

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. Cession à prix minoré et engagement antérieur : le Conseil d'Etat précise l'appréciation de l'acte anormal de gestion (CE, 8e-3e ch., 2 juillet 2025, n°497011)

Le Conseil d'État affine sa jurisprudence sur la qualification d'acte anormal de gestion et les conséquences fiscales d'une cession d'actifs à un prix inférieur à la valeur vénale. Il juge que l'éventuel avantage consenti au cessionnaire doit être apprécié à la lumière des contreparties attendues à la date où l'entreprise s'est engagée à céder le bien, et non uniquement au jour de la vente. Autrement dit, si la cession intervient en exécution d'un engagement contractuel antérieur, c'est au regard de l'intérêt que l'entreprise pouvait légitimement tirer de cet engagement, au moment où il a été conclu, que doit être appréciée la normalité de l'opération.

Dans l'affaire en cause, une société holding avait cédé des titres à leur valeur nominale à des repreneurs, en application d'un montage contractuel conclu près de dix ans plus tôt afin d'assurer la continuité de l'exploitation d'un magasin sous une enseigne de distribution. L'administration avait évalué la valeur réelle des titres à 135 € l'unité, contre un prix de cession de 16 €, et avait réintégré cet écart comme un revenu distribué sur le fondement de l'article 109, 1-1° du CGI. Saisie du litige, la cour administrative d'appel

avait retenu l'existence d'un acte anormal de gestion au regard de cet écart de prix. Le Conseil d'État écarte cette analyse et considère que les contribuables avaient apporté des justifications suffisantes : l'engagement initial avait été souscrit dans l'intérêt propre de la société, laquelle obtenait en contrepartie le maintien du point de vente dans le réseau, l'implication des repreneurs et la garantie du remboursement de son compte courant d'associé. Dès lors, l'administration ne démontrait pas l'absence de contreparties ou l'insuffisance de celles-ci.

Le Conseil d'État confirme également que le régime de preuve applicable n'est pas celui issu de la jurisprudence Théron relative aux avantages occultes taxés sur le fondement de l'article 111, c du CGI. Lorsqu'un redressement est opéré au titre de l'article 109, 1-1°, il ne suffit pas d'établir un écart de prix et une intention libérale : encore faut-il démontrer l'existence d'un acte anormal de gestion, c'est-à-dire un appauvrissement consenti par l'entreprise sans contrepartie et étranger à son intérêt. L'administration apporte une présomption d'anormalité en démontrant un écart significatif entre le prix convenu et la valeur vénale, mais le contribuable peut renverser cette présomption en prouvant que l'opération trouvait sa justification dans l'intérêt de l'entreprise, soit en raison d'une nécessité, soit en raison de contreparties concrètes.

La Haute juridiction insiste ainsi sur un principe : lorsque la cession à prix minoré résulte d'un

engagement antérieurement contracté, c'est à la date de cet engagement qu'il faut apprécier l'intérêt de l'entreprise et les contreparties attendues. Si le contribuable démontre que la société pouvait raisonnablement espérer, à cette date, des avantages proportionnés au sacrifice consenti, l'administration ne peut retenir ni acte anormal de gestion ni distribution imposable. Cette décision offre un cadre clair aux entreprises confrontées à des cessions prévues de longue date et sécurise les opérations où le prix de cession est fixé en amont dans l'intérêt stratégique du groupe.

II. Mécanisme de correction Quémener : précisions sur le démembrement et les bénéfices exonérés (CE 9e-10e ch. 22-7-2025 n° 489283, min. c/ Sté Pierre et Vacances Financement)

Dans une décision importante du 22 juillet 2025, le Conseil d'État étend et précise une nouvelle fois le mécanisme de correction Quémener.

Il juge d'abord que ce dispositif s'applique également lorsque les parts de sociétés de personnes sont démembrées : en cas de cession d'usufruit ou de nue-propiété, le prix de revient doit être corrigé selon la quote-part de résultats revenant à chaque titulaire du droit démembré. La finalité reste celle de la neutralité fiscale, évitant double imposition ou double déduction.

Le litige concernait une société ayant constaté une moins-value lors d'un échange d'usufruit sur des parts de sociétés de personnes. Même si cette question n'était plus débattue devant le Conseil d'État, ce dernier confirme que les correctifs Quémener s'appliquent bien dans une telle situation. Toutefois, l'ajustement ne porte que sur les résultats effectivement imposés entre les mains de l'usufruitier ou du nu-propiétaire, sauf clause contractuelle contraire.

Le Conseil d'État saisit aussi l'occasion pour clarifier les modalités de correction lorsque des sociétés de personnes sont interposées. Il juge que le prix d'acquisition doit être majoré de la fraction de bénéfices non imposés revenant indirectement à l'associé cédant, y compris lorsque ces bénéfices proviennent d'une société de personnes détenue par celle dont les parts sont cédées. Peu importe que la société intermédiaire ait déclaré, à tort, la

totalité de la plus-value sans appliquer l'abattement fiscal de 95 % prévu à l'époque : ce qui compte est l'existence d'un avantage fiscal définitif prévu par la loi.

Cette décision confirme ainsi l'extension du mécanisme Quémener aux démembrements de parts et à la circulation indirecte de bénéfices exonérés au sein de chaînes de sociétés de personnes. Elle consolide une jurisprudence qui s'attache à préserver la cohérence et la neutralité du régime fiscal des sociétés de personnes.

III. Perte de change sur dividendes étrangers : une déductibilité intégrale confirmée (CE 9e-10e ch. 25-7-2025 n° 487722, Sté Établissement J. Soufflet)

Le Conseil d'État confirme que la perte de change constatée sur des dividendes versés par une filiale étrangère est entièrement déductible du résultat imposable, même lorsque ces dividendes bénéficient du régime des sociétés mères et filiales.

L'affaire concernait une société ayant comptabilisé, à la date de la décision de distribution prise par l'assemblée générale de sa filiale, une créance de dividendes en devise étrangère. Entre cette date et celle du versement effectif, la monnaie locale s'est dépréciée, entraînant une perte de change que la société a déduite intégralement de son résultat.

L'administration estimait que cette perte ne pouvait être déduite qu'à hauteur de la fraction des dividendes effectivement imposée (soit 5 % dans le cadre du régime des sociétés mères). Si la cour administrative d'appel avait validé la dissociation entre traitement du dividende et de l'écart de change, elle avait limité la déduction à cette proportion. Le Conseil d'État censure cette approche : la perte de change constitue un élément autonome du résultat, sans lien avec l'assiette sur laquelle est calculée la quote-part de frais et charges. Elle doit donc être prise en compte intégralement, tout comme un éventuel gain serait entièrement imposable.

Pour parvenir à cette solution, la Haute Juridiction rappelle que le fait générateur de l'imposition des dividendes est la décision de l'assemblée générale qui en arrête le principe et le montant. Dès lors,

l'écart de change né après cette date relève d'un régime propre, fondé sur la comptabilisation des créances en devises et non sur celui applicable aux dividendes. Aucun texte fiscal ne remet en cause cette logique comptable.

Cette décision, rendue dans le cadre du régime des sociétés mères, est de portée générale et confirme l'indépendance entre l'exonération des dividendes et le traitement fiscal des gains ou pertes de change qui leur sont associés.

IV. Apport de titres à une société contrôlée (150-0 B ter) : réinvestissement éligible et formalisme souple (CAA Toulouse, 18 septembre 2025, n°23TL03011)

La CAA de Toulouse, dans sa décision du 18 septembre 2025 précise les conditions de réinvestissement et le formalisme nécessaire pour bénéficier du report d'imposition prévu à l'article 150-0 B ter du CGI dans sa rédaction pré-LFR 2016.

En l'espèce, un contribuable a apporté des titres à une société contrôlée, et cette dernière a cédé ces titres dans l'année suivant l'apport. La société bénéficiaire a ensuite réinvesti plus de 50 % du produit de cession dans le financement de travaux de rénovation en vue d'une activité de restauration. L'administration avait contesté le maintien du report d'imposition, estimant que (i) le réinvestissement n'était pas éligible et (ii) le formalisme n'avait pas été respecté.

La CAA de Toulouse a jugé :

- **Nature du réinvestissement :** le financement des travaux de rénovation permettant l'exercice d'une activité commerciale constitue un réinvestissement éligible au sens de l'article 150-0 B ter dans sa rédaction applicable aux faits, confirmant que le maintien du report d'imposition est justifié.
- **Formalisme :** l'absence de déclaration initiale de la plus-value et de l'engagement de réinvestissement n'affecte pas le bénéfice du report d'imposition, compte tenu de l'effectivité du réinvestissement et de la nature de l'avantage fiscal.

Cette décision illustre une approche souple du formalisme pour les opérations antérieures à l'introduction de règles déclaratives spécifiques, tout en rappelant que le réinvestissement doit rester substantiel et lié à une activité économique.

B. TVA

I. TVA facturée à tort : une régularisation possible seulement si le risque fiscal est maîtrisé et l'émetteur de bonne foi (CE 9e-10e ch. 22-7-2025 n° 472910, Sté Vectrance ; CE 9e-10e ch. 22-7-2025 n° 494230, Sté Eurapack France)

Le Conseil d'État précise les conditions dans lesquelles une entreprise ayant mentionné à tort de la TVA sur une facture peut en obtenir la restitution. En application de l'article 283, 3 du CGI, celui qui facture à tort la TVA en devient redevable, afin de prévenir tout risque de perte de recettes fiscales lié à une déduction induite par le client. Le principe de neutralité de la TVA permet toutefois une régularisation dans certaines situations.

Le Conseil d'État rappelle que deux cas doivent être distingués :

- Si le risque de perte de recettes fiscales est inexistant ou totalement éliminé, l'entreprise peut demander la restitution sans condition de bonne foi ni exigence préalable de facture rectificative.
- Si ce risque n'est pas complètement éliminé, la restitution n'est possible que si l'émetteur est de bonne foi et a corrigé ses factures.

Dans les deux affaires jugées, les clients avaient déjà déduit la TVA indûment facturée. Le Conseil d'État estime que l'envoi de factures rectificatives et l'information de l'administration ne suffisent pas à eux seuls à supprimer le risque de perte fiscale, tant que la déduction opérée par le client n'a pas été annulée de manière définitive. Autrement dit, le risque persiste tant que le client peut encore conserver ou utiliser la TVA déduite.

Toutefois, même en l'absence d'élimination complète du risque, le Conseil d'État admet que la

régularisation reste possible si l'entreprise est de bonne foi, ce qu'il appartiendra aux juges du fond d'apprécier, notamment dans l'affaire Eurapack France renvoyée devant la CAA de Nancy.

II. TVA et ajustement de prix de transfert : application du principe du lien direct (CJUE 4-9-2025 aff 726/23, SC Arcomet Towercranes SRL)

La CJUE précise le régime de TVA applicable aux ajustements de prix de transfert intragroupe, en affirmant l'importance du principe du lien direct et immédiat.

Dans cette affaire, Arcomet Belgique fournissait des services opérationnels et stratégiques à sa filiale roumaine, Arcomet Roumanie, en contrepartie d'une rémunération liée à la part de marge d'exploitation excédant 2,74 %. La Cour juge que cette rémunération constitue une contrepartie de services rendus à titre onéreux et relève donc du champ de la TVA, confirmant le lien direct entre le service fourni et la somme facturée.

La décision rappelle que le droit à déduction de la TVA n'est pas conditionné à la rentabilité ou à l'opportunité économique des services, mais repose sur la réalité de la prestation et son utilisation pour les opérations imposables. L'administration peut exiger des preuves complémentaires autres que la facture, à condition que cela soit nécessaire et proportionné.

La CJUE écarte les arguments selon lesquels la rémunération intragroupe, calculée pour respecter le principe de pleine concurrence, ne constituerait pas la contrepartie d'une prestation taxable. La décision souligne également la nécessité d'une analyse au cas par cas pour déterminer le régime de TVA applicable aux ajustements de prix de transfert, notamment lorsque l'ajustement vise à corriger un prix déjà payé.

Cette affaire constitue une référence pour les entreprises opérant au sein de groupes internationaux, en confirmant que les ajustements de prix de transfert peuvent générer des opérations soumises à TVA lorsqu'un lien direct avec des prestations réellement fournies est établi.

On notera que, dans cette affaire, l'ajustement de la rentabilité de la société était la contrepartie d'une prestation de services, ce qui n'est pas la même situation que celle où le compte d'exploitation de la société fait l'objet d'un ajustement en fin d'année sans prestation de service complémentaire ni modification des prix.

En ce qui concerne le droit à déduction de la filiale roumaine, la Cour rappelle qu'une facture imparfaite ne suffit pas à refuser la déduction mais que les autorités peuvent demander des preuves complémentaires.

C. FISCALITE DES PARTICULIERS

I. Régime fiscal des impatriés : mises à jour des commentaires administratifs (BOI-RSA-GEO-40-10-10 et BOI-RSA-GEO-40-10-20)

L'Administration fiscale a publié le 10 avril et le 11 août 2025 deux mises à jour successives des commentaires relatifs au régime des impatriés (article 155 B du CGI), visant à clarifier le champ d'application et certaines modalités pratiques.

Points principaux :

- **Retour en France après mission à l'étranger** : Les salariés ou dirigeants expatriés revenant exercer leur activité dans la société française qui les employait avant leur départ, ou dans une autre société du groupe établie en France, peuvent bénéficier du régime des impatriés, même si leur contrat a été rompu, suspendu ou modifié pendant ou après l'expatriation (§ 40 BOI-RSA-GEO-40-10-10).
- **Recrutement depuis l'étranger** : Un salarié postulant depuis l'étranger à une offre d'emploi en France est considéré comme recruté directement depuis l'étranger et peut prétendre au régime des impatriés, conformément à la jurisprudence (§ 80 BOI-RSA-GEO-40-10-10).
- **Tolérance sur la domiciliation en France** : La tolérance permettant à un salarié ou dirigeant dont le foyer est établi en France

l'année de sa prise de fonction (ou l'année suivante) de bénéficier de l'exonération d'impôt sur la prime d'impatriation ne s'applique pas aux revenus passifs et plus-values étrangères, qui restent pleinement imposables (§ 240 BOI-RSA-GEO-40-10-10).

- **Évaluation forfaitaire de la prime d'impatriation** : L'option pour l'évaluation forfaitaire de la prime, initialement réservée aux salariés et dirigeants recrutés directement depuis l'étranger, a été étendue aux cas de mobilité intragroupe pour les prises de fonction à compter du 16 novembre 2018 (§ 80-102 BOI-RSA-GEO-40-10-20).

Ces clarifications permettent d'élargir le champ d'application du régime et de sécuriser le traitement fiscal des salariés et dirigeants rentrant ou recrutés depuis l'étranger. Les employeurs peuvent ainsi recenser les salariés concernés pour envisager l'application rétroactive ou future de ce régime.

D. FISCALITE INTERNATIONALE

- I. **Assimilation d'une société étrangère : le Conseil d'Etat privilégie l'analyse concrète des statuts (CE 9e-10e ch. 25-7-2025 n° 489925, min. c/ Sté Joy Events Ltd.)**

Dans une décision du 25 juillet 2025, le Conseil d'État précise la méthode permettant d'assimiler une société étrangère à une forme sociale de droit français en vue de déterminer son régime fiscal. Il confirme que cette assimilation ne peut résulter d'un simple rapprochement théorique entre formes juridiques, mais doit reposer sur une analyse conjointe du droit étranger applicable et, surtout, de la manière dont il a été concrètement mis en œuvre dans les statuts de la société.

L'affaire concernait une société britannique de type « private limited company by shares », détenue par un associé unique, exerçant une activité en France. L'administration l'avait assimilée à une SASU, impliquant l'imposition à l'impôt sur les sociétés, tandis que la cour administrative d'appel de Marseille avait retenu l'assimilation à une EURL, conduisant à une

imposition à l'impôt sur le revenu. Le Conseil d'État censure la cour pour erreur de raisonnement, mais conclut lui-même à l'assimilation à une SARL, sur un fondement différent.

Pour opérer cette assimilation, le Conseil d'État écarte le critère retenu par les juges du fond, fondé sur l'absence d'actions de préférence, jugeant qu'il ne s'agit que d'une faculté offerte aux SAS et non d'un élément distinctif déterminant. Il retient en revanche un critère plus structurel : le degré de liberté statutaire effectivement utilisé lors de la constitution de la société. En l'espèce, les statuts de Joy Events Ltd reprenaient largement des modèles types prévus par le droit britannique, sans aménagement spécifique lié à la présence d'un associé unique. Cette absence d'usage réel de la liberté statutaire rapproche la société du fonctionnement encadré d'une SARL plutôt que de la souplesse caractéristique d'une SAS.

Par cette décision, le Conseil d'État confirme que l'assimilation d'une société étrangère suppose un examen concret de ses statuts et non une approche purement théorique du droit applicable. En pratique, cette assimilation à une SARL conduit à l'imposition des résultats à l'impôt sur le revenu entre les mains de l'associé unique, faute d'option pour l'impôt sur les sociétés.

- II. **Montant B du Pilier I : vers une simplification incertaine des prix de transfert pour les activités de commercialisation (BOI-BIC-BASE-80-10-50 du 23-7-2025)**

Le Montant B, intégré au Pilier 1 de la réforme fiscale internationale de l'OCDE, vise à simplifier et standardiser les prix de transfert pour certaines activités de distribution et de commercialisation, en attribuant aux distributeurs une marge bénéficiaire fixe. Il constitue l'un des trois volets du Pilier 1, avec le Montant A, qui confère un droit d'imposition aux juridictions de marché, et les mécanismes de sécurité fiscale pour éviter la double imposition.

L'administration française, dans le BOI-BIC-BASE-80-10-50 du 23 juillet 2025, détaille sa position sur le Montant B. Elle précise que ce mécanisme reste facultatif et ne sera appliqué que si certaines conditions sont réunies, notamment l'existence d'une convention bilatérale avec une juridiction «

à faible capacité » qui applique effectivement le Montant B. À ce jour, aucune juridiction ne satisfait ces critères, et la France se réserve donc le droit de ne pas reconnaître les résultats produits par ce dispositif.

Le Montant B concerne le commerce de gros de biens corporels et les activités essentielles de distribution, excluant biens incorporels, services, produits de base et vente au détail (sauf part mineure du chiffre d'affaires). La méthode repose sur une tarification unilatérale de type transactionnelle de la marge nette, avec une marge d'exploitation standardisée selon les coûts et actifs du distributeur.

Si le dispositif permet de réduire les coûts de conformité et d'harmoniser les pratiques fiscales, il présente des limites : rigidité dans l'évaluation des marges, absence de prise en compte des spécificités sectorielles et risque de double imposition en cas d'adoption partielle par les juridictions. En pratique, pour les transactions avec des pays hors de la catégorie « à faible capacité », la France maintiendra l'application du principe de pleine concurrence, nécessitant une étude de comparables.

L'OCDE poursuit ses travaux pour améliorer la transparence et encadrer l'utilisation du Montant B, en publiant notamment des données sur la rentabilité sectorielle et en mettant en place des obligations déclaratives. Bien que présenté comme un outil simplificateur, l'efficacité du Montant B dépendra de l'ampleur de son adoption et du consensus international qui pourra être trouvé à l'avenir.

E. CONTENTIEUX FISCAL ET PROCEDURES

I. Recours hiérarchique et opposition à contrôle fiscal : une garantie à exercer avant la notification des bases (CE 8e-3e ch. 1-7-2025 n° 493680, Sté APL Uniapol Development SP. ZO.O)

Dans une décision du 1^{er} juillet 2025, le Conseil d'État rappelle avec force les contours de la garantie du recours hiérarchique en cas de procédure d'évaluation d'office pour opposition à contrôle fiscal.

Lorsqu'un contribuable fait l'objet d'une imposition d'office, il conserve la possibilité de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur, puis, si nécessaire, un second interlocuteur en cas de difficultés durant le contrôle. Cette garantie, considérée comme substantielle, peut être actionnée jusqu'à l'envoi des bases d'imposition d'office ou, à défaut d'un tel envoi conformément à l'article L 76 du LPF, jusqu'à la mise en recouvrement.

La haute juridiction précise ici que, même si l'administration n'est pas tenue de notifier les bases d'imposition d'office dans les cas d'opposition à contrôle (article L 76 du LPF), elle doit respecter cette garantie lorsqu'elle choisit de procéder à cette notification. Ainsi, si le contribuable sollicite régulièrement le bénéfice du recours hiérarchique avant que les bases évaluées ne lui soient communiquées, l'administration doit y répondre et statuer sur cette demande avant l'envoi du document, lequel marque la fin des opérations de contrôle.

Cette solution consacre l'idée selon laquelle l'administration ne peut, par une initiative facultative de notification, priver le contribuable de l'exercice effectif d'une garantie procédurale fondamentale.

À noter que, dans la pratique, l'administration notifie souvent les bases malgré la dispense prévue par l'article L 76, notamment pour interrompre la prescription, ce qui rend d'autant plus essentielle la vigilance sur le respect des droits du contribuable à ce stade du contrôle.

II. Saisies pénales et fiscalité : risques et conséquences (CE, 9e-10e ch. 7-5-2025, n°495329)

Le Conseil d'État s'est prononcé sur les effets fiscaux des saisies pénales pratiquées dans des affaires de fraude fiscale ou de blanchiment, posant la question sensible d'un possible cumul entre sanction pénale et charge fiscale.

Les saisies pénales ont fortement gagné du terrain. Elles permettent aux juges de bloquer ou de prendre possession temporairement de biens, en vue d'une confiscation ultérieure. Cette mesure, même provisoire, prive le contribuable de l'usage de son patrimoine et peut concerner tout type de biens, qu'ils soient directement liés ou non

à une infraction présumée. Elle sert aussi, dans certains dossiers fiscaux, à garantir le recouvrement des impôts ou amendes encourues.

Cependant, être privé de ses biens ne dispense pas le contribuable de payer l'impôt : la saisie ne supprime ni la dette fiscale, ni l'obligation de s'en acquitter. Même si la confiscation devient définitive, la situation est rapprochée de celle d'un contribuable devenu insolvable.

Se pose alors la question des pénalités pour dépôt tardif des déclarations ou retard de paiement. Peut-on invoquer la force majeure ? En principe oui, si l'événement est imprévisible, irrésistible et extérieur. Le Conseil d'État l'a admis pour des retards déclaratifs lorsque des documents fiscaux avaient été saisis (CE, 21-9-2016). Plus récemment, il a étendu ce principe aux majorations pour retard de paiement (CE, 7-5-2025). Mais dans cette affaire, la force majeure n'a pas été retenue, car la contribuable n'avait pas démontré qu'elle ne disposait d'aucune autre ressource pour s'acquitter de l'impôt, malgré la saisie de ses comptes à l'étranger.

