, à l'exception de la gestion de patrimoine mobilier ou immobilier), elle doit acquérir le contrôle de cette nouvelle société, conformément au 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI, c'est-à-dire qu'elle ne doit pas déjà disposer de ce contrôle à la date de cette acquisition.

Cette condition peut être très contraignante, mais une récente décision du Conseil d'État a clarifié que si la holding a perdu ce contrôle entre la date du transfert initial des actions et la date du réinvestissement, la condition est considérée comme remplie.

Ainsi, quand la société holding bénéficiaire de l'apport de titres réalisé en report d'imposition de la plus-value cède, rachète, rembourse ou annule ces titres et en réinvestit le produit dans l'acquisition d'une fraction du capital d'une société ayant une activité commerciale, industrielle, artisanale, libérale, agricole ou financière, le report d'imposition est maintenu à deux conditions : l'opération doit permettre à la

société holding de contrôler la société dont elle a acquis les titres et ce contrôle ne doit pas préexister à l'acquisition.

D. FISCALITE INTERNATIONALE

I. La lutte de la Commission européenne contre les agréments fiscaux en tant qu'aides d'Etat (CJUE, gde ch., 5 déc. 2023, Luxembourg c/Commission et Engie Global)

Dans cette affaire, la Cour rappelle que, pour déterminer si une mesure nationale constitue une aide d'Etat, la Commission doit notamment établir qu'elle confère un avantage sélectif à son bénéficiaire. Afin de qualifier une mesure fiscale de « sélective », la Commission doit tout d'abord identifier le système de référence, c'est-à-dire le régime fiscal « normal » applicable dans l'État concerné. Ce cadre de référence doit être recherché dans le droit national de l'État membre concerné, y compris dans l'interprétation de celui-ci par l'État lui-même, et non dans le droit international ou même dans le droit de l'Union, sauf si l'impôt en cause a fait l'objet d'une harmonisation. Il en va ainsi, notamment, de la détermination de l'assiette de l'impôt, de son fait générateur et des éventuelles exonérations dont il est assorti.

La seule exception est le cas où le cadre de référence lui-même, tel qu'il découle du droit national, est un régime d'aide incompatible avec le droit de l'Union en matière d'aides d'Etat. Il a alors été configuré selon des paramètres manifestement discriminatoires, destinés à contourner ce droit.

Ensuite, la Commission doit démontrer que la mesure en question déroge à ce système de référence en introduisant une différenciation entre entreprises se trouvant dans une situation comparable.

II. Nouvelle convention entre la France et la Grèce (Décret 2024-16 du 9 janv. 2024)

La convention pour éviter la double imposition en matière d'impôts sur le revenu et prévenir l'évasion et la fraude fiscales signée entre la France et la Grèce le 11 mai 2022 a été publiée le

9 janvier 2024 (Décret 2024-16 du 9-1-2024 : JO 10).

Cette convention, ratifiée par la France le 22 décembre 2023 (Loi 2023-1232 du 22-12-2023 : JO 23), est entrée en vigueur le 30 décembre 2023.

Ses dispositions s'appliquent :

- Pour les impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source sur des sommes payées ou créditées, aux impôts dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2024 ;
- Pour les impôts sur le revenu qui ne sont pas perçus par voie de retenue à la source, aux impôts perçus au titre, suivant les cas, de 2024 ou de toute année fiscale ou exercice commençant à partir de 2024 ;
- Pour les autres impôts, aux impositions dont le fait générateur intervient à partir du 1^{er} janvier 2024.

Cette convention se substitue à la précédente convention du 21 août 1963.

III. Nouvelle convention entre la France et le Danemark (Décret 2024-13 du 5 janv.2024)

Le 4 février 2022, la France et le Danemark ont signé une convention visant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, ainsi qu'à prévenir l'évasion et la fraude fiscales. Cette convention a été publiée le 5 janvier 2024 (Décret 2024-13 du 5-1-2024 : JO 7).

