

Tous les mois, le cabinet Simon Associés et son équipe fiscale vous proposent une sélection d'actualités législatives et jurisprudentielles, ayant trait à la fiscalité nationale, internationale ou locale.



**Romain GRAU**  
Avocat Associé, Ancien Député



**Alexandre MAITROT de la MOTTE**  
Professeur de droit fiscal à l'Université  
Paris-Est Créteil – Président d'Université  
Paris-Est



**Dominique PERBEN**  
Avocat Associé, Ancien Ministre



**Hugues HOURDIN**  
Avocat Associé, Conseiller d'Etat honoraire



**Ismehen ESSAYEM**  
Avocat

## **LES ENTREPRISES INTERNATIONALES CONFRONTEES AU RISQUE DE RECONNAISSANCE D'UN ETABLISSEMENT STABLE OCCULTE**

Fondé sur le *nexus* liant une activité et un territoire, l'enjeu du principe de territorialité est, dans le cadre du système fiscal international pensé au XXe siècle, d'imposer la valeur là où elle est produite. En droit positif, ceci suppose d'appréhender l'existence soit d'une installation fixe d'affaires, soit d'un représentant dépendant, soit, le cas échéant, d'un cycle commercial complet. En matière d'impôts directs, l'emploi de ces critères permet, sur le fondement de l'article 209 du Code général des impôts ou des conventions fiscales internationales prises sur le modèle proposé par l'OCDE, de reconnaître l'existence d'une « entreprise exploitée en France » ou d'un « établissement stable », et donc d'identifier une structure via laquelle des bénéfices sont imposables en France.

Dans le cas des activités numériques, la mise en œuvre de ces critères pose des difficultés qui tiennent, d'une part, à l'absence d'assise matérielle et, d'autre part, aux modes de production. La localisation des facteurs de production immatériels (propriété intellectuelle, marques, etc.) et l'évaluation de leur valeur (question des prix de transfert) ne sont jamais évidentes. Et contrairement à la logique traditionnelle, ce n'est plus la mobilisation du capital et du travail au sein de l'entreprise qui permet la création des richesses : la valeur est en partie produite à l'extérieur de l'entreprise par les consommateurs eux-mêmes, comme le montrent les conditions d'exploitation et de valorisation de leurs données.

Dans certaines situations internationales, la détermination du lieu d'imposition des activités n'est par suite pas évidente. A l'instar de l'affaire Google, il est possible de mentionner à cet effet l'affaire Conversant, dans laquelle était en cause une société irlandaise disposant d'une filiale en France.

Les moyens de cette filiale étaient employés pour fournir des services à la société irlandaise, incluant l'identification, la prospection et le signalement de clients potentiels à la société irlandaise. Les contrats liant Conversant et les clients français étaient signés en Irlande, par la société irlandaise. En contrepartie, la société française était remboursée de ses frais et percevait une rémunération égale à 8 % de leur montant. L'administration estimait que cette rémunération aurait dû être de 20 %.

Plutôt que de contester son montant en prétendant que cette rémunération ne respectait pas les règles relatives aux prix de transfert (ce qui impliquait que la charge de la preuve d'une insuffisance d'imposition pesât sur elle), l'administration fiscale a prétendu que la société irlandaise Conversant disposait en France d'un établissement stable occulte, à côté de la filiale. Ceci lui permettait de reconstituer les recettes imposables en bénéficiant de présomptions favorables, d'étendre la période non prescrite, et de soumettre la société à une majoration égale à 80 % des impôts rappelés.

Dans une décision plénière fiscale du 11 décembre 2020 (n° 420174), le Conseil d'Etat avait donné raison à l'administration. A cet effet, il avait retenu que dispose d'un établissement stable en France une société qui a recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres, et que cette condition est remplie par « une société française qui, de manière habituelle, même si elle ne conclut pas formellement de contrats au nom de la société irlandaise, décide de transactions que la société irlandaise se borne à entériner et qui, ainsi entérinées, l'engagent ».

L'affaire avait ensuite été renvoyée devant la cour administrative de Paris. Par arrêt n° 20PAO3971 en date du 8 décembre 2021, la cour avait confirmé les impositions imputables à l'existence d'un établissement stable en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA, sous réserve de ce qu'au regard de l'évolution jurisprudentielle résultant de la décision plénière fiscale du 11 décembre 2020, l'absence de déclaration de l'établissement stable ne révélait pas une activité occulte, mais une erreur : aussi la cour a-t-elle considéré que ni l'allongement du délai de prescription, ni la possibilité de pratiquer une majoration de 80 % pour activité occulte ne pouvaient bénéficier à l'administration.