Autrement dit, ce n'est pas la saisie en elle-même qui suffit à justifier la force majeure, mais l'impossibilité totale de payer, faute de patrimoine disponible ou de possibilité de financement. Le risque est donc réel d'une « double peine » : impossibilité d'utiliser ses fonds, tout en demeurant redevable de l'impôt et des pénalités.

Enfin, les sommes saisies ne peuvent pas être directement affectées au paiement des impôts, car elles ne constituent pas une créance exigible sur l'État. Seule une décision de restitution judiciaire, partielle ou totale, permet de rendre les fonds de nouveau disponibles et utilisés pour le paiement.

III. Taxations d'office des avoirs à l'étranger : le régime de prescription conforme au droit de l'UE (Cass. com. 17-9-2025 n° 23-10.403 FS-B)

Par cet arrêt, la Cour de cassation valide la conformité du régime de prescription applicable à la taxation d'office des avoirs détenus sur des comptes non déclarés à l'étranger avec le droit de l'Union européenne.

Pour rappel, ce dispositif vise à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales en permettant à l'administration de demander des informations ou justifications sur les avoirs non déclarés (article L 23C du LPF). En l'absence de justification satisfaisante, les avoirs sont réputés constituer un patrimoine acquis à titre gratuit et soumis à la taxation d'office aux droits de mutation au taux de 60 %, avec un droit de reprise soumis à la prescription décennale (article 755 du CGI).

La Haute Juridiction relève que le point de départ du délai de prescription correspond à l'expiration des délais prévus par l'article L 23 C du LPF et non à la date d'acquisition des avoirs, ce qui n'est pas disproportionné au regard de l'objectif légitime de lutte contre la fraude fiscale. Le dispositif respecte ainsi les principes de sécurité juridique et de libre circulation des capitaux (article 63 du TFUE).

La Cour précise également que le contribuable qui justifie de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs n'est pas soumis à la taxation d'office mais reste soumis au régime de prescription applicable aux impositions initialement dues sur ces avoirs.

Cette décision écarte la nécessité de saisir la CJUE, considérant qu'il n'existe pas de doute raisonnable sur l'interprétation des principes européens concernés, ce qui n'était pas évident.

IV. La substitution de motifs en cours d'instance admise par la Cour de cassation (Cass. com. 8-10-2025 n° 24-16.995 FS-B)

La Cour de cassation vient de mettre un terme à une jurisprudence de plus de trente ans en admettant, par cette décision, la possibilité pour l'administration fiscale de demander la substitution de motifs en cours d'instance, y compris pour la première fois en appel, sans notification préalable au contribuable.

Jusqu'à présent, la Haute juridiction refusait cette faculté sur le fondement de l'article L.57 du LPF, considérant que toute substitution de motifs devait être portée à la connaissance du contribuable au stade de la proposition de rectification.

Cette position était fondée sur le respect du principe du contradictoire et des garanties

procédurales offertes au contribuable lors de la phase précontentieuse.

Par cet arrêt, la Cour change de cap : elle considère désormais que l'administration peut, à tout moment de l'instance, invoquer un motif nouveau pour justifier le maintien de l'imposition, sans nouvelle notification, à condition que cette substitution ne prive pas le contribuable de ses garanties procédurales et qu'un débat contradictoire puisse s'instaurer devant le juge.

La Cour justifie expressément ce revirement par la nécessité d'assurer la cohérence avec l'article L.199 C du LPF, qui autorise chacune des parties à faire valoir tout moyen nouveau en cours d'instance.

Elle souligne également la discordance qui existait jusque-là avec la jurisprudence du Conseil d'État, lequel admet depuis longtemps la possibilité pour l'administration d'invoquer de nouveaux motifs à l'appui d'une décision, dès lors que les droits de la défense sont respectés (CE, 4 févr. 1970, n° 74423).

En pratique, cette évolution rapproche la jurisprudence de la Cour de cassation de celle du Conseil d'État et devrait contribuer à unifier le contentieux fiscal entre les deux ordres de juridiction.



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