Cette convention, ratifiée par la France le 22 décembre 2023 (Loi 2023-1232 du 22-12-2023 : JO 23), est entrée en vigueur le 29 décembre 2023.

Ses dispositions s'appliquent :

- Pour les impôts sur le revenu perçus par voie de retenue à la source, aux sommes imposables à compter du 1^{er} janvier 2024;
- Pour les impôts sur le revenu qui ne sont pas perçus par voie de retenue à la source, aux revenus afférents, suivant les cas, à 2024 ou tout exercice commençant à partir de 2024 ;

- Pour les autres impôts, aux impositions dont le fait générateur intervient à partir du 1^{er} janvier 2024.

Il convient de rappeler que la précédente convention signée le 8 février 1957, dénoncée par le gouvernement danois, a cessé de produire ses effets à partir du 1^{er} janvier 2009. Depuis, les relations entre la France et le Danemark étaient régies par leurs règles de droit interne.

E. CONTENTIEUX FISCAL

I. Cumul des sanctions fiscales et pénales (CE, 5 févr.2024, n°472284)

Dans un arrêt du 5 février 2024, le Conseil d'Etat clarifie le rôle du juge administratif de l'impôt concernant le cumul des sanctions fiscales et pénales.

Il rappelle que, lorsque les mêmes faits sont à l'origine d'une procédure de rectification pouvant entraîner l'application des sanctions pour omission déclarative prévues par l'article 1728 du CGI, le total des sanctions éventuellement prononcées dans ces deux procédures ne doit pas dépasser le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues, au risque de violer le principe de proportionnalité des peines.

Par conséquent, il incombe au juge de l'impôt, saisi d'une contestation relative à des sanctions fiscales infligées à un contribuable ayant par ailleurs fait l'objet à raison des mêmes faits d'une condamnation pénale devenue définitive, de s'assurer que le montant cumulé des sanctions n'excède pas le montant le plus élevé de l'une des sanctions encourues. Dans l'affirmative, le juge devra réduire ou annuler, selon le cas, les pénalités fiscales.

II. Vérification de comptabilité suivie d'un contrôle sur place (CE, 5 févr. 2024, n° 470616, Min. c/ Sté CGI France)

Le Conseil d'Etat juge que le fait que la vérification de comptabilité initiale ait abouti à un règlement global du dossier fiscal par le biais d'une transaction entre le contribuable et l'administration ne prive pas cette dernière de la possibilité de corriger des erreurs ou des

omissions portant sur la même période et les mêmes impôts, révélées lors d'un contrôle sur pièces, à condition toutefois que ces corrections soient liées à des motifs de redressement distincts de ceux faisant l'objet de la transaction.

Ainsi, le même impôt de la même année peut donner lieu à redressements après clôture d'une vérification de comptabilité si les rappels résultent d'un contrôle sur pièces ultérieur. Ou même après conclusion d'une transaction s'ils reposent sur des chefs de rectification distincts.

III. L'existence d'une alternative licite permettant de réduire l'impôt ne permet pas d'échapper à la procédure d'abus de droit (CE, 9^e-10^e ch., 12 déc.2023, n°470038)

L'article L64 du LPF accorde à l'administration fiscale la possibilité d'écarter comme ne lui étant pas opposables les actes ayant un objectif exclusivement fiscal, constitutifs d'un abus de droit. La fictivité des actes ou la fraude à la loi permettent notamment de caractériser un abus de droit.

Dans sa décision du 12 décembre 2023, le Conseil d'État a eu à se prononcer sur la question de savoir si un abus de droit pouvait être caractérisé lorsque l'effet du montage abusif aurait pu être atteint par une autre opération non abusive. Les juges y répondent par l'affirmative.

