

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. Titres de participation : correction impossible en cas d'erreur comptable délibérée (CE, 12 mars 2025, n°491714, SA Vivendi)

Par une décision du 12 mars 2025, le Conseil d'État confirme que l'inscription de titres dans un compte de « titres de participation », alors qu'ils ne revêtent pas cette qualification au plan comptable, ne matérialise aucune décision de gestion mais peut constituer une erreur comptable corrigible fiscalement, sauf si cette erreur présente un caractère délibéré. Il valide, en l'espèce, la substitution de motifs de l'administration fondée sur ce caractère délibéré.

Les titres en cause avaient été acquis dans un contexte de joint-venture à des fins de rentabilité et de désendettement. Initialement inscrits comme titres de participation, ils avaient été reclassés en 2008 en titres de placement, permettant la constatation d'une moins-value déductible du bénéfice imposable au taux normal. L'administration fiscale, contestant ce reclassement, a fait valoir que l'inscription initiale relevait d'un choix délibéré, et non d'une simple erreur comptable.

Le Conseil d'État juge que le classement initial a été effectué en connaissance de cause par la société, eu égard à sa maîtrise de la réglementation fiscale et à l'importance

stratégique de l'opération. L'erreur était donc délibérée, ce qui exclut la possibilité de corriger rétroactivement l'inscription comptable au plan fiscal.

Il écarte par ailleurs l'argument selon lequel la prise en compte d'éléments postérieurs au classement initial entacherait le raisonnement, estimant que cette mention, faite de manière surabondante par la cour, est sans incidence.

Cette décision confirme la portée de la jurisprudence *Vivendi* (CE, 29 mai 2017, n° 405083) : seule une erreur non délibérée dans l'inscription comptable permet de contester le régime fiscal applicable. Elle appelle à une vigilance particulière sur les motifs comptables initiaux d'inscription, notamment en présence d'enjeux fiscaux significatifs.

II. Neutralisation des écarts de change : exclusion des prêts initiaux de moins de trois ans, même prorogés (CE, 5 février 2025, n° 491525, Sté TM Group Investment Holding)

Dans une décision du 5 février 2025, le Conseil d'État précise les conditions d'application de l'option de neutralisation des écarts de change sur les prêts consentis à des filiales étrangères, prévue à l'article 38, 4-al. 4 du CGI.

La Haute Juridiction rappelle que deux conditions cumulatives doivent être remplies pour bénéficier de cette option :

- Le prêt doit avoir une durée initiale d'au moins trois ans, appréciée à la date d'octroi du prêt, indépendamment de sa reconduction ou de sa prorogation ;
- Le prêt doit effectivement bénéficier à la filiale pendant au moins trois ans.

En l'espèce, un prêt d'une durée initiale inférieure à trois ans, bien que reconduit ensuite, ne remplit pas la condition de durée initiale. Le Conseil d'État confirme donc la remise en cause de l'option exercée par la société.

La décision précise également que la condition de durée initiale peut être démontrée par d'autres éléments contemporains de l'octroi, comme des avances antérieures régularisées par un contrat. En revanche, le fait que la société prêteuse ait elle-même contracté des emprunts de plus longue durée est sans incidence.

III. Provisions sur créances envers une SCI : le Conseil d'État assouplit sa jurisprudence (CE, 12 mars 2025, n° 474824, Sté civile Saint Louis)

Par une décision du 12 mars 2025, le Conseil d'État revient sur une jurisprudence ancienne et admet qu'un associé peut déduire une provision pour créance douteuse sur une société de personnes, sans avoir à justifier de l'insolvabilité des autres associés. Il précise également qu'une telle provision ne peut être assimilée à un abandon de créance financier visé par l'article 39, 13 du CGI.

La Haute Juridiction abandonne ainsi la position fondée sur l'ancien article 1863 du Code civil, qui permettait d'exiger la preuve de l'incapacité des coassociés à faire face aux dettes sociales. Elle retient que, depuis la réforme de 1978, l'obligation aux dettes des associés de société civile ne vaut que vis-à-vis des tiers, et non entre associés.

Le Conseil d'État précise en outre que les avances en compte courant consenties à une SCI, pouvant être rémunérées à tout moment, ne sauraient être présumées constituer une aide financière ou une libéralité. Une provision pour risque de non-recouvrement peut donc être

admise en déduction dans les conditions de droit commun de l'article 39, 1-5° du CGI, dès lors qu'elle repose sur un risque avéré.

Cette décision aligne ainsi le régime fiscal des provisions sur créances consenties aux sociétés de personnes sur celui applicable aux sociétés de capitaux, tout en rappelant à l'administration que le caractère douteux d'une créance ne préjuge pas d'un abandon déguisé.

IV. Opérations successives et valeur locative plancher à 80 % en cas de cession à un tiers (CE, 7 mai 2025, n°494468)

Le Conseil d'État précise les conditions d'application du mécanisme de valeur locative plancher, prévu à l'article 1518 B du CGI, pour l'établissement de la taxe foncière et de la CFE, en cas d'opérations successives impliquant des entités liées, suivies d'une cession à un tiers.

Pour rappel, en application du mécanisme de la valeur locative plancher, la valeur locative des immobilisations corporelles acquises à la suite d'apports, de scissions, de fusions de sociétés ou de TUP ne peut être inférieure à un montant compris entre 100 % et 50 % de son montant avant l'opération. Néanmoins, cette valeur ne peut être inférieure à 100 % de son montant avant l'opération lorsque l'opération est effectuée entre entreprises liées.

Les faits portaient sur la cession, en deux temps et le même jour, de deux établissements industriels. Ceux-ci ont d'abord fait l'objet d'un apport intragroupe à une société nouvellement créée, puis cette dernière a vu ses titres cédés à une société tierce non liée. L'administration avait appliqué la valeur locative plancher au taux de 100 %, estimant que l'opération s'était effectuée entre sociétés liées.

Le Conseil d'État adopte une approche économique et pragmatique, considérant qu'il s'agissait d'une opération globale de cession à un tiers, telle que révélée par les stipulations contractuelles. En conséquence, il juge que le taux de 80 % prévu pour les cessions entre entités non liées devait s'appliquer.

Cette décision s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence initiée par l'arrêt du 21 décembre

2022 (CE, n° 458650), qui reconnaissait déjà la possibilité d'apprécier de manière globale des cessions successives intervenues dans un délai rapproché.

Elle invite les praticiens à porter une attention accrue à la structuration des opérations complexes, dès lors que l'intention économique sous-jacente pourrait permettre de requalifier leur nature pour l'application de règles de détermination de la base imposable.

V. Taxe sur les services numériques : QPC transmise au Conseil constitutionnel (CE, 17 juin 2025, n°502728)

Par une décision du 17 juin 2025, le Conseil d'État a décidé de transmettre au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) relative à la taxe sur les services numériques (TSN), communément appelée « Taxe Gafa ».

La QPC a été soulevée par la société *Digital Classifieds France* (maison mère de *SeLogger*) à l'occasion d'une demande de remboursement de la TSN acquittée au titre de l'année 2019. Elle conteste la constitutionnalité des dispositions fondant cette taxe au regard des articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, en invoquant plusieurs atteintes aux principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques.

Parmi les griefs soulevés figurent notamment :

- Une différence de traitement injustifiée entre entreprises selon qu'elles sont ou non soumises à l'impôt sur les sociétés en France ;
- L'existence de seuils d'imposition appréciés au niveau du groupe et une présomption irréfutable d'assujettissement, portant atteinte à l'égalité entre structures juridiques ;
- Des règles de territorialité jugées arbitraires, notamment le « coefficient de présence nationale » pour l'année 2019 ;
- Une discrimination entre services numériques et non numériques offrant des fonctionnalités similaires, sans justification rationnelle.

Le Conseil d'État a estimé que la QPC remplissait les trois conditions de recevabilité prévues à l'article 23-5 de l'ordonnance du 7 novembre 1958, en retenant le caractère sérieux de plusieurs moyens, notamment ceux tirés d'une atteinte au principe d'égalité devant les charges publiques.

Le Conseil constitutionnel dispose désormais d'un délai de trois mois pour statuer. En cas de déclaration d'inconstitutionnalité, les contribuables concernés pourraient solliciter le remboursement de la taxe acquittée en 2023, 2024 et 2025, soit au titre des années 2022, 2023 et 2024.

VI. PV à LT – Fait générateur de la QPFC de 12 % – Validité des commentaires du BOFiP (CE, 19 décembre 2024, n°494714)

Le Conseil d'État a rejeté un recours pour excès de pouvoir formé contre les commentaires administratifs publiés au Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts (« BOFiP ») le 3 avril 2024.

Ces commentaires précisent les modalités de détermination du résultat net servant de fait générateur à la quote-part de frais et charges (QPFC) de 12 % applicable aux plus-values à long terme (PV à LT) sur cessions de titres de participation.

L'administration fiscale avait précisé que, pour calculer la plus-value nette imposable, il convient d'inclure non seulement les plus-values et moins-values réalisées lors des cessions, mais également les dotations et reprises de provisions pour dépréciation afférentes aux mêmes titres constatées au cours de l'exercice.

Cette position, qui prolonge la doctrine antérieure et découle d'une lecture combinée des dispositions légales et des commentaires administratifs, avait suscité une contestation devant le Conseil d'État, la requérante estimant que l'administration excédait son pouvoir en ajoutant une charge fiscale non prévue par la loi.

Dans sa décision, le Conseil d'État rappelle que la QPFC de 12 % est subordonnée à la réalisation d'une plus-value nette, définie comme l'excédent des plus-values à long terme sur les moins-values de même nature. Cette définition inclut

explicitement les plus-values et moins-values issues des reprises et dotations de provisions pour dépréciation des titres.

Le Conseil d'État souligne que cette interprétation s'inscrit dans la logique des travaux parlementaires ayant instauré ce dispositif fiscal et qu'elle ne crée pas une nouvelle charge fiscale, mais précise simplement les modalités d'application de la loi. En conséquence, il rejette le recours, validant ainsi la mise à jour du BOFIP.

B. TVA

I. Mandataire « à l'importation » : un nouveau régime simplifié pour les entreprises étrangères non établies (Décret n° 2025-153 du 18 février 2025)

Le décret n° 2025-153 du 18 février 2025, pris pour l'application de l'article 289 A bis du CGI, précise les conditions dans lesquelles une entreprise étrangère non établie et non identifiée en France peut désigner un mandataire « à l'importation » sans avoir à s'immatriculer à la TVA ou désigner un représentant fiscal.

Applicable depuis le 1^{er} janvier 2025, ce nouveau régime vise à simplifier les obligations fiscales pour certaines opérations internationales strictement définies, notamment :

- Les importations pour lesquelles la TVA est intégralement déductibles (CGI art. 271, II) ;
- Les exportations exonérées ;
- Les sorties de régimes de suspension de TVA suivies d'exportations ; et
- Les mises à la consommation de biens livrés pendant leur placement sous régime suspensif.

Le décret introduit un nouvel article 95 ter à l'annexe III du CGI, précisant les conditions de désignation du mandataire (ancienneté, moralité fiscale, mandat écrit, nature du lien contractuel avec le mandant) et ses obligations déclaratives, comptables et de conservation.

Ce dispositif se distingue du mandataire fiscal ponctuel prévu à l'article 95 B de l'annexe III, qui reste applicable pour d'autres opérations

(notamment les livraisons intracommunautaires exonérées) mais avec des conditions plus souples. L'entrée en vigueur de ce régime répond à un double objectif : sécuriser les flux transfrontaliers tout en allégeant les formalités pour les entreprises étrangères ne réalisant que des opérations exonérées ou neutres en TVA en France.

II. Exonération de TVA des intermédiaires d'assurance (CAA Douai, 20 mars 2025, n°24DA01043)

Par un arrêt du 20 mars 2025, la cour administrative d'appel de Douai refuse de reconnaître l'exonération de TVA prévue à l'article 261 C, 2° du CGI à des prestations de prospection téléphonique sous-traitées à des prestataires étrangers, au motif que ces derniers ne participaient pas à la conclusion des contrats d'assurance.

La société GID Assurances, courtier d'assurance, avait confié à des prestataires une mission de prospection incluant la présentation des offres, le recueil d'informations clients et la prise de rendez-vous. Ces prestations avaient été facturées sans autoliquidation de TVA par la société française GID Assurances, cette dernière estimant qu'elles bénéficiaient de l'exonération applicable aux opérations d'intermédiation en assurance. Cette analyse a été écartée par l'administration fiscale, puis les juges ont suivi l'administration.

La Cour constate que les prestataires intervenaient sur des fichiers de prospects prédéfinis, avec des argumentaires préétablis, sans liberté d'action ni participation à la phase de souscription. Seule la société GID validait la contractualisation à l'issue des « rendez-vous qualifiés ».

S'appuyant sur la jurisprudence M. B du Conseil d'État (CE, 9 oct. 2019, n° 416107), la Cour estime que la seule mise en relation ne suffit pas : l'intervenant doit aussi participer à la conclusion du contrat. Elle se réfère implicitement aux critères fixés par la CJUE dans l'arrêt *Aspiro* (CJUE, 17 mars 2016, aff. C-40/15), tout en adoptant une lecture plus restrictive.

Selon cette analyse, une simple prospection ou mise en relation, même étendue, ne suffit pas à

justifier l'exonération. Le sous-traitant doit jouer un rôle effectif dans la finalisation du contrat.

Cette approche française va au-delà des exigences du droit de l'Union, qui n'impose pas explicitement cette participation à la conclusion du contrat.

Cette divergence invite à s'interroger sur la compatibilité de la position française avec la jurisprudence européenne. Elle pourrait, à terme, donner lieu à une réévaluation de la doctrine administrative ou à un nouveau renvoi préjudiciel à la CJUE.

C. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. Appréciation de la rémunération du dirigeant pour l'abattement départ à la retraite (CE, 7 mai 2025, n°491635)

Le Conseil d'État précise les conditions d'appréciation de la rémunération normale et prépondérante du dirigeant cédant, exigées pour bénéficier de l'abattement prévu à l'article 150-0 D ter du CGI en cas de départ à la retraite.

La Haute juridiction admet que le caractère normal de la rémunération perçue pour les fonctions de direction peut être apprécié par comparaison avec les autres rémunérations versées dans l'entreprise, y compris celles allouées à des salariés n'exerçant pas de fonction dirigeante. Il appartient au juge d'examiner l'ensemble des circonstances de fait, telles que le niveau moyen de la rémunération du dirigeant, la rémunération des principaux salariés, ainsi que la situation financière de la société.

En l'espèce, la rémunération moyenne perçue par le dirigeant cédant, gérant d'une maison de retraite, était inférieure à celles d'une assistante de direction et d'un cadre infirmier. Faute de justification (notamment d'une contrainte financière pesant sur la société), cette rémunération ne pouvait être regardée comme normale.

Par ailleurs, le Conseil d'État juge que le respect de la condition tenant à ce que cette rémunération représente plus de la moitié des revenus professionnels soumis à l'IR s'apprécie sans qu'il soit nécessaire que ces revenus aient été effectivement déclarés ou imposés. Ainsi, une

omission déclarative n'a pas pour effet de faire échec à cette condition, qui s'apprécie objectivement.

Si cette solution a été rendue dans le cadre de l'ancien abattement proportionnel, elle paraît en grande partie transposable à l'abattement fixe actuellement en vigueur, les conditions de prépondérance ayant été reprises à droit constant. En revanche, depuis la réforme de 2016, la normalité de la rémunération doit être appréciée au regard de celles versées pour des fonctions analogues, ce qui pourrait limiter la portée des comparaisons internes aux seuls autres dirigeants.

Cette décision pourrait également éclairer d'autres dispositifs reposant sur une rémunération normale du dirigeant, tels que les exonérations de plus-values placées en report (article 151 septies A, IV bis et 151 nonies, III) ou le régime d'exonération d'IFI pour les biens professionnels (article 975 du CGI).

II. Application des dispositions de l'article 123 bis aux trusts (CAA de Paris, 16 avril 2025, n°23PA05124)

La cour administrative d'appel de Paris a récemment confirmé l'applicabilité de l'article 123 bis du CGI aux trusts, même dans sa version antérieure à la loi de finances pour 2022, et en a proposé une application positive dans un cas concret.

Pour mémoire, ce dispositif anti-abus permet l'imposition, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, des bénéfices réalisés par une entité étrangère à prépondérance financière située dans un État à fiscalité privilégiée, dès lors qu'un contribuable domicilié en France y détient, directement ou indirectement, au moins 10 % des droits. Une clause de sauvegarde est toutefois prévue si l'entité est située dans un État coopératif et que la détention n'a pas un caractère artificiel.

L'application de l'article 123 bis aux trusts a longtemps fait débat, notamment en raison de l'absence de capital social dans ces structures. Si l'administration fiscale et le juge de l'impôt avaient admis le principe de cette application, la loi de finances pour 2022 est venue clarifier la situation en créant une présomption de détention de 10 % par le constituant ou le bénéficiaire réputé

constituant, présomption réfragable mais difficile à renverser.

Dans l'affaire commentée, un contribuable faisait l'objet d'un redressement portant sur des revenus perçus via deux trusts étrangers (Royaume-Uni et Gibraltar) au titre des années 2009 à 2014. Il contestait l'application de l'article 123 bis, en invoquant le caractère irrévocable et discrétionnaire des trusts.

La cour rejette l'argumentation, considérant notamment que le contribuable était identifié comme « owner » à hauteur de 33 % des droits, qu'il exerçait des pouvoirs de gestion (notamment bancaires) sur les sociétés mises en trust et qu'aucun élément ne démontrait qu'il s'était effectivement dessaisi des actifs et bénéfices concernés. La circonstance que les titres soient détenus par un « nominee », prête-nom qui détient les titres pour le compte des détenteurs des parts, n'a pas été jugée de nature à faire obstacle à l'application de l'article 123 bis, dès lors que celui-ci agissait pour le compte du contribuable.

Par ailleurs, la Cour écarte l'application de la clause de sauvegarde, les trusts n'exerçant aucune activité économique et ne présentant aucune substance dans leur État d'implantation.

III. Report d'imposition sur plus-value d'apport : formalisme de l'engagement de réinvestissement (CAA Paris, 24 janvier 2025, n° 23PA05337)

La CAA de Paris s'est prononcée sur la validité formelle d'un engagement de réinvestissement destiné à maintenir le bénéfice du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI, dans l'hypothèse d'une cession des titres apportés par la société bénéficiaire.

Dans cette affaire, un contribuable avait apporté, en 2014, des titres à une société contrôlée, laquelle les avait cédés le jour même. Pour éviter l'expiration du report d'imposition, un engagement de réinvestir 60 % du produit de cession dans un délai de deux ans devait être formalisé.

L'administration avait estimé que la plus-value en report devait être imposée en 2016, en l'absence

de réinvestissement effectif, tandis que le contribuable soutenait qu'elle aurait dû être imposée dès 2014.

La Cour reconnaît la validité d'attestations produites par la société bénéficiaire, rédigées sur papier à en-tête et présentées comme annexées aux déclarations de résultats des exercices concernés (2014–2017), bien que leur date de création soit incertaine. Elle considère que ces documents suffisent à démontrer l'existence d'un engagement de réinvestissement pris en 2014.

Elle précise que le formalisme strict aujourd'hui exigé pour cet engagement résulte du décret du 22 février 2016, postérieur aux faits, et ne saurait donc être opposé rétroactivement.

D. FISCALITE INTERNATIONALE

I. Caractérisation d'un établissement stable et qualification d'activité occulte en matière de marketing numérique (CE, 4 avril 2025, n° 461220 et 461310, Sté Conversant International Ltd)

Dans cette décision très attendue, le Conseil d'État confirme, en seconde cassation, l'existence d'un établissement stable en France dans le secteur du numérique, au regard de l'IS comme de la TVA, et valide l'application de la majoration de 80 % pour activité occulte.

La société irlandaise Valueclick International Ltd, rebaptisée Conversant, avait conclu un contrat de prestations avec sa filiale française, Valueclick France, prévoyant une rémunération équivalente au remboursement des services fournis, majoré d'une marge bénéficiaire.

L'administration a estimé que l'ensemble de l'activité marketing était en réalité exercé en France, caractérisant ainsi un établissement stable via l'existence d'une installation fixe d'affaires et d'un agent dépendant disposant du pouvoir de contracter au nom de la société étrangère.

S'appuyant sur les commentaires OCDE de 2003 et 2005, le Conseil d'État confirme que la société française, en décidant habituellement des transactions entérinées ensuite par la société irlandaise, exerçait des pouvoirs suffisants pour

engager cette dernière. La présence d'un établissement stable en France est ainsi retenue.

Ainsi, il confirme la caractérisation d'un établissement stable en France sur le fondement :

- de l'existence d'un agent dépendant disposant du pouvoir d'engager la société irlandaise dans des relations commerciales ;
- et de la présence d'une structure permanente et autonome en France permettant la réalisation des prestations tant au regard de l'IS que de la TVA.

Alors que la CAA de Paris avait écarté la qualification d'activité occulte au motif de l'incertitude juridique entourant la notion d'établissement stable dans le secteur numérique aux périodes en cause, le Conseil d'État rejette cette analyse. Il considère que sa décision antérieure (*CE, 11 déc. 2020, n° 420174*) ne faisait qu'explicitier des critères déjà en vigueur et que le défaut de déclaration et d'immatriculation suffisait à caractériser une activité occulte, au sens des articles L. 169 et L. 174 du LPF.

Il statue enfin que la société ne saurait invoquer le droit à l'erreur du fait notamment du faible taux d'imposition en Irlande.

Il valide ainsi l'application de la majoration de 80 % prévue par l'article 1728, 3 du CGI.

Sur la TVA, la Haute Juridiction confirme également que la société irlandaise était assujettie à la TVA en France, en retenant que les prestations étaient matériellement rendues par l'établissement stable situé en France, peu important le rattachement fiscal au siège irlandais.

Enfin, il refuse de poser une question préjudicielle à la CJUE, estimant que les récents arrêts (*CJUE, Berlin Chemie ; Cabot Plastics*) ne remettent pas en cause les critères de rattachement retenus par la jurisprudence communautaire antérieure.

Cette décision marque une sévérité renforcée envers les groupes numériques, qui ne peuvent plus invoquer l'incertitude juridique pour échapper à la caractérisation d'un établissement stable non déclaré en France.

II. Dividendes de filiales suisses : pas de neutralisation de la quote-part en intégration fiscale (CE, 7 mai 2025, n°489957, Sté Axa)

Par une décision du 7 mai 2025, le Conseil d'État juge qu'une société mère française intégrée fiscalement ne peut neutraliser la quote-part de frais et charges sur les dividendes reçus d'une filiale suisse, même si cette dernière aurait rempli les conditions pour être membre du groupe si elle avait été résidente française.

Le Conseil écarte l'invocabilité de la libre circulation des capitaux (TFUE, art. 63) à l'encontre des anciennes dispositions de l'article 223 B du CGI, dès lors que le régime de l'intégration fiscale ne vise que des participations de contrôle permettant une influence certaine sur la filiale, ce qui renvoie à la liberté d'établissement – inapplicable aux États tiers comme la Suisse.

La Haute juridiction rejette également un moyen tiré d'une discrimination contraire à la CEDH, en considérant que la différence de traitement entre dividendes de filiales établies dans l'UE et celles situées dans un État tiers repose sur une justification objective et raisonnable.

Cette solution confirme l'impossibilité de transposer la jurisprudence CJUE *Stéria* (*aff. C-386/14*) aux filiales extra-européennes.

Toutefois, le Conseil d'État avait ouvert une exception dans une décision antérieure fondée sur la convention fiscale franco-chilienne dont la rédaction est très spécifique (*CE 18-2-2025, n° 490792*), ce qui suggère que la neutralisation reste envisageable dans un cadre conventionnel spécifique.

III. Liberté d'établissement et « exit tax » : limites à la rétroactivité et protection de la confiance légitime (CE, 5 février 2025, n° 476399)

Le Conseil d'État a récemment examiné la légalité de l'imposition immédiate des plus-values latentes en cas de transfert du domicile fiscal hors de France vers un autre État membre de l'Union européenne, sur le fondement de l'article 167 bis du CGI (« exit tax »).

La Cour Administrative d'Appel de Paris avait refusé d'appliquer les principes européens de sécurité et de confiance légitime au motif que l'*exit tax* ne relevait pas du droit européen.

La Haute Juridiction rappelle d'abord que la situation d'un contribuable transférant sa résidence d'un État membre à un autre doit être traitée de manière comparable à celle d'un contribuable restant dans l'État d'origine, notamment en matière d'imposition des plus-values. La différence de traitement constitue ainsi une restriction à la liberté d'établissement, protégée par l'article 49 du TFUE.

Cette restriction est toutefois justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général : la préservation du pouvoir d'imposition national selon le principe de territorialité. Le Conseil d'Etat valide ainsi l'imposition des plus-values latentes lors du transfert de domicile fiscal au sein de l'UE, sous réserve que la mesure soit proportionnée et nécessaire à cet objectif.

Le Conseil d'État statue d'abord *« qu'il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne que les principes généraux du droit de l'Union ont vocation à être appliqués dans toutes les situations régies par le droit de l'Union et qu'ils doivent, ainsi, notamment, être respectés lorsqu'une réglementation nationale entre dans le champ d'application de ce droit. Or, tel est le cas lorsqu'une réglementation nationale est de nature à entraver une liberté fondamentale garantie par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et que l'État membre concerné invoque des raisons impérieuses d'intérêt général reconnues par le droit de l'Union pour justifier une telle entrave. En pareille hypothèse, la réglementation nationale concernée ne peut bénéficier des exceptions ainsi prévues que si elle est conforme aux principes généraux du droit de l'Union. »*.

« Par suite, en écartant comme inopérant le moyen tiré de l'atteinte aux principes de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique au motif que, dès lors que les dispositions de l'article 167 bis du code général des impôts n'étaient pas contraires à la liberté d'établissement, les impositions en litige étaient uniquement régies par la loi française et non par le droit de l'Union européenne, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit. ».

En l'espèce, le Conseil d'État annule l'imposition rétroactive appliquée à un contribuable ayant transféré son domicile fiscal en Belgique le 15 avril 2011, au motif que la date retenue (3 mars 2011) pour l'entrée en vigueur du dispositif, antérieure à l'adoption formelle de la loi, ne constituait pas une annonce suffisamment claire et précise susceptible de garantir la protection de la confiance légitime.

Cette décision illustre les exigences renforcées en matière de rétroactivité fiscale, en particulier pour les mesures affectant la mobilité internationale des contribuables.

IV. Compatibilité de l'article 209 B CGI avec la convention franco-mauricienne (CE, 13 mars 2025, n°488080, Sté Rubis)

Dans un arrêt du 13 mars 2025 (CE, 9e-10e ch., n° 488080, *Sté Rubis*), le Conseil d'État confirme la possibilité pour l'administration d'imposer en France les bénéfices réalisés par une filiale mauricienne soumise à un régime fiscal privilégié, sur le fondement de l'article 209 B du CGI, dans sa version issue de la loi de finances pour 2005. L'arrêt précise à la fois les conditions d'application du mécanisme de taxation et sa compatibilité avec les stipulations de la convention fiscale franco-mauricienne du 23 juin 2011.

La société française Rubis détenait l'intégralité du capital d'une filiale mauricienne, Eccleston Co, dont il n'était pas contesté qu'elle ne disposait d'aucun personnel sur place et tirait plus de 80 % de ses recettes de plus-values de cession de titres, exonérées localement. L'activité d'animation invoquée par la société n'a pas été démontrée.

La cour administrative d'appel, suivie par le Conseil d'État, a donc écarté l'application de la clause de sauvegarde prévue à l'article 209 B, III du CGI, faute pour la société requérante de démontrer que la localisation à Maurice avait un objet autre que principalement fiscal.

Sur le plan conventionnel, le Conseil d'État juge que les bénéfices réintégrés sur le fondement de l'article 209 B ne relèvent ni des articles 7 (bénéfices des entreprises) ni 10 (dividendes) de la convention fiscale franco-mauricienne, ces derniers ne visant que les produits distribués sur

décision d'assemblée générale. Il confirme que les revenus ainsi imposés, réputés constituer un revenu de capitaux mobiliers de la société française, relèvent de la clause balai de l'article 22 § 1, qui attribue leur imposition exclusive à l'État de résidence du bénéficiaire — en l'occurrence, la France.

Cette interprétation conforte la compatibilité du dispositif français de taxation des filiales dans les paradis fiscaux avec les stipulations conventionnelles, dès lors qu'il vise des revenus non spécifiquement régis par d'autres clauses.

Le Conseil d'État rappelle que le classement de ces revenus en « capitaux mobiliers » par la LF 2005 visait précisément à lever les obstacles soulevés par la jurisprudence *Schneider Electric* (CE, 28 juin 2002, n° 232276).

E. CONTENTIEUX FISCAL ET PROCEDURES

I. Sanctions pour abus de droit : vers un contrôle plus étroit de la proportionnalité de la majoration (Cass. com., 12 février 2025, n° 23-14.047)

Par un arrêt important rendu le 12 février 2025, la chambre commerciale de la Cour de cassation renforce le contrôle du juge judiciaire de l'impôt sur la proportionnalité de la majoration de 80 % prévue à l'article 1729 du CGI en matière d'abus de droit.

En l'espèce, une société avait été sanctionnée d'une majoration de 80 % à la suite d'un redressement portant sur des droits de mutation à titre onéreux, fondé sur la qualification d'abus de droit. La société contestait la sanction, en soutenant notamment que celle-ci n'était pas modulée en fonction des circonstances particulières de l'affaire.

La Cour de cassation censure l'arrêt d'appel qui avait rejeté la demande de modulation au motif que la majoration appliquée était conforme à la gravité des faits. Elle rappelle que, au visa de l'article 6 § 1 de la Convention européenne des droits de l'homme, le contribuable bénéficie d'un recours de pleine juridiction qui impose au juge d'examiner non seulement le principe mais aussi le montant de la pénalité fiscale.

Surtout, la Cour précise que le juge doit procéder à un contrôle concret de la proportionnalité de la sanction au regard des faits et circonstances propres à l'espèce. En l'absence de ce contrôle précis, la décision est privée de base légale.

Cette décision marque une évolution notable vers un contrôle plus rigoureux de la sanction pour abus de droit, ouvrant la voie à une contestation plus efficace par le contribuable de la majoration de 80 % devant le juge judiciaire de l'impôt.

II. Secret professionnel et procédure fiscale : le Conseil d'État exige une analyse concrète de l'origine des informations (CE, 28 février 2025, n°486336)

Dans une décision du 28 février 2025, le Conseil d'État rappelle que l'administration ne peut fonder régulièrement un redressement fiscal sur des correspondances échangées entre un avocat et son client, couvertes par le secret professionnel, sans l'accord exprès ou tacite du contribuable.

Il précise toutefois que la seule circonstance que l'administration ait eu accès à des correspondances protégées ne suffit pas, en soi, à entraîner la décharge des impositions. Le juge du fond doit impérativement rechercher si ces correspondances ont effectivement servi de fondement à la rectification. À défaut, la décision de décharge encourt la censure.

En l'espèce, la Cour administrative d'appel de Versailles avait constaté que les lettres entre la société contribuable et son avocat avaient été communiquées par les douanes sans son accord, et avait prononcé la décharge des impositions sur ce fondement.

Le Conseil d'État censure cette décision pour erreur de droit, considérant que les juges d'appel auraient dû vérifier si le redressement reposait effectivement sur ces correspondances ou sur d'autres éléments, notamment les informations issues de l'assistance administrative internationale.

Cette décision s'inscrit dans la lignée d'une jurisprudence constante sur la protection du secret professionnel de l'avocat, tout en précisant que cette protection ne vaut qu'à la condition que

les informations litigieuses soient effectivement utilisées pour établir l'imposition.

III. Facture fictive : le Conseil d'État refuse de transmettre une QPC sur l'amende de 50 % (CE, 25 février 2025, n°499430)

Par une décision du 25 février 2025, le Conseil d'État refuse de transmettre au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) portant sur la conformité à la Déclaration des droits de l'homme (article 8) de l'amende proportionnelle de 50 % prévue à l'article 1737, I, 2 du CGI en cas de facture fictive.

Le contribuable invoquait un changement de circonstances de droit depuis la décision de conformité rendue en 1997 (*n° 97-295 DC*), en raison de récentes décisions du Conseil constitutionnel déclarant inconstitutionnelles plusieurs amendes fiscales proportionnelles, notamment celles relatives aux comptes à l'étranger, aux trusts ou à l'émission de facture.

Le Conseil d'État écarte ces arguments, considérant que :

- La QPC n'est ni nouvelle ni sérieuse ;
- L'amende poursuit un objectif de lutte contre la fraude fiscale
- Son montant, fixé en fonction du montant de la facture fictive, présente un lien suffisant avec la nature de l'infraction
- Le taux de 50 % n'est pas manifestement disproportionné, dans la mesure où l'infraction est intentionnelle et commise dans le cadre d'une activité professionnelle.

Cette décision s'inscrit dans la continuité de la jurisprudence récente du Conseil constitutionnel validant plusieurs sanctions fiscales proportionnelles (notamment celles prévues à l'article 1737, I, 1 et à l'article 1788 A du CGI).

IV. Pertes récurrentes et méthode du prix comparable en contentieux fiscal (CE, 7 mai 2025, n°491058, Sté Menarini Diagnostics France)

Par une décision du 7 mai 2025, le Conseil d'État apporte deux précisions importantes en matière de prix de transfert : d'une part, il refuse de voir

dans la seule constatation de pertes récurrentes une présomption de transfert de bénéfices ; d'autre part, il admet, pour la première fois, la validité d'un comparable interne unique, dès lors qu'il est fiable.

Dans cette affaire, l'administration reprochait à la société française, filiale d'un groupe italien, d'avoir indirectement transféré des bénéfices à ses sociétés sœurs en Italie, en raison d'un niveau de dépenses « autres achats et charges externes » anormalement élevé (représentant jusqu'à 43 % du chiffre d'affaires), entraînant des taux de marge nette négatifs.

Le Conseil d'État rejette l'analyse de l'administration : le caractère excessif des charges, même avéré, ne suffit pas à établir une présomption de transfert de bénéfices. Encore faut-il démontrer que ces charges ont été exposées dans l'intérêt exclusif des sociétés étrangères du groupe. La nature ou l'ampleur des dépenses ne sont pas en cause en tant que telles, dès lors qu'elles bénéficient à l'activité française ou sont engagées dans l'intérêt de l'entité distributrice sur le territoire national.

En parallèle, l'administration appliquait la méthode du prix comparable sur le marché libre, en retenant un comparable interne unique : une gamme de produits achetée par la société française à un fournisseur tiers, et non au sein du groupe. Le Conseil d'État valide cette approche. Il considère que, dès lors que la gamme retenue est suffisamment proche en termes de clientèle et de conditions de distribution, qu'il n'existe aucun autre comparable interne disponible et que les ventes correspondantes représentent une part significative du chiffre d'affaires, ce comparable unique est fiable, même en l'absence de recours à des comparables externes.

Cette solution s'inscrit dans la ligne des principes de l'OCDE et confirme une flexibilité méthodologique accrue dans l'analyse des prix de pleine concurrence. Elle permet aussi de recentrer le débat contentieux sur la substance économique réelle des dépenses supportées, plutôt que sur une approche strictement quantitative ou statistique.

V. Dégrèvement d'office après une décision de la CJUE : l'administration désormais tenue de réexaminer la situation du contribuable (CE, 19 mai 2025, n°491417, Sté Groupe Bruxelles Lambert)

Par une décision importante, le Conseil d'État reconnaît qu'un contribuable peut obtenir, sur le fondement de l'article R. 211-1 du LPF, le réexamen de sa situation fiscale lorsqu'une décision juridictionnelle définitive ayant rejeté sa réclamation s'avère contraire à une interprétation postérieure du droit de l'Union européenne donnée par la CJUE.

En principe, le refus de l'administration de prononcer un dégrèvement d'office sur ce fondement revêt un caractère purement gracieux, insusceptible de recours. Toutefois, en s'appuyant sur les jurisprudences *Kühne & Heitz* (CJUE, 13 janv. 2004, aff. C-453/00) et *Kempter* (CJUE, 12 févr. 2008, aff. C-2/06), le Conseil d'État juge que l'administration est tenue de faire droit à une demande de réexamen formée dans un délai raisonnable, lorsque les quatre conditions suivantes sont réunies :

- La décision définitive émane d'une juridiction nationale statuant en dernier ressort ;
- Elle est fondée sur une interprétation erronée du droit de l'UE ;
- Cette interprétation a été corrigée ultérieurement par un arrêt de la CJUE ;
- Le contribuable a introduit une demande dans un délai raisonnable après avoir pris connaissance de cette jurisprudence.

La décision de refus revêt alors un caractère contentieux et peut faire l'objet d'un recours juridictionnel. Elle ouvre également droit, en cas de restitution, au paiement des intérêts moratoires sur le fondement de l'article L. 208 du LPF.

Ce revirement jurisprudentiel est directement issu de l'arrêt *Sofina* (CJUE, 22 nov. 2018, aff. C-575/17), relatif à la conformité de la retenue à la source française avec la libre circulation des capitaux. Il vise à renforcer l'effectivité du droit de l'UE et à préserver les droits des contribuables victimes d'erreurs d'interprétation par les juridictions nationales.



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