

## LES NOUVELLES FISCALES DE MARIVAUX

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

Vous trouverez ci-après les développements en matière de :

- Fiscalité des entreprises ..... page 1
- TVA ..... page 7
- Fiscalité des particuliers ..... page 8
- Fiscalité internationale ..... page 9
- Contentieux fiscal et procédures ..... page 10

### A. FISCALITE DES ENTREPRISES

#### **I. Non-déductibilité des avances de trésorerie accordées par une sous-filiale à sa société mère en difficulté (CE 11-6-2024, n° 490101)**

Le versement par la sous-filiale à sa société mère d'avances dont le montant est jugé hors de proportion avec la solvabilité de la société mère constitue un acte anormal de gestion. La solvabilité est évaluée en fonction des capitaux propres et des résultats financiers de la société mère. Si cette dernière ne présente pas de difficultés financières majeures, les avances sont considérées comme disproportionnées.

La sous-filiale ne peut justifier ces avances en invoquant simplement des relations commerciales antérieures ou la conclusion d'une convention de « management fees ». Elle doit prouver que ces avances étaient nécessaires pour éviter la liquidation de la société mère, liquidation qui entraînerait également la sienne. À défaut de cette démonstration, l'acte est qualifié d'anormal.

En conséquence, les provisions pour dépréciation des créances correspondant à ces avances doivent être réintégrées dans le bénéfice imposable de la sous-filiale.

Cet arrêt s'inscrit dans la lignée de la jurisprudence du Conseil d'État (CE 22-1-2010, n° 313868), selon laquelle une avance de trésorerie disproportionnée accordée par une filiale à sa société mère, sans relation commerciale, constitue en principe un acte de gestion anormal, même si des intérêts sont perçus par la filiale.

#### **II. Non-imposition des prestations intragroupes facturées à prix coûtant dans le cadre des accords de répartition des coûts (CAA Paris, 6 juin 2024, N°22PA04259, Société Alstom)**

La cour a annulé un redressement fiscal concernant la facturation à prix coûtant de prestations intragroupes par la société ATSA, holding de la branche transport du groupe Alstom, à ses filiales étrangères dans le cadre d'accords de répartition des coûts (ARC).

L'administration fiscale, sur le fondement de l'article 57 du Code général des impôts (CGI), a procédé à un redressement pour la période 2011-2014. Elle a réintégré dans les résultats imposables de la société ATSA une marge de 5 % sur les prestations de services facturées à prix coûtant à ses filiales étrangères dans le cadre des ARC de niveau 2. L'administration s'est appuyée sur les principes de l'OCDE relatifs aux prix de transfert, selon lesquels la facturation à prix coûtant serait anormale car elle constituerait une renonciation à un profit potentiel.

La Cour administrative d'appel de Paris a jugé cette réintégration infondée pour plusieurs raisons :

- **Absence de perte économique** : La facturation à prix coûtant n'équivaut pas à la fourniture d'un service à perte, ce qui exclut la notion d'avantage octroyé. Le fait qu'une société facture sans marge ne constitue pas, en soi, un acte anormal de gestion.
- **Absence d'obligation de marge** : Aucune disposition du Code général des impôts n'oblige une société à facturer ses prestations avec une marge, ni à réaliser des bénéfices systématiquement. La vente à prix coûtant n'est pas interdite par la législation fiscale française.
- **Absence de preuve de sous-évaluation** : L'administration fiscale n'a pas produit de comparaisons prouvant que les prix facturés par ATSA à ses filiales étaient inférieurs à ceux pratiqués entre entreprises indépendantes. De plus, la Cour souligne que, dans le cadre des ARC, aucune des autres holdings impliquées ne facture de marge à ATSA pour les services qu'elles lui fournissent, créant ainsi un équilibre économique entre les entités du groupe.

La CAA Paris renforce ici la protection des sociétés face aux tentatives de rehaussement basées sur des principes généraux de l'OCDE lorsque ces rehaussements ne sont pas étayés par des comparaisons concrètes et pertinentes. Cet arrêt clarifie également le fait qu'une facturation intragroupe à prix coûtant, dans le cadre d'un accord de répartition des coûts, n'est pas contraire

aux principes de gestion commerciale normale, pour autant que l'économie globale du groupe soit respectée.

### III. Nouveau statut des jeunes entreprises de croissance : clarifications de Bercy (BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10 du 3-7-2024 ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20 du 3-7-2024)

La loi de finances pour 2024 a créé le statut de jeune entreprise de croissance (JEC) bénéficiant d'exonérations des bénéfices, ainsi qu'à partir de 2025, d'exonérations de taxe foncière et de cotisation foncière des entreprises.

Ce nouveau statut est destiné aux PME qui remplissent les conditions suivantes :

- créées depuis moins de 8 ans ;
- dont les charges comprennent des dépenses de recherche et développement se situant dans une proportion comprise entre 5 % et 15 % ; et
- qui satisfont à des « indicateurs de performance économique » fixés par décret. Ces indicateurs sont satisfaits lorsque l'entreprise remplit, à la clôture de l'exercice N, les conditions cumulatives suivantes :
  - son effectif a augmenté d'au moins 100 % et d'au moins dix salariés en équivalents temps plein par rapport à celui constaté à la clôture de l'exercice N – 3 ;
  - le montant de ses dépenses de recherche au cours de l'exercice N n'a pas diminué par rapport à celui de l'exercice N – 1.

Dans une mise à jour de sa doctrine en date du 3 juillet 2024, l'administration fiscale a précisé les conditions de qualification des JEC. Notamment, l'exonération des bénéfices reste conditionnée à la clôture d'au moins trois exercices avant celle pour laquelle l'avantage est demandé.

Néanmoins, au vu des critères très restrictifs permettant de bénéficier de ce statut, le cercle des ayants droit nous paraît relativement restreint.

#### IV. Financements intragroupe et taux d'intérêt : exemple de justification d'une note de crédit au moyen du logiciel Riskcalc (CAA Paris 17-5-2024 n° 22PA05494)

Dans un nouvel examen de l'affaire Willink après une première cassation (CE 22 décembre 2022, n° 446669), la Cour administrative d'appel (CAA) de Paris a confirmé que la société Willink avait apporté les preuves requises pour justifier au titre de l'article 212 du Code général des impôts (CGI) le taux d'intérêt de 8 % applicable à ses émissions obligataires (OCA 1 et OCA 2) souscrites par ses actionnaires.

La société a produit deux éléments essentiels pour démontrer que le taux appliqué était conforme aux conditions de pleine concurrence :

- **Évaluation du risque de crédit via Riskcalc** : La société a utilisé un outil de "rating automatique" appelé Riskcalc pour évaluer son profil de risque de crédit. Cette évaluation a permis de comparer la société à un échantillon d'entreprises indépendantes opérant dans un secteur d'activité similaire. La CAA de Paris a jugé que cette note de risque devait être prise en compte comme une base légitime pour évaluer le niveau de risque pris par un prêteur indépendant. L'administration fiscale n'a pu démontrer que les données intégrées dans l'outil étaient biaisées ou erronées de manière à affecter la validité de la note de risque.
- **Comparaison des taux avec des données de marché** : La société a également présenté une étude de la base de données Standard & Poor's Capital IQ, incluant des opérations similaires réalisées par des entreprises ayant un profil de risque comparable. Cette étude a mis en évidence des taux d'intérêt de 7,75 % à 8,875 %, proches du taux de 8 % appliqué par la société. L'administration a tenté de remettre en cause cette étude, arguant que les entreprises comparées opéraient dans des secteurs ou des géographies différents, avec des montants ou garanties plus élevés. Cependant, la cour a estimé que ces différences n'étaient pas suffisantes pour invalider la pertinence

des comparaisons, étant donné que les niveaux de risque des entreprises comparées étaient similaires à celui de la société requérante.

La Cour administrative d'appel a confirmé la validité des éléments fournis par la société pour justifier son taux d'intérêt intragroupe. Elle a souligné que l'administration ne pouvait écarter ces preuves sans démontrer l'existence d'écarts injustifiés ou d'erreurs dans l'évaluation des risques ou les comparaisons de marché.

Cette décision illustre les critères que les entreprises doivent respecter pour justifier de la conformité au taux de pleine concurrence des intérêts pratiqués dans le cadre de financements intragroupes. L'utilisation d'outils d'évaluation du risque comme Riskcalc, combinée à des études comparatives bien documentées, constitue une approche solide pour résister à des rehaussements fiscaux.

#### V. Financement intragroupe et abus de droit : une double lecture par le Conseil d'Etat (CE, 23 juillet 2024, SAS Howmet, n° 474 666) et la CJUE (CJUE, 4 octobre 2024, Aff. C-585/22)

Le Conseil d'État s'est prononcé sur une affaire où l'administration fiscale française avait requalifié un schéma de financement intragroupe en abus de droit. Ce schéma, visant à financer une société espagnole à travers des entités intermédiaires en France, Belgique et Suisse, avait pour conséquence d'optimiser fiscalement les flux financiers du groupe américain.

Le mécanisme critiqué impliquait que la société belge, bénéficiaire du régime fiscal des intérêts notionnels, distribuait des dividendes bénéficiant du régime des sociétés mères et donc quasi-exonérés à sa mère française, tout en permettant à cette dernière de déduire les intérêts d'un emprunt contracté auprès de la succursale suisse du groupe. Pour l'administration fiscale, ce montage avait un objectif purement fiscal, sans justification économique réelle, et devait être qualifié d'abus de droit.

Le Conseil d'État a confirmé l'analyse de l'administration, en validant la décision de la Cour administrative d'appel de Paris (CAA Paris, 31 mars 2023, n° 21PA01514). Il a jugé que le

montage en cause, consistant à financer la filiale belge par augmentation de capital plutôt que par prêt, avait eu pour seul but d'éviter l'imposition des intérêts en France. Le Conseil d'État a souligné le caractère artificiel de ce montage, qui n'avait pas contribué à accroître la capacité de financement de la société espagnole, concluant ainsi à la possibilité pour l'administration fiscale de recourir à la procédure de l'abus de droit fiscal. Le bilan financier neutre pour les sociétés françaises a été déterminant pour caractériser l'absence de substance économique réelle.

En parallèle, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rendu une décision précisant sa jurisprudence sur les financements intragroupes dans le cadre d'un schéma similaire. Réaffirmant sa position établie dans l'affaire Loxel du 20 janvier 2021 (Aff. C-484/19), la CJUE a jugé qu'un financement intragroupe pourrait être qualifié de montage artificiel même si les dettes étaient contractées à des conditions de pleine concurrence et si les taux d'intérêt pratiqués ne dépassaient pas ceux qui auraient été appliqués entre entreprises indépendantes.

La CJUE a rappelé que la déduction des intérêts devait être refusée lorsqu'une dette faisait partie d'un montage visant uniquement à optimiser fiscalement la situation d'un groupe, sans véritable substance économique. Ainsi, même en présence de conditions de marché apparentes, un montage artificiel reste répréhensible s'il a pour unique but d'éluider l'impôt.

Ces décisions du Conseil d'État et de la CJUE illustrent une convergence dans l'appréciation des montages fiscaux intragroupes, renforçant la lutte contre les abus de droit. Les entreprises doivent donc justifier non seulement du caractère concurrentiel des taux d'intérêt, mais également de la substance économique des opérations intragroupes pour éviter toute requalification fiscale.

#### **VI. Régime mère-fille : Requalification des produits perçus et abus de droit (CE, 23 juillet 2024, n°481894)**

La jurisprudence récente du Conseil d'État a apporté des précisions importantes concernant la requalification de dividendes en revenus de créances dans le cadre du régime mère-fille.

L'administration fiscale avait requalifié une série d'opérations entre la BNP Paribas et une filiale américaine, dans lesquelles des dividendes perçus par BNP Paribas avaient été soumis au régime mère-fille. L'administration, estimant que BNP Paribas n'avait supporté aucun risque d'actionnaire et que la rémunération de ces opérations avait été déterminée à l'avance, avait considéré que ces dividendes constituaient en réalité des produits de créances. Elle avait donc procédé à une requalification de ces revenus, les analysant comme des intérêts plutôt que des dividendes, et en avait conclu à l'existence d'un montage financier de type pension de titres.

Le Conseil d'État a cassé l'arrêt de la Cour administrative d'appel (CAA Paris, 14 juin 2023, n° 21PA06650), qui avait validé la position de l'administration fiscale. Il a jugé que l'administration n'avait pas écarté les actes passés par les sociétés concernées, ce qui est une condition essentielle pour recourir à la procédure d'abus de droit fiscal. En effet, la procédure d'abus de droit, prévue par l'article L. 64 du Livre des procédures fiscales, suppose que l'administration démontre que des actes juridiques sont fictifs ou dissimulent la réalité des opérations afin d'éluider l'impôt.

Or, dans ce cas précis, l'administration s'était contentée de requalifier les opérations, sans écarter formellement les actes sous-jacents, ce qui ne permettait pas de recourir à la procédure d'abus de droit. Le Conseil d'État a ainsi renvoyé l'affaire à la Cour administrative d'appel pour un nouvel examen.

#### **VII. Actualisation des commentaires de l'administration fiscale sur la qualification des titres de participation (BOI-BIC-PVMV-30-10 n° 30 à 270)**

Parmi les ajouts notables à sa doctrine, l'administration a notamment incorporé les principes établis par le Conseil d'État dans la décision Vivendi (CE, 29 mai 2017, n° 405 093). Cette décision souligne qu'en cas d'inscription de titres ouvrant droit au régime des sociétés mères dans une subdivision spéciale, ceux-ci ne revêtent pas forcément la qualification de titres de participation au sens comptable. Ainsi, la décision de gestion portant sur l'inscription des titres dans le compte de titres de participation est considérée

comme opposable, tout en pouvant être corrigée tant par l'administration que par l'entreprise en cas d'erreur non délibérée.

De plus, les principes issus de la décision *Crédit Agricole* (CE, 8 novembre 2019, n° 422 377) sont également pris en compte. Pour l'administration la solution de cette affaire est justifiée par la réglementation spécifique applicable aux entreprises du secteur bancaire.

Cependant, l'administration fiscale se montre restrictive concernant le critère d'utilité, surtout lorsqu'il s'agit d'une faible détention dans le capital de la société émettrice. En effet, aucun commentaire n'a été apporté sur la décision *Areva* (CE, 22 juillet 2022, n° 449 444), qui pourrait éclairer la compréhension de ce critère.

D'après l'administration, en l'absence d'influence ou de contrôle — que ce soit isolément ou de concert — seules des circonstances exceptionnelles peuvent attester de l'utilité manifeste des titres pour l'activité économique de la société émettrice. Ce positionnement pourrait limiter la reconnaissance de certains titres comme des titres de participation lorsque la détention est minimale et que l'influence sur la société émettrice est jugée insuffisante.

Ces nouvelles directives de l'administration fiscale clarifient le cadre de qualification des titres de participation et affinent l'appréciation des critères d'influence et d'utilité. Les entreprises doivent désormais être particulièrement vigilantes à la lumière de ces précisions, notamment en ce qui concerne les implications fiscales qui en découlent pour leurs investissements dans des titres d'autres sociétés.

#### **VIII. Contestation de la normalité de la gestion (CE, 18 juin 2024, n°472077)**

La société *Carla*, exploitant un salon de coiffure sous contrat de franchise, a fait l'objet d'une vérification fiscale où l'administration a contesté l'importance des dépenses engagées pour l'achat de vêtements et de serviettes. Cette situation soulève des questions sur la normalité de la gestion et l'intérêt des dépenses.

La Cour administrative d'appel (CAA) de Paris a estimé que l'administration avait établi que ces

dépenses massives n'avaient pas été engagées dans l'intérêt de la société. La CAA a noté que :

- Les montants en question avaient absorbé l'accroissement du bénéfice taxable ;
- Les achats n'avaient pas été effectués auprès du fournisseur agréé ;
- Les dépenses n'avaient pas été correctement comptabilisées.

Dans sa décision du 18 juin 2024 (n° 472077, *Société Carla*), le Conseil d'État a conclu que la CAA avait commis une erreur de droit. Il a noté que l'administration n'avait pas prouvé que les achats n'étaient pas engagés pour les besoins de l'activité, soulignant que la simple contestation des dépenses ne suffit pas pour établir leur non-conformité.

Cette décision s'inscrit dans une jurisprudence bien établie, imposant à l'administration de prouver la nature injustifiée des dépenses avant de les contester. Le Conseil d'État a renvoyé l'affaire à la CAA pour réexamen, rappelant l'importance d'une approche rigoureuse en matière de gestion des entreprises.

#### **IX. Rémunération des dirigeants d'une SAS (CE, 26 avril 2024, n°458958, société *Kyowa Synchro Technology Europe*, CAA de Versailles, 7 mai 2024, n°21VE01760, Société *Loga*)**

La réglementation des Sociétés par Actions Simplifiées (SAS) accorde une grande flexibilité quant à la désignation de leurs dirigeants. L'article L. 227-5 du Code de commerce stipule que les statuts définissent les conditions de direction de la société, tandis que l'article L. 225-9 impose que les statuts précisent les décisions à prendre collectivement par les associés.

Cette flexibilité en matière de gestion entraîne des contentieux relatifs à la rémunération des dirigeants, récemment tranchés par le Conseil d'État et la Cour administrative d'appel (CAA) de Versailles.

- *Affaire jugée par le Conseil d'État (CE, 26 avril 2024, n°458958, société Kyowa Synchro Technology Europe)*

Dans cette affaire, une société mère japonaise avait conclu une convention avec sa filiale française prévoyant la mise à disposition de l'un de ses employés pour qu'il exerce les fonctions de président de cette filiale. En contrepartie, la filiale française s'engageait à rembourser à la société mère la rémunération et les avantages en nature accordés à cet employé dans le cadre de ses fonctions de président.

L'administration fiscale a contesté la déductibilité de ces remboursements, estimant qu'ils constituaient un acte anormal de gestion. Selon l'administration, ces versements n'avaient pas été formellement approuvés par l'assemblée générale de la société française, ce qui, à ses yeux, rendait la prise en charge de cette rémunération indirecte contraire à l'intérêt de la société.

Le Conseil d'État, a rejeté l'argumentation de l'administration et a jugé que le remboursement par la filiale française de la rémunération du président détaché ne constituait pas un acte anormal de gestion. Ce faisant, il a fondé son raisonnement sur plusieurs éléments clés :

- **Exercice effectif des fonctions de président** : le Conseil d'État a constaté que le salarié détaché par la société mère japonaise avait effectivement rempli les fonctions de président de la société française, conformément aux termes de la convention conclue entre les deux sociétés. Il ne s'agissait donc pas d'un paiement sans contrepartie, mais d'une rémunération légitime en raison des services rendus par le président dans le cadre de ses responsabilités.
- **Rémunération non excessive**  
Un autre critère décisif était que la rémunération perçue par le président n'était pas excessive, ce qui a permis d'écarter l'idée que ces paiements pourraient être déraisonnables ou constituer un appauvrissement injustifié pour la filiale française.
- **Accord implicite des associés**  
Le Conseil d'État a également souligné que les associés de la filiale avaient eu connaissance des remboursements effectués à la société mère. En effet, les comptes de la société française

mentionnaient clairement ces versements. Ainsi, même si aucune décision formelle de l'assemblée générale n'avait été prise pour approuver explicitement cette rémunération, les associés étaient informés de cette prise en charge et avaient indirectement donné leur accord.

- [Affaire tranchée par la CAA Versailles \(CAA de Versailles, 7 mai 2024, n°21VE01760, Société Loqa\)](#)

Dans cette affaire, deux sociétés avaient conclu une convention de management portant sur des prestations réalisées par un dirigeant commun, qui exerçait les fonctions de président de la société vérifiée (avec une rémunération symbolique) et de gérant de la société prestataire.

L'administration fiscale a alors remis en cause la déduction des honoraires versés par la société vérifiée au titre des exercices 2014 à 2016, estimant que ces prestations faisaient double emploi avec les responsabilités inhérentes aux fonctions du dirigeant et n'étaient pas distinctes des missions relevant normalement de son mandat social.

La CAA de Versailles a repris les principes dégagés par le Conseil d'État, affirmant que le simple fait de recourir à une convention de management entre deux sociétés ayant des dirigeants communs n'est pas anormal si la société démontre que les versements sont destinés à rémunérer indirectement le dirigeant. Dans le cas présent, la société vérifiée a prouvé qu'elle supportait, avant la conclusion de la convention, un coût salarial équivalent pour rémunérer son président, ce qui démontre que les honoraires versés n'étaient pas dénués de contrepartie.

#### **X. Mesures pour les procédures de transmission universelle de patrimoine et de liquidation amiable (Décret 2024-751 du 7-7-2024)**

Le décret n° 2024-751 du 7 juillet 2024, publié au Journal officiel le 8 juillet, introduit des mesures visant à renforcer la transparence et à prévenir les abus liés aux procédures de Transmission Universelle du Patrimoine (TUP) et de liquidation amiable.

- **Renforcement des obligations de publication pour les TUP**

Le décret introduit une modification importante concernant les obligations de publicité : désormais, la dissolution doit obligatoirement être publiée au Bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (Bodacc), en plus de sa publication dans un journal d'annonces légales.

Cette nouvelle exigence permet de mieux informer les créanciers et tiers (notamment l'administration fiscale et l'URSSAF) de la dissolution, leur donnant la possibilité de faire opposition dans le délai légal de trente jours. Le délai d'opposition des créanciers commence à courir le lendemain de la publication au Bodacc, ce qui garantit une meilleure transparence dans ces opérations souvent détournées pour échapper aux obligations fiscales ou à d'autres responsabilités légales.

Comme c'est le greffe qui décide de la date d'insertion au BODACC il ne sera plus possible de prévoir avec exactitude la date de réalisation de la TUP. Cela peut avoir des conséquences sur l'effet rétroactif fiscal de l'opération. On espère que l'administration fiscale mettra à jour sa doctrine sur ce sujet.

Cette mesure entre en vigueur à compter du 1er octobre 2024.

- **Liquidation amiable : nouvelles obligations documentaires**

Le décret impose également un renforcement des obligations documentaires lors de la clôture d'une liquidation amiable. Au dépôt des comptes définitifs au greffe du tribunal de commerce, le liquidateur devra désormais joindre un certificat fiscal attestant que la société a bien souscrit à ses obligations fiscales en matière de TVA et d'impôt sur les sociétés (ou d'impôt sur le revenu). Ce certificat est délivré par l'administration fiscale et atteste que la société a rempli ses obligations déclaratives et effectué les paiements correspondants.

Cette nouvelle obligation vise à prévenir les abus de la procédure de liquidation amiable, qui est

parfois utilisée par des sociétés en difficulté cherchant à échapper à des redressements fiscaux ou à d'autres sanctions. En exigeant la production d'un tel certificat, l'administration entend s'assurer que les entreprises liquidées sont en règle avec leurs obligations fiscales, renforçant ainsi la lutte contre les fraudes.

Cette disposition s'applique également à partir du 1<sup>er</sup> octobre 2024.

## **B. TVA**

### **I. Revente d'un immeuble par le crédit-preneur : dispense de TVA au titre de la transmission d'une universalité de biens conditionnée à la poursuite de l'activité locative (CAA de Douai, 22/05/2024, n°23DA00846)**

Dans une décision rendue le 22 mai 2024, la CAA de Douai s'est penchée sur la demande de restitution d'un crédit de TVA formulée par une SCI pour l'année 2017. La société contestait le rejet de cette demande, arguant que la vente d'un immeuble, acquis par la levée d'option de crédit-bail et revendu immédiatement, devait bénéficier de la dispense de TVA prévue à l'article 257 bis du CGI. Selon la SCI, cet immeuble constituait une universalité de biens, permettant au cessionnaire de poursuivre une activité économique autonome.

L'administration fiscale, en revanche, soutenait que la cession ne portait pas sur une universalité de biens, car la société cessionnaire n'avait pas poursuivie l'activité locative soumise à la TVA exercée par la SCI. Par conséquent, la vente ne pouvait pas bénéficier de la dispense de taxation prévue par l'article 257 bis.

La Cour Administrative d'Appel de Douai a donné raison à l'administration en jugeant que le régime de neutralité de TVA ne s'applique pas à la vente d'un immeuble par un crédit-preneur dans les circonstances où, le même jour, celui-ci lève l'option du crédit-bail, résilie les baux en cours et revend l'immeuble à une société destinée à l'exploiter. Cette décision souligne l'importance de la continuité de l'activité locative pour bénéficier de la dispense de TVA au titre de l'article 257 bis du CGI.

## II. L'assujettissement des sushis frais au taux de TVA de 10% (CE 18-6-2024 n° 476093)

Les produits alimentaires préparés pour une consommation immédiate sont soumis à un taux de TVA intermédiaire de 10 %. Cette imposition est conforme à l'article 279, n du Code général des impôts (CGI), qui déroge au principe général d'application du taux réduit de 5,5 % aux produits alimentaires, tel que stipulé dans l'article 278-0 bis, A-1° du même Code.

Selon le Conseil d'État, les sushis frais doivent être classés comme des produits préparés pour une consommation immédiate. Par conséquent, leur vente à emporter ou à livrer est assujettie au taux de 10 %, et cela, quel que soit le mode de conditionnement (barquettes hermétiques ou avec couvercle, accompagnés ou non de baguettes) ou le lieu d'achat (que ce soit auprès d'enseignes spécialisées ou en grande surface).

Le 21 août 2024, l'administration fiscale a mis à jour sa base Bofip, prenant en compte la décision du Conseil d'État. Elle a modifié sa position en ce qui concerne la vente à emporter de sushis et de makis frais présentés dans des rayons réfrigérés et emballés dans des barquettes avec couvercle amovible. À partir de cette date, ces produits sont désormais assujettis au taux de 10 % au lieu du taux de 5,5 % antérieurement applicable.

Cependant, par tolérance, l'administration permet aux contribuables de continuer à se référer à sa doctrine antérieure jusqu'au 30 septembre 2024, offrant ainsi une période de transition pour les entreprises concernées.

Cette évolution souligne l'importance de la qualification des produits alimentaires en matière de TVA et la nécessité pour les commerçants de se tenir informés des changements réglementaires susceptibles d'affecter leur activité.

## III. L'administration complète ses commentaires sur les mesures concernant la TVA due à l'importation (BOI-TVA-CHAMP-20-20-10, BOI-TVA-CHAMP-20-20-30, BOI-TVA-DECLA-10-20 et BOI-TVA-DECLA-20-20-10-20)

L'administration fiscale, à la suite des modifications en matière de TVA à l'importation

introduites par la loi de finances pour 2024, a mis à jour ses Bulletins Officiels des Finances Publiques-Impôts (BOFIP) le 24 juillet 2024. Ces documents sont en consultation publique jusqu'au 1er octobre 2024.

Deux hypothèses sont envisagées concernant la redevabilité de la TVA à l'importation :

- **Valeur d'importation égale au prix de vente final** : Si le prix d'achat de la marchandise par l'intermédiaire est égal à son prix de vente au consommateur, le redevable de la TVA à l'importation sera le consommateur final. Dans ce cas, le commissionnaire en douane ou le transitaire, chargé des formalités de dédouanement, paiera la TVA à l'importation pour le compte du consommateur, qui devra la rembourser lors de la réception de son colis.
- **Valeur d'importation inférieure au prix de vente final** : Si le prix d'achat de la marchandise par l'intermédiaire est inférieur à son prix de vente au consommateur, c'est l'acheteur/revendeur qui sera le redevable de la TVA à l'importation. La TVA ainsi acquittée sera déductible et la vente au consommateur final sera soumise à la TVA française.

Pour s'assurer que la valeur d'importation déclarée à l'administration des douanes est correcte, deux options sont possibles pour l'acheteur/revendeur :

- **Communiquer son prix de vente** au commissionnaire en douane/transitaire afin que celui-ci s'assure que la valeur déclarée correspond bien au prix de vente.
- **Opter pour être le redevable de la TVA à l'importation** en communiquant son numéro de TVA au déclarant en douane, lequel devra alors le renseigner dans la case 44 de la déclaration en douane.

Ces précisions visent à clarifier le régime de TVA applicable dans le cadre des opérations de drop shipping, afin d'assurer une application correcte des règles fiscales en matière d'importation.

## C. FISCALITE DES PARTICULIERS

### **I. Clarification sur la non-déductibilité des droits de donation dans le cadre du démembrement de propriété (CE 8<sup>e</sup>-3<sup>e</sup> ch. 17-6-2024 n° 488488)**

Dans un arrêt du 17 juin 2024, le Conseil d'État a précisé que, lors d'une cession conjointe de titres démembres avec remploi du prix et report du démembrement, le nu-propriétaire, seul redevable de l'impôt sur la plus-value, ne peut pas déduire les droits de donation payés par l'usufruitier donateur.

En vertu de l'article 150-0 D du CGI, les frais et taxes déductibles pour le calcul de la plus-value imposable ne peuvent être pris en compte que s'ils ont été effectivement acquittés par le nu-propriétaire lui-même.

Cette décision clarifie un précédent arrêt de 2017, limitant la possibilité de déduire des frais supportés par l'usufruitier aux seuls cas où ces frais concernent directement l'acquisition de l'usufruit.

Le Conseil rejette donc la déductibilité des droits de mutation payés par les donateurs, même si ces droits sont rapportables à leur succession.

### **II. Annulation de la tolérance administrative pour les loueurs de tourisme non classés (CE 8-7-2024 n° 492382 et 492582)**

Dans un arrêt rendu le 8 juillet 2024, suite à un recours pour excès de pouvoir, le Conseil d'État a annulé la tolérance administrative qui permettait aux loueurs de tourisme non classés de ne pas se conformer au durcissement des règles d'imposition des revenus instaurées en 2023. Cette décision marque une étape importante dans la régulation du secteur de la location touristique en France.

Dans son arrêt, le Conseil d'État a jugé que la tolérance administrative était incompatible avec les objectifs de la réforme fiscale. Il a souligné que le maintien d'un régime dérogatoire pour les loueurs non classés portait atteinte à l'unité du système fiscal et pouvait encourager la méfiance envers les règles établies. Cette décision souligne l'importance de l'application uniforme des règles

fiscales afin de préserver l'équité entre tous les acteurs du marché.

Le Conseil d'État a également noté que cette tolérance pouvait avoir des effets pervers, en incitant certains loueurs à rester non classés pour bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, au détriment de ceux qui respectent les normes de classification. La nécessité de protéger l'intérêt général et de favoriser une concurrence loyale a donc été au cœur de la motivation de l'arrêt.

L'annulation de cette tolérance impose aux loueurs de tourisme non classés de se conformer aux nouvelles règles d'imposition, augmentant ainsi leur charge fiscale. Les conséquences sont multiples :

- **Risque de sanctions** : Les loueurs qui ne se conformeront pas aux obligations fiscales pourraient faire face à des sanctions financières, augmentant le risque de contentieux avec l'administration fiscale.
- **Modification des pratiques commerciales** : Les loueurs pourraient être incités à se conformer aux normes de classement pour bénéficier de régimes fiscaux plus avantageux, entraînant potentiellement un renforcement de la qualité des offres de location touristique.
- **Répercussions économiques** : Cette décision pourrait également avoir un impact sur le marché locatif, avec une possible augmentation des tarifs pour compenser les nouvelles charges fiscales, ce qui pourrait affecter la demande.

## D. FISCALITE INTERNATIONALE

### **I. Premières signatures de la convention multilatérale facilitant la mise en œuvre de la RAI/STTR (Pilier 2)**

Le 19 septembre 2024, l'OCDE a tenu la première cérémonie de signature de la convention multilatérale visant à faciliter la mise en œuvre de la RAI/STTR (Règle d'assujettissement à l'impôt) dans le cadre du Pilier 2.

Neuf pays, dont la Turquie, l'Indonésie, la Barbade et la RDC, ont signé cette convention, tandis que dix autres États ont exprimé leur intention de le faire, comme la Belgique, le Sénégal et l'Ukraine.

La RAI est une règle conventionnelle qui permet aux pays de prélever un impôt complémentaire sur certains paiements intra-groupe faiblement imposés dans l'État de résidence du bénéficiaire (moins de 9 %), tels que les intérêts, les redevances, les loyers et autres contreparties pour l'usage de droits de distribution. Ces paiements concernent les sociétés liées, définies comme ayant une détention directe ou indirecte d'au moins 50 %.

L'objectif principal de la RAI est de soutenir les pays en développement, qui, dans certains cas, ont renoncé à leur droit d'imposer en raison de conventions fiscales antérieures. Elle s'applique avant les règles GloBE, lesquelles visent à garantir que les entreprises multinationales paient un taux effectif d'imposition minimum sur leurs bénéfices mondiaux.

La convention multilatérale fonctionnera comme un protocole modifiant directement les conventions fiscales bilatérales existantes entre États. Cela la distingue du MLI (Instrument multilatéral pour la mise en œuvre des règles BEPS), qui opère parallèlement aux conventions fiscales sans les modifier directement. La RAI permettra donc une meilleure prise en compte des paiements faiblement imposés dans l'État de résidence du bénéficiaire, et redonnera à l'État de la source un droit d'imposition sur ces revenus.

## **E. CONTENTIEUX FISCAL ET PROCEDURES**

### **I. Le droit de saisir la commission des impôts : une mention non obligatoire (CE 9<sup>e</sup>-10<sup>e</sup> ch. 18-6-2024 n° 472077, Sté Carla)**

Dans sa décision du 18 juin 2024, le Conseil d'État a clarifié que l'administration fiscale n'a pas l'obligation légale de mentionner au contribuable, dans sa réponse aux observations, la possibilité de saisir la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires.

Cette disposition est prévue dans la charte des droits et obligations du contribuable vérifié, mais

sa non-mention ne constitue pas une irrégularité substantielle.

Le Conseil d'État souligne que cette omission n'empêche pas le contribuable de faire usage de son droit de saisir la commission en cas de désaccord sur les rectifications. En effet, ce droit est garanti par l'article L 59 du Livre des procédures fiscales (LPF), indépendamment de la procédure utilisée ou de la nature des rectifications.

Ainsi, l'absence de cette mention dans les documents transmis par l'administration ne saurait, à elle seule, conduire à la décharge de l'imposition.

Cette jurisprudence poursuit la ligne déjà établie par une décision du 5 juillet 2023, où il avait été jugé que l'administration n'était pas tenue de rappeler systématiquement ce droit au contribuable. Cela renforce l'idée que les droits procéduraux des contribuables, notamment celui de contester les décisions fiscales, sont indépendants des éventuelles omissions de l'administration dans sa correspondance formelle.

### **II. Pénalités pour manquement délibéré et incidence de la fréquence des manquements (CE, 23 juillet 2024, n°489235)**

Le Conseil d'État a récemment précisé les critères de caractérisation d'un manquement délibéré sanctionné par une majoration de 40 % (art. 1729, CGI). Pour que cette pénalité soit appliquée, l'Administration doit prouver deux éléments : l'insuffisance déclarative et l'intention du contribuable d'éluider l'impôt. La répétition des erreurs sur plusieurs périodes peut indiquer un manquement délibéré, mais si des désaccords antérieurs existent sans résolution juridique, ce n'est pas considéré comme tel.

Dans cette affaire une société s'est vue réclamée une majoration de 40 % pour non-déclaration de TVA sur une année. L'Administration a justifié la pénalité par le caractère répétitif des omissions. Cependant, le Conseil d'État a invalidé cette majoration, estimant que les omissions ne couvraient qu'une partie de la période contrôlée et n'avaient pas été constatées sur d'autres périodes, donc l'élément délibéré n'était pas prouvé.

Ainsi, la récurrence des erreurs seule ne suffit pas à prouver un manquement délibéré si des périodes distinctes ou des précédents désaccords entre l'Administration et le contribuable n'ont pas été résolus.

### **III. Validité de la notification par voie dématérialisée d'une proposition de rectification (CAA Paris, 28 juin 2024, n°22PA05281)**

Les propositions de rectification sont généralement envoyées par lettre recommandée avec accusé de réception pour être régulière. Néanmoins, le Conseil d'État a d'ores et déjà assoupli cette exigence par le passé.

Dans l'affaire soumise à la Cour Administrative de Paris (CAA), l'Administration avait notifié la proposition via un lien vers l'application « Escale » envoyé à l'adresse électronique fournie par le contribuable.

Ce dernier a contesté la validité de cette notification. Toutefois, la CAA a estimé que l'Administration avait produit des preuves suffisantes, notamment une capture d'écran démontrant la date et l'heure de téléchargement du fichier par le contribuable. Cela a été considéré comme équivalent à une notification par lettre recommandée, garantissant ainsi à la fois la date de notification et la confidentialité du document transmis.

La CAA a donc confirmé la régularité de la notification de la proposition de rectification.

En pratique, il convient de relever que l'envoi dématérialisé des pièces de la procédure de contrôle fiscal par l'administration fiscale est de plus en plus utilisé.

### **IV. Protection du secret professionnel de l'avocat dans le cadre de l'échange d'informations entre États membres (CJUE 26-9-2024 aff. 432/23)**

Récemment, la CJUE a clarifié la portée de la protection du secret professionnel de l'avocat dans le contexte des échanges d'informations entre États membres. Elle a été saisie d'une question préjudicielle portant sur la possibilité pour un avocat de s'opposer à une demande de l'administration fiscale visant à obtenir la

communication d'une consultation en matière de droit des sociétés, dans le cadre de la directive 2011/16/UE du Conseil.

La Cour a affirmé que toute consultation juridique d'avocat bénéficie d'une protection renforcée, indépendamment du domaine juridique concerné. Cette protection est inscrite à l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui garantit le respect des communications entre un avocat et son client. En conséquence, une injonction de l'administration fiscale visant à exiger la communication intégrale des documents relatifs à une consultation constitue une ingérence dans ce droit fondamental.

Il est important de souligner que la CJUE a également précisé que la directive 2011/16/UE reste valide, car elle offre aux États membres une marge d'appréciation suffisante pour répondre aux exigences de la Charte. Cette décision renforce ainsi le cadre de protection du secret professionnel des avocats, tout en établissant des limites à l'accès des administrations fiscales aux consultations juridiques.

### **V. Les actualités du site Bofip peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir (CE 8<sup>e</sup> ch. 8-7-2024 n° 492382 et 492582, Association pour un tourisme professionnel et autres)**

Les documents à portée générale émis par des autorités publiques, qu'ils soient matérialisés ou non, tels que circulaires, instructions, recommandations, notes, présentations ou interprétations du droit positif, peuvent être soumis au contrôle du juge de l'excès de pouvoir lorsqu'ils sont susceptibles d'avoir des conséquences significatives sur les droits ou la situation de personnes autres que les agents chargés de leur mise en œuvre. Sont concernés, notamment, les documents présentant un caractère impératif ou des lignes directrices (CE sect. 12-6-2020 n° 418142 ; CE 3-2-2023 n° 451052).

En application de ce principe, le Conseil d'État a jugé qu'une « actualité » publiée au Bulletin officiel des finances publiques (Bofip) satisfait à ces critères lorsqu'elle contient une interprétation de l'administration fiscale qui ne se limite pas à renvoyer aux commentaires de la loi fiscale

publiés le même jour. Ainsi, le recours dirigé contre cette « actualité » est recevable.

Il convient de souligner que le Conseil d'État modifie sa position antérieure, qui excluait tout recours pour excès de pouvoir contre une « actualité » du site Bofip, considérée comme ne contenant aucune disposition impérative à portée générale (CE 26-4-2018 n° 417809, 418030 à 418033). Ce faisant, il contribue à l'élaboration de sa jurisprudence relative au droit « souple ».

\*\*\*



**Dominique VILLEMOT**  
Avocat à la Cour  
[dominique.villemot@marivaux-avocats.com](mailto: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](mailto:nathalie.lay@marivaux-avocats.com)