Si l'abus de droit ne peut être reconnu qu'en présence d'un gain fiscal, les dispositions de l'article L 64 du LPF s'appliquent aux actes qui sont passés par le contribuable dans le seul but d'atténuer sa charge fiscale, quand bien même il aurait pu obtenir le même avantage fiscal en faisant le choix de passer d'autres actes. Le contribuable ne peut donc pas invoquer l'existence d'une autre voie de réduction de la charge fiscale pour écarter l'abus de droit, même si cette autre voie aurait pu aboutir au même résultat.

IV. Manquement du contribuable à ses obligations déclaratives au titre de l'IR : assiette élargie des majorations (CE, avis, 4 janv.2024, n°488915)

Le Conseil d'Etat clarifie l'application des dispositions sanctionnant le défaut de déclaration

des bases imposables dans les délais prescrits, notamment en matière d'impôt sur le revenu, conformément à l'article 1728 du CGI, ou en cas de présentation tardive ou incomplète d'une déclaration, selon l'article 1758 A, I du CGI.

Il précise que, pour le calcul des majorations, les déficits ou réductions d'impôt ne sont pas déduits des redressements d'impôt sur le revenu, tel que stipulé à l'article 1731 bis du CGI.

Conformément à la décision du Conseil constitutionnel du 16 septembre 2016, le Conseil d'État souligne que les majorations ont pour objectif d'assurer l'égalité devant les charges publiques, de renforcer la prévention des manquements et d'améliorer leur répression. Ainsi, lors du calcul des majorations, l'impôt dû n'est pas diminué des acomptes versés ou des prélèvements à la source effectués depuis 2019. Le montant de l'impôt sur le revenu est déterminé à partir des déclarations annuelles de revenu, indépendamment de ces acomptes ou prélèvements.

V. Annulation en révision de la condamnation pénale en cas de décharge au fond de l'impôt (CRR 18-1-2024 n°s 22REV001 et 21REV169)

La cour de révision et de réexamen a fait application de la réserve du Conseil constitutionnel formulée dans sa décision du 24-6-2016 n° 2016-546 QPC et selon laquelle « *les dispositions de l'article 1741 du CGI ne sauraient, sans méconnaître le principe de nécessité des délits, permettre qu'un contribuable qui a été déchargé de l'impôt par une décision juridictionnelle devenue définitive pour un motif de fond puisse être condamné pour fraude fiscale* ».

Les contribuables M. A. et M^{me} B. avaient été condamnés pénalement par un arrêt du 22 novembre 2019 de la cour d'appel de Versailles pour ne pas avoir déclaré des redevances de marques et brevets concédées par une société anglaise à une société belge et dont l'administration, se fondant sur l'article 155 A du CGI, estimait que M^{me} B. était le bénéficiaire réel. Cet arrêt était devenu définitif après rejet du pourvoi formé contre lui par les intéressés par une décision de la Chambre criminelle du 8 avril 2021.

Puis par sa décision du 5 novembre 2021 n° 433367 le Conseil d'État, avait jugé que les redevances versées en contrepartie de la concession du droit d'exploiter une licence de marques et brevets ne peuvent être regardées comme la contrepartie d'un service rendu au sens et pour l'application de l'article 155 A du CGI. Il avait donc déchargé pour un motif de fond les contribuables.

La décision du Conseil d'Etat étant postérieure à l'arrêt de la cour d'appel de Versailles constituait ainsi un fait nouveau justifiant, sur le fondement de la réserve émise par le Conseil constitutionnel, la révision de l'arrêt.

La chambre de révision et de réexamen annule donc l'arrêt de la cour d'appel de Versailles sans renvoi, puisque l'annulation ne laisse substituer aucune charge susceptible d'être qualifiée pénalement



Dominique VILLEMOT

Avocat à la Cour

dominique.villemot@marivaux-avocats.com



13 rue de Marivaux

75002 Paris

<https://marivaux-avocats.com/>



Nathalie LAY

Avocate à la Cour

nathalie.lay@marivaux-avocats.com