La société Conversant s'est pourvue en cassation contre cet arrêt en tant qu'il reconnaissait l'existence d'un établissement stable en matière de TVA. Le Ministre a pour sa part contesté l'absence d'activité occulte.

Dans une importante décision du 4 avril 2025 (n° 461220, Min. c/ Société Conversant international Ltd, et n° 461310, Société Conversant international Ltd), le Conseil d'Etat a rejeté le pourvoi de la société Conversant et a fait droit à celui du Ministre. Se référant d'une part à la jurisprudence pertinente de la Cour de justice de l'Union européenne, il a confirmé l'existence d'un établissement stable en matière de TVA. Et appliquant d'autre part les critères dégagés par la jurisprudence Société Frutas Y Hortalizas Murcia SL (CE, Plén., 7 décembre 2015, n° 368227, Min. c/ Société Frutas Y Hortalizas Murcia SL), il a jugé que la décision du 11 décembre 2020 avait seulement « éclairé l'application au cas particulier » « des critères permettant de caractériser un établissement stable, tels que dégagés par la jurisprudence » antérieure, et qu'en matière d'impôt sur les sociétés, le niveau d'imposition était « substantiellement inférieur en Irlande par rapport à la France ».

L'existence d'une activité occulte, et donc la possibilité d'étendre la période imposable et de prononcer des majorations, ont ainsi été reconnues. Et en amont, l'administration avait pu reconstituer les recettes en bénéficiant de présomptions favorables.

Les conséquences des rehaussements d'impositions fondés sur l'existence d'un établissement stable occulte sont ainsi plus lourdes que celles qui résultent d'une correction des prix de transfert, et doivent conduire les groupes réalisant des transactions internationales à être particulièrement vigilants.

## **CONDITIONS D'IMPUTATION DES PERTES DEFINITIVES DE FILIALES ETRANGERES: LE CONSEIL D'ETAT POSE PLUSIEURS QUESTIONS PREJUDICIELLES A LA COUR DE JUSTICE**

Depuis la décision *Marks et Spencer* (CJCE, 13 décembre 2005, *Marks & Spencer*, aff. C-446/03), la Cour de justice de l'Union européenne considère qu'au regard de la liberté européenne d'établissement, un Etat membre ne peut pas, dans le cas des groupes de sociétés, refuser la prise en compte de pertes réalisées dans d'autres Etats membres par des filiales non-résidentes lorsque le droit national prévoit la prise en compte de pertes de filiales résidentes qui se trouvent dans des situations objectivement comparables. Le cas échéant, la différence de traitement entre les situations purement domestiques et les situations internationales peut être justifiée par la répartition équilibrée du pouvoir d'imposition, c'est-à-dire par la nécessité de traiter symétriquement les bénéfices et les pertes des sociétés étrangères (absence d'obligation de prendre en compte les pertes en cas d'impossibilité d'imposer les bénéfices réalisés dans des situations symétriques). Et lorsque cette raison impérieuse d'intérêt général est invocable, encore faut-il que le principe de proportionnalité soit respecté. Au regard de cette dernière exigence, les Etats membres peuvent refuser l'imputation des pertes non définitives (car il existe dans leur Etat de réalisation des mécanismes de report en avant) ; et ils sont au contraire susceptibles de devoir accepter le transfert des « pertes définitives », c'est-à-dire des pertes non susceptibles d'être prises en compte dans l'Etat de leur réalisation. La règle prétorienne relative aux pertes définitives est communément appelée « exception *Marks & Spencer* ».

Alors même que cette jurisprudence a été étendue au cas des succursales (CJUE, 12 juin 2018, *A/S Bevola et Jens W. Trock ApS c/ Skatteministeriet*, aff. C-650/16) et, sous d'importantes réserves, aux sous-filiales (CJUE, 19 juin 2019, *Skatteverket c/ Holmen AB*, aff. C-608/17), l'« exception *Marks & Spencer* » est contestée. Sans succès jusqu'à présent, de nombreux Avocats généraux ont demandé à la Cour de justice d'y renoncer. En France, le Conseil d'Etat, en se fondant très justement sur un arrêt de la Cour de justice relatif au régime de l'intégration fiscale aux Pays-Bas (CJUE, 25 février 2010, *X Holding BV*, aff. C-337/08), avait pour sa part jugé que l'« exception *Marks & Spencer* » n'était pas applicable dans le cas du régime de l'intégration fiscale lorsque le caractère final de perte résulte « de la décision de l'Etat membre où elle réside elle-même, au titre de l'exercice de sa compétence fiscale, de limiter le droit d'imputer les pertes subies » (CE, 15 avril 2015, n° 368135, *Sté Agapes*). Et la Cour de justice a ensuite compliqué sa jurisprudence en prévoyant par exemple des règles spécifiques lorsque l'Etat de la société réalisant des pertes et l'Etat dans lequel leur imputation est demandée ne sont pas liés par une convention fiscale internationale (CJUE, 22 décembre 2022, *Finanzamt B c/ W AG*, aff. C-538/20).

La portée exacte de l'« exception *Marks & Spencer* » est par suite difficile à appréhender. Dans trois décisions rendues le 15 avril 2025 (CE, 9e et 10e ch., 15 avril 2025, n°491702, *Compagnie Plastic Omnium* ; CE, 9e et 10e ch., 15 avril 2025, n°491716, *Société Générale* ; et CE, 9e et 10e ch., 15 avril 2025, n°496227, *Société Générale*), qui concernent aussi des pertes de sous-filiales et dont le caractère définitif ne résultait pas seulement de la législation applicable localement, le Conseil d'Etat a transmis plusieurs questions préjudicielles à la Cour de justice. Une première série de questions porte, dans le cadre du régime français de l'intégration fiscale, sur la comparabilité objective des situations des filiales françaises (imputation possible) et des filiales étrangères (imputation refusée) dès lors que le droit interne français et les conventions fiscales internationales ne permettent d'imposer que les premières à raison de leurs bénéfices. Le cas échéant, la seconde question porte sur la possibilité de refuser l'imputation des pertes définitives des filiales non-résidentes, alors que les pertes des filiales résidentes sont imposables.

Les arrêts que la Cour de justice rendra intéresseront l'ensemble des Etats membres, au premier rang desquels le Luxembourg et les Pays-Bas dès lors que des régimes d'intégration fiscale s'y appliquent.

## EXONERATIONS FISCALES ET DROIT EUROPEEN DES AIDES D'ETAT: LA COUR DE JUSTICE PRECISE LES CONDITIONS D'APPREHENSION DE LA SELECTIVITE DES AVANTAGES FISCAUX

La confrontation des impôts nationaux au droit européen des aides d'Etat est à l'origine d'une importante insécurité juridique pour les Etats membres, les contribuables et leurs concurrents. En vue d'éviter que des mesures fiscales introduisent des distorsions de concurrence entre les opérateurs, la Commission européenne et la Cour de justice ont développé depuis vingt-cinq ans une pratique et une jurisprudence permettant de soumettre les aides d'Etat sous forme fiscale au régime prévu par l'article 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (obligation de notification préalable des projets d'aides, de *standstill* et d'obtention d'une autorisation préalable, à défaut de quoi la Commission européenne peut ordonner la récupération de l'aide, ce qui se traduit en matière fiscale par l'obligation de payer un impôt qui n'était légalement pas dû). En amont, l'identification des mesures fiscales susceptibles d'être qualifiées d'aides d'Etat au sens de l'article 107 du même Traité est donc essentielle.

Dans le cas des régimes d'aides, cette question a donné lieu à une jurisprudence complexe. Il n'est en effet pas évident que des mesures collectives puissent perturber la concurrence au profit de « certaines entreprises ou certaines productions ». Autrement dit, n'est-il pas paradoxal que des mesures générales puissent être considérées comme sélectives ? Mais inversement, n'existe-t-il pas un risque que des régimes fiscaux soient des mesures faussement générales ?

Dans un arrêt de grande chambre du 29 avril 2025 (CJUE, 29 avril 2025, aff. C-453/23, E. sp. z o.o. c/ Prezydent Miasta Mielca), la Cour de justice a répondu à ces questions en appliquant d'une part sa jurisprudence la plus récente. Au sujet d'une exonération concernant les impôts fonciers polonais, elle a rappelé qu'un régime fiscal n'est sélectif que s'il déroge, compte-tenu de ses objectifs, au système normal de taxation. Et elle a confirmé qu'à cet effet, les objectifs du système fiscal de taxation sont déterminés par l'Etat membre concerné, en se référant à son seul droit national (en dernier lieu, V. par exemple l'affaire « Apple » : CJUE, 10 septembre 2024, Commission c/ Irlande, aff. C-465/20 P).

Cela étant, il convient d'éviter qu'un avantage fiscal soit conçu pour ne profiter de facto qu'à « certaines entreprises ou certaines productions », et que la conséquence inéluctable d'un régime fiscal soit de ne profiter, de manière discriminatoire, qu'à des bénéficiaires préalablement identifiés. Aussi la Cour de justice a-t-elle d'autre part réactivé la jurisprudence « Gibraltar » (CJUE, 5 novembre 2011, Commission et Espagne c/ Government of Gibraltar et Royaume-Uni, aff. jointes C-106/09 P et C-107/09 P) qu'elle semblait avoir précédemment abandonnée.

Dans l'arrêt du 29 avril 2025, la Cour a alors jugé qu'en principe, une exonération générale et abstraite ne constitue pas une aide d'Etat car elle ne confère pas un avantage sélectif. Puis elle a retenu que l'exonération en litige ne semblait pas être liée aux caractéristiques spécifiques des entreprises bénéficiaires ou de leurs activités, et qu'elle ne paraissait pas faire partie d'un système manifestement discriminatoire. Basée sur un critère neutre, elle s'appliquait à divers acteurs, y compris des entreprises de tailles et secteurs différents, ainsi qu'à des entités non économiques. Et elle poursuivait des objectifs budgétaires et environnementaux.

Ce faisant, la Cour de justice a achevé l'unification de sa jurisprudence en matière d'aides d'Etat, ce qui est source de sécurité juridique. Mais en réintroduisant la nécessité de vérifier les conséquences inéluctables des régimes d'aides et en montrant toutes les subtilités que cela implique, elle a peut-être introduit de nouvelles incertitudes dans le chef des bénéficiaires d'allègement fiscaux.

## **POUR LA COUR DE CASSATION, DES TITRES DE SOCIÉTÉS À PRÉPONDERANCE IMMOBILIÈRE PEUVENT ÊTRE DES BIENS IMMOBILIERS AU SENS DE LA CONVENTION FISCALE FRANCO LUXEMBOURGEOISE DE 1958, PASSIBLES DE L'IMPÔT SUR LA FORTUNE EN FRANCE ENTRE LES MAINS DE LEURS ASSOCIÉS LUXEMBOURGEOIS**

Dans un arrêt du 2 avril 2025 (Cass. com., 2 avril 2025, n° 23-14.568), la chambre commerciale de la Cour de cassation a jugé que les parts sociales de sociétés civiles immobilières françaises possédant des immeubles en France étaient passibles de l'impôt sur la fortune en France entre les mains de leurs associés luxembourgeois.

Précédemment, la Cour de cassation considérait qu'au regard des conventions fiscales internationales (en l'occurrence, la convention franco-monégasque), des parts de sociétés civiles immobilières ou de sociétés à prépondérance immobilière étaient assimilables à des biens mobiliers, et non à des biens immobiliers, de sorte qu'elles étaient en principe imposables par l'Etat de résidence de leur propriétaire, et non par l'Etat de situation de l'immeuble (Cass., Ass. Plén., 2 octobre 2015, n° 14-14.256, DGFIP c/ Mme Eshagh : solution retenue en matière de succession et transposable à l'impôt sur la fortune). Il est précisé que cette jurisprudence allait à l'encontre de celle du Conseil d'Etat compétent en matière d'imposition des revenus immobiliers (revenus fonciers et plus-values immobilières), fondée sur le principe d'application subsidiaire des conventions fiscales internationales permettant, sur le fondement du droit interne, d'assimiler des sociétés à prépondérance immobilières à des immeubles, et de leur appliquer les dispositions des conventions fiscales internationales qui concernent les biens immobiliers (CE, 8e et 3e ch., 24 février 2020, n° 436392), lesquels sont en principe imposables par l'Etat où ils sont situés.

Pour juger, dans l'arrêt du 2 avril dernier, que des titres de sociétés à prépondérance immobilière peuvent être assimilés à des biens immobiliers passibles de l'impôt sur la fortune en France entre les mains de leurs associés luxembourgeois, la Cour de cassation n'a pas reviré la jurisprudence Mme Eshagh. Et elle n'a pas fait sien le raisonnement du Conseil d'Etat fondé sur la subsidiarité d'application des conventions fiscales internationales. Elle a simplement relevé qu'en vertu de l'article 3 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise de 1958, les gains provenant de l'aliénation de parts de sociétés à prépondérance immobilière sont imposables dans l'Etat de situation des biens immobiliers, et qu'il en résulte que les parts de sociétés civiles immobilières ayant leur siège social en France y possédant des biens immobiliers doivent être regardées comme des biens immobiliers au sens de la convention.

Discutable, la portée de cette solution doit être relativisée. Elle résulte des spécificités de la convention fiscale franco-luxembourgeoise de 1958, qui a été de surcroît remplacée par une nouvelle convention en 2018.

## **OBLIGATIONS DECLARATIVES : ADOPTION DE LA DAC 9 POUR PERMETTRE LA BONNE MISE EN ŒUVRE DU PILIER 2 DE L'OCDE**

Le 14 avril 2025, le Conseil a adopté une directive européenne dite « DAC 9 » (Directive (UE) 2025/872 du Conseil du 14 avril 2025 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, JOUE L, 2025/872, 6 mai 2025), en vue de permettre la bonne mise en œuvre, pour les contribuables, du « Pilier 2 » de l'OCDE qui prévoit que, « pays par pays », les entreprises multinationales doivent être soumises à une imposition minimale effective égale à 15 %, à défaut de quoi des impositions complémentaires peuvent être perçues, y compris par d'autres États. A l'échelle européenne, le « Pilier 2 » est mis en œuvre par une directive du 14 décembre 2022 qui a été transposée par les lois de finances pour 2024 et 2025.

Dans ce cadre, chaque entité (et non chaque groupe) concerné doit déposer une « déclaration d'information » auprès de l'administration fiscale de l'État où elle est établie. Cette déclaration permet de vérifier que l'imposition minimale a été acquittée, et de prévoir le cas échéant des impôts complémentaires. Il existe donc, pour chaque groupe, un risque de devoir déposer autant de déclarations que d'États où il dispose d'implantations. Aussi la « DAC 9 » prévoit-elle la souscription, par l'entité constitutive de chaque groupe, d'une seule déclaration standardisée pour l'ensemble du groupe. Déposée auprès de l'administration de l'État membre de l'entité constitutive, elle donnera ensuite lieu, de la part de cette administration, à une transmission automatique des extraits de la déclaration les concernant aux administrations des autres États membres.

---

## **TVA A L'ERE NUMERIQUE : PUBLICATION DES DIRECTIVES « VIDA » AU JOURNAL OFFICIEL DE L'UE**

Trois directives avaient été adoptés le 11 mars 2025 par le Conseil de l'Union européenne, dans le cadre du paquet « TVA à l'ère du numérique » (ViDA : VAT in the Digital Age). Elles ont été publiées au Journal Officiel de l'UE du 25 mars 2025.

Dans les grandes lignes, ces nouvelles règles vont permettre aux États membres d'introduire la facturation électronique obligatoire dans des conditions spécifiques, d'améliorer le guichet unique à l'importation (IOSS) et les contrôles, de soumettre les plateformes de location d'hébergement à court terme et de transport de passagers à de nouvelles mesures relatives aux fournisseurs réputés, et de réformer l'immatriculation unique à la TVA et l'autoliquidation obligatoire pour les fournisseurs non identifiés. Par ailleurs, des obligations de déclaration numérique s'appliqueront aux entreprises qui vendent des biens et des services à des entreprises d'un autre État membre de l'Union européenne.

---

## **STATUANT SUR UNE REQUETE DU CNB, LE CONSEIL D'ETAT ANNULE UNE INFIME PARTIE DES NOUVEAUX COMMENTAIRES ADMINISTRATIFS RELATIFS AU REGIME FISCAL DES ASSOCIES DE SOCIETES D'EXERCICE LIBERAL**

Les associés de sociétés d'exercice libéral (SEL) sont soumis à un régime fiscal complexe, dont les commentaires administratifs ont longtemps été issus de la réponse ministérielle Cousin (Rép. min. n° 39397 : JOAN 16 sept. 1996, p. 4930, Cousin). Dans la mesure où ils étaient contraires à la jurisprudence du Conseil d'Etat, l'administration y a substitué de nouveaux commentaires, qui ont été publiés au Bulletin Officