

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. La condition d'identité d'entreprise pour le report en arrière des déficits (CAA Toulouse, 14 novembre 2024, n° 23TL00012, SARL Immofaq)

Une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) peut, sur option, imputer un déficit constaté au titre d'un exercice sur le bénéfice de l'exercice précédent (article 220 quinquies, I du CGI).

L'article 220 quinquies, II du CGI prévoit cependant que l'option pour le report des déficits « ne peut pas être exercée au titre d'un exercice au cours duquel intervient une cession ou une cessation totale d'entreprise, une fusion de sociétés ou une opération assimilée, ou un jugement prononçant la liquidation judiciaire de la société. ».

La question inédite posée à la cour administrative d'appel de Toulouse était de savoir si le déficit d'un exercice pouvait être reporté en arrière sur le bénéfice de l'exercice au cours duquel un tel changement était intervenu.

La cour a répondu par la négative à cette question en combinant l'article 220 quinquies II du CGI avec l'article 221, 5 du CGI qui prévoit que « *le changement de l'objet social ou de l'activité réelle d'une société emporte cessation d'entreprise* ».

Elle a jugé qu'une société ne peut pas exercer l'option de report en arrière de son déficit si elle a connu des transformations de son activité réelle durant l'exercice précédent.

La cour a en effet estimé que « *la circonstance que la cession de son activité ne correspondrait pas au cas envisagé au II de l'article 220 quinquies n'est pas de nature, eu égard notamment à l'intention du législateur [...], à écarter la condition [...] tenant à l'identité de l'entreprise* ».

En conséquence, pour bénéficier du report en arrière des déficits, une entreprise doit non seulement ne pas avoir changé d'activité réelle durant l'exercice au cours duquel elle a réalisé un déficit (article 220 quinquies, II du CGI), mais aussi durant l'exercice précédent.

On suivra avec intérêt la décision que le Conseil d'Etat sera amené à prendre sur ce point.

II. L'avance en compte courant d'une mère à sa filiale n'est pas une libéralité par principe (CE 9^e-10^e ch. 8-11-2024 n° 470887, Sté ADG IMMO)

Dans cette décision, le Conseil d'Etat a apporté une précision importante concernant le régime fiscal des sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé, dans le cadre des relations financières entre une société mère et sa filiale.

L'affaire concernait des sommes portées au débit du compte courant "Groupe" (compte 451) dans les écritures de la société mère et, de manière symétrique, au crédit du compte courant d'associé dans les écritures de la filiale. Ces sommes, versées par virement bancaire, avaient été utilisées pour financer des acquisitions immobilières. L'administration fiscale avait requalifié ces flux en libéralités imposables, au motif notamment de l'absence de convention de trésorerie ou d'intérêts produits.

Le Conseil d'État a rejeté cette analyse. Se fondant sur le caractère remboursable à tout moment des sommes inscrites au crédit d'un compte courant d'associé, il a estimé que ces inscriptions traduisaient, sauf preuve contraire, une avance et non une libéralité. Le lien réciproque entre les écritures comptables de la mère et de la filiale a été jugé déterminant, conférant au flux financier une contrepartie excluant toute qualification de libéralité.

III. Retard dans l'exercice de l'option fiscale : pas de régularisation possible (CAA Lyon 11-7-2024 n° 22LY02766 et 19-9-2024 n° 24LY00740)

Dans deux arrêts récents, la cour administrative d'appel de Lyon s'est prononcée sur les conséquences d'un retard dans l'exercice de l'option fiscale par une société de personnes ayant opté pour l'IS.

Lorsqu'une société de personnes devient imposable à l'IS, elle doit se prononcer dans un délai de 60 jours sur le régime applicable à ses plus-values latentes (CGI art. 202 ter). Elle peut soit opter pour une imposition immédiate à l'impôt sur le revenu (IR), soit différer leur taxation pour qu'elles soient soumises à l'IS lors de leur réalisation ultérieure.

Dans le cas d'une SCI détenant des immeubles, le différé d'imposition suppose notamment l'inscription des actifs au bilan d'ouverture avec des valeurs distinctes pour leur coût d'acquisition et les amortissements théoriques.

Dans les affaires examinées, une SCI avait opté pour l'IS mais n'avait pas respecté le délai de 60 jours pour formaliser son choix. Ce retard a entraîné des litiges, non seulement sur la taxation des plus-values latentes, mais aussi sur les

conséquences fiscales pour les associés, en raison de la répartition d'un écart de réévaluation.

La CAA de Lyon a alors jugé que le délai fixé par la loi entraîne des conséquences comptables et fiscales trop importantes pour admettre une régularisation tardive. Par conséquent, la cour a confirmé que l'imposition des plus-values relevait de l'IS, entraînant la taxation des sommes perçues par les associés comme revenus mobiliers.

Ces décisions mettent en lumière une approche stricte de la CAA de Lyon en matière de délai pour l'exercice des options fiscales, en particulier pour les sociétés de personnes entrant dans le régime de l'IS. Cette position, bien qu'argumentée, semble aller à l'encontre d'une jurisprudence généralement plus favorable aux contribuables.

Reste à voir si le Conseil d'État, saisi d'un éventuel pourvoi, viendra confirmer ou infirmer cette solution.

B. TVA

I. Conséquences de l'omission répétée de déclarations de TVA sur les avantages fiscaux (CE 9e-10e ch. 8-11-2024 n° 473430)

Le Conseil d'État a précisé les conditions dans lesquelles l'omission de déclarations de TVA peut entraîner la perte d'avantages fiscaux prévus par l'article 302 nonies du CGI.

Cet article prévoit en effet expressément que certains allègements d'impôt sur les bénéfices ne s'appliquent pas si des déclarations de chiffre d'affaires n'ont pas été souscrites dans les délais, dès lors qu'il s'agit de la « *deuxième omission successive* ».

Dans l'affaire jugée, un contribuable avait bénéficié, pour l'année 2012, d'un allègement d'impôt sur les bénéfices prévu à l'article 44 octies du CGI. L'administration fiscale avait remis en cause cet avantage au motif que le contribuable avait omis de déposer ses déclarations de chiffre d'affaires pour les mois de février et de décembre 2012. La cour administrative d'appel de Marseille avait annulé cette décision, estimant que la seconde omission n'était pas consécutive à la première, la déclaration de novembre 2012 ayant

été déposée dans les délais. Le Conseil d'État a annulé cet arrêt.

Le Conseil d'État casse l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille.

Il convient donc d'en déduire que la condition d'omission « successive » n'implique pas une continuité sans interruption. Deux omissions sont alors considérées comme successives lorsqu'elles se produisent au cours d'une même année ou d'un même exercice fiscal, indépendamment de déclarations intercalaires régulières.

II. La CJUE précise les conditions de déduction de la TVA en cas de mise à disposition gratuite d'un bien (CJUE 4-10-2024, aff. 475/23, Voestalpine Giesserei Linz GmbH)

Dans une décision du 4 octobre 2024, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rappelé les conditions nécessaires pour déduire la TVA supportée par un assujetti dans le cadre de la mise à disposition gratuite d'un bien au profit d'un autre assujetti.

La société Voestalpine Giesserei Linz GmbH (VGL) est active dans la fabrication de pièces moulées. Pour transformer ces pièces, elle collabore avec un prestataire autrichien, Austrex Handels GmbH, lequel peut sous-traiter une partie des opérations à une société roumaine, Global Energy Products SA (GEP). Ces transformations sont essentielles pour la réalisation des produits facturés par VGL à ses clients.

Dans ce cadre, VGL a acquis une grue, installée sur un terrain lui appartenant en Roumanie, et mise à disposition gratuitement de GEP afin de permettre la transformation des pièces moulées. Cette mise à disposition a été contestée par l'administration fiscale roumaine, qui a refusé la déduction de la TVA grevant l'achat de la grue. Selon elle, la gratuité de l'opération et l'absence de comptabilité distincte entre l'établissement stable en Roumanie et le siège en Autriche rendaient cette déduction inapplicable.

La CJUE devait répondre à une question essentielle suivante : la mise à disposition gratuite de la grue devait-elle être rattachée aux besoins de l'activité économique de VGL ou devait-elle être considérée

comme une dépense au bénéfice exclusif du sous-traitant roumain ?

En d'autres termes, il s'agissait de déterminer si la dépense d'amont (l'acquisition de la grue) présentait un lien direct et immédiat avec les opérations taxées d'aval de VGL ou, à défaut, si elle pouvait être intégrée dans les frais généraux de l'entreprise.

Conformément à l'article 168, a de la directive 2006/112/CE, transposé en droit français à l'article 271, I-1 du CGI, un assujetti a le droit de déduire la TVA grevant les biens ou services acquis pour les besoins de ses opérations taxées.

Ce droit est conditionné par un lien direct et immédiat entre les dépenses engagées en amont et les opérations d'aval ouvrant droit à déduction.

A défaut d'un tel lien, l'assujetti doit rechercher si les dépenses en cause ne peuvent pas être rattachées à ses frais généraux (BOI-TVA-DED-20-10-20 paragraphe 60).

La CJUE s'interroge alors sur la question de savoir si la gratuité d'une opération vient rompre le lien direct et immédiat avec l'ensemble des opérations d'aval, i.e. si la dépense peut toujours être rattachée aux frais généraux de l'assujetti supportant la dépense.

Pour répondre à cette question, la CJUE se fonde sur sa jurisprudence de principe Iberdrola (CJUE, 14-9-2017, aff. 132/16) dans laquelle elle avait jugé que la mise à disposition gratuite d'un bien ne rompt pas systématiquement le lien direct et immédiat entre les dépenses d'amont et les opérations d'aval lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- L'opération gratuite doit être indispensable à la réalisation des activités taxables en aval ;
- A l'instar des frais généraux,
 - Les opérations réalisées à titre gratuit doivent être un élément constitutif du prix des opérations taxées en aval ; et
 - L'opération rendue à titre gratuit doit se limiter à ce qui est nécessaire pour la

réalisation des opérations d'aval taxables.

Dans la présente décision, la CJUE reprend ces principes. Elle conclut que la déduction de la TVA est autorisée dès lors que :

- les dépenses exposées en amont pour acquérir la grue constituent un élément du prix des opérations taxées effectuées en aval par VGL ; ou à défaut, en tant que dépenses faisant partie des frais généraux de celles-ci ;
- la mise à disposition gratuite de la grue restait limitée à ce qui est strictement nécessaire pour les opérations d'aval.

Ainsi, la CJUE renforce le principe selon lequel une opération gratuite peut ouvrir droit à déduction si elle est indispensable aux activités taxables de l'assujetti.

A la lumière de cet arrêt, il convient donc de s'interroger sur l'intention de l'assujetti et de son intérêt à réaliser une opération à titre gratuit pour la réalisation d'opérations économiques ouvrant droit à déduction.

C. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. Cession de titres : un abattement distinct pour chaque conjoint (BOI-RES-RPPM-000135 du 14 novembre 2024)

Dans un rescrit récent, l'administration fiscale clarifie, les modalités d'application des abattements sur les plus-values de cession de titres lorsque deux conjoints cèdent leurs propres titres dans une même opération.

Elle précise que l'imposition commune à l'impôt sur le revenu ne fait pas obstacle à une détermination individualisée de la plus-value de chaque membre du foyer fiscal.

Ainsi, chaque conjoint peut bénéficier d'un abattement distinct, qu'il s'agisse de l'abattement fixe prévu pour départ à la retraite ou de l'abattement proportionnel pour durée de détention, dès lors que ces conditions s'apprécient au niveau de chaque cédant pris isolément.

Le rescrit rappelle que l'abattement fixe s'applique au niveau individuel, comme l'avait déjà établi le Conseil d'État (CE 10 décembre 2014, n° 371437, et CE 26 avril 2024, n° 453014). Il confirme que cette logique vaut également pour l'abattement proportionnel de droit commun ou renforcé.

Ainsi, si l'un des conjoints bénéficie de l'abattement fixe pour départ à la retraite sur les plus-values réalisées, cela n'empêche pas l'autre conjoint de profiter de l'abattement proportionnel applicable à ses propres cessions.

Cette distinction devrait valoir non seulement pour les titres détenus à titre propre mais aussi pour ceux relevant du régime de la communauté.

II. La preuve du caractère non imposable des distributions issues d'un trust incombe au contribuable (CAA Paris 11-10-2024 n° 22PA03139, min. c/ X)

Les produits distribués par un trust, quelle que soit la nature des biens ou droits placés dans celui-ci, sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus mobiliers (article 120, 9° du CGI).

Dans cette affaire, un contribuable unique bénéficiaire d'un trust canadien avait perçu des sommes qualifiées de « capital distributions » par les documents bancaires. Le contribuable soutenait que ces sommes ne constituaient pas des revenus imposables en France, mais des transferts de capital hors du champ de l'impôt sur le revenu.

La cour administrative d'appel de Paris a jugé qu'il appartient au contribuable de démontrer que les distributions reçues ne constituent pas des revenus imposables mais des transferts de capital. Cette preuve suppose de justifier, notamment à partir de la comptabilité du trust, l'existence d'une ou plusieurs opérations ayant affecté le capital à l'origine de la distribution.

La cour applique strictement les principes de l'article 120, 9° du CGI et impose au contribuable une charge probatoire élevée, notamment en ce qui concerne la transparence et la comptabilité du trust.

Cet arrêt semble s'écarter du raisonnement adopté en 2023 par la 5^{ème} chambre de la même cour (CAA Paris 21-4-2023 n° 20PA02868), qui avait adopté une approche différente quant à la preuve du caractère non imposable des distributions issues d'un trust.

D. FISCALITE INTERNATIONALE

I. Transfert de siège dans l'UE et cessation totale ou partielle d'activité en France (CE 8e-3e ch. 29-11-2024 n° 473237, Sté FG Investissements)

Dans cette décision majeure, le Conseil d'État a précisé l'articulation des règles fiscales en matière d'IS lors du transfert de siège social dans un autre État membre de l'UE accompagné, suivi ou précédé de la cessation totale ou partielle d'activité en France.

Pour rappel, il résulte des dispositions de l'article 221-2 du CGI, deux situations fiscales distinctes :

- **Cessation d'assujettissement à l'IS (2^{ème} alinéa de cet article) :** une société cesse d'être imposable en France à l'IS lorsqu'elle cesse totalement son activité en France ou transfère son siège hors de France. Les bénéfices non encore taxés deviennent alors immédiatement imposables.
- **Transfert d'actifs dans l'UE (3^{ème} alinéa) :** en cas de transfert d'éléments d'actifs immobilisés, les plus-values latentes et celles en report ou sursis d'imposition deviennent imposables. L'entreprise peut payer l'IS en une seule fois ou étaler le paiement sur cinq ans.

Dans cette affaire, la société FG Investissements a transféré son siège au Luxembourg fin 2012 mais a été radiée du registre du commerce français en avril 2013. L'administration fiscale a considéré que la cessation d'assujettissement à l'IS avait lieu en avril 2013, imposant ainsi les plus-values latentes (3^{ème} alinéa) et une cotisation d'IS au titre des bénéfices non taxés (2^{ème} alinéa).

Le Conseil d'État distingue trois scénarios selon la chronologie des opérations :

1. **Cessation totale ou partielle de l'exploitation en France concomitante au transfert :** Si le transfert de siège entraîne la cessation totale ou partielle de son assujettissement à l'IS en France, les bénéfices non taxés sont imposés immédiatement (2^{ème} alinéa).
2. **Poursuite d'activité en France :** Lorsque l'activité se poursuit en France, l'imposition des plus-values latentes sur les actifs transférés s'applique (3^{ème} alinéa). Le paiement peut être étalé sur cinq ans.
3. **Cessation préalable au transfert :** Lorsque la cessation d'activité précède le transfert de siège, seuls les bénéfices non taxés sont imposés (2^{ème} alinéa). Le régime d'imposition des plus-values latentes du 3^{ème} alinéa ne s'applique pas.

Cette décision illustre l'importance d'une planification précise des opérations de restructuration internationale afin d'éviter des conséquences fiscales indésirables.

Les entreprises concernées doivent être vigilantes sur la déclaration des cessations d'activité et transfert de siège pour s'assurer d'une application correcte des règles fiscales.

II. L'imposition minimale mondiale des groupes : un cadre juridique renforcé (Décret 2024-1126 du 4-12-2024)

Le décret n°2024-1126 du 4 décembre 2024 vient préciser les obligations déclaratives liées à l'imposition minimale mondiale des groupes, introduite par l'article 33 de la loi de finances pour 2024.

Ce dispositif, appelé « *Pilier 2* », s'inscrit dans le cadre de la directive européenne 2022/2523 et des orientations de l'OCDE et concerne les groupes multinationaux ou nationaux réalisant un chiffre d'affaires consolidé d'au moins 750 millions d'euros sur deux des quatre derniers exercices précédents.

Les entités constitutives de groupes doivent inclure dans leur déclaration de résultat :

- Leur appartenance à un groupe soumis à l'imposition complémentaire ;
- L'identité de l'entité mère ultime (EMU) et, le cas échéant, celle de l'entité déposant la déclaration d'informations ;
- L'identité de l'entité responsable du relevé de liquidation, si différente.

Les groupes soumis à l'impôt complémentaire doivent déposer une déclaration d'informations dans un délai de 15 mois suivant la clôture de l'exercice (18 mois pour le premier exercice). Cette déclaration comprend :

- **Des renseignements généraux sur le groupe et l'entité déclarante** : identité, structure organisationnelle, normes comptables utilisées ;
- **L'identification des sous-groupes par État ou territoire** : calculs simplifiés, RBII, options transitoires ;
- **Les calculs détaillés par sous-groupe** : taux effectifs d'imposition, corrections d'impôts différés ;
- **Les informations agrégées pour chaque entité** : options, résultats nets corrigés, exclusions liées à l'exploitation de navires ;
- **Les calculs de l'impôt complémentaire** : taux, déduction fondée sur la substance, RBII.

Les informations déclarées sont transmises aux États ou territoires concernés, sous réserve de règles locales.

Ce décret marque une avancée majeure vers une fiscalité internationale plus transparente et équitable.

III. **Taxation d'office des avoirs étrangers : exclusion des intérêts de l'assiette imposable (Cass. com. 6-11-2024 n° 23-15.183 F-B)**

En cas de non-déclaration de comptes bancaires ou de contrats de capitalisation détenus à l'étranger, les contribuables s'exposent à une taxation d'office.

Conformément aux articles 755 du CGI et L. 23 C et L. 71 du LPF, si l'obligation déclarative prévue aux articles 1649 A et 1649 AA du CGI n'a pas été respectée au moins une fois au cours des dix dernières années, l'administration peut exiger des informations sur l'origine et les modalités d'acquisition des avoirs concernés. En l'absence de réponse satisfaisante dans un délai de 60 jours, ces avoirs peuvent être imposés aux droits de mutation à titre gratuit, au taux de 60 %.

Dans une décision du 6 novembre 2024, la Cour de cassation précise toutefois que, pour le calcul de ces droits de mutation, les intérêts générés par les actifs financiers figurant sur les comptes étrangers ne doivent pas être inclus dans l'assiette imposable.

Cette décision consacre ainsi la position selon laquelle les intérêts produits par ces avoirs constituent des revenus justifiés, indépendamment du fait que le capital initial à l'origine des placements reste non justifié.

Cette interprétation marque une avancée pour les contribuables en matière de taxation des avoirs étrangers non déclarés, en distinguant clairement le traitement fiscal des intérêts générés par rapport à celui du capital initial.

E. CONTENTIEUX FISCAL ET PROCEDURES

I. Demande nouvelle du contribuable lors du recours hiérarchique après vérification : refus du Conseil d'État (CE, 8e-3e ch., 23 octobre 2024, n° 469431, Min. c/ EURL Laguerre Chimie)

Le Conseil d'État, dans sa décision du 23 octobre 2024, précise que le contribuable ne peut introduire une demande fondée sur une disposition législative nouvelle au stade des recours hiérarchiques.

Ce type de recours, institué par l'article L10 du LPF et la charte du contribuable vérifié, est limité à la résolution des désaccords existants sur des rectifications déjà discutées avec le vérificateur.

Dans cette affaire, l'EURL Laguerre Chimie avait demandé, lors du recours hiérarchique, l'application subsidiaire du crédit d'impôt innovation (CII) à certains projets en complément

de son argumentation initiale sur le crédit d'impôt recherche (CIR). Le Conseil d'État a estimé qu'aucun désaccord relatif au CII n'existait au moment des échanges initiaux avec le vérificateur. La Cour administrative d'appel de Douai, qui avait jugé irrégulier le refus de l'administration d'examiner cette demande, a donc commis une erreur de droit.

Le Conseil s'appuie sur sa jurisprudence antérieure (CE, 16 novembre 2022, n° 462278) et confirme que les recours hiérarchiques ne visent pas à rouvrir un débat contradictoire mais à finaliser les points de désaccord subsistant sur les rectifications notifiées. Les adaptations récentes de la charte du contribuable vérifié, encadrant les délais et imposant une réponse écrite du supérieur hiérarchique, ne modifient pas la portée limitée de ces recours.

Enfin, si le contribuable avait soulevé le CII dès la phase contradictoire initiale, le débat aurait pu se poursuivre sur ce point au stade hiérarchique. La décision invite donc à une présentation complète des arguments dès la réponse à la proposition de rectification.

II. Une déclaration rectificative tardive vaut réclamation préalable (CE 9e-10e ch., 13 novembre 2024, n° 473814, Sté Fractalys

Le Conseil d'État tranche de façon inédite qu'une déclaration rectificative, déposée hors délai et visant à corriger des erreurs d'assiette ou de calcul

des impositions, peut constituer à elle seule une réclamation contentieuse préalable. Cette décision s'inscrit dans le cadre des articles L. 190, R. 190-1, R. 197-3 et R. 200-2 du LPF.

La haute juridiction désavoue ainsi la cour administrative d'appel de Lyon (CAA Lyon, 20 décembre 2018, n°17LY02597) qui avait jugé qu'une déclaration rectificative, bien que tardive et accompagnée d'un courrier, ne répondait pas aux exigences formelles d'une réclamation préalable en raison de l'absence des mentions prévues à l'article R. 197-3 du LPF. En conséquence, elle avait refusé au contribuable la possibilité de régulariser cette situation conformément à l'article R. 200-2 du même Livre.

Selon les conclusions du rapporteur public, la déclaration rectificative tend naturellement à remettre en cause une imposition et à revendiquer un droit fiscal. Peu importe qu'elle ne soit pas accompagnée d'un courrier expliquant les motivations du contribuable ou mentionnant explicitement l'imposition contestée. Ces vices de forme sont régularisables et ne privent pas la déclaration de son caractère de réclamation.

Cette décision marque un tournant en matière de contentieux fiscal, favorisant une interprétation pragmatique des exigences formelles, au bénéfice des contribuables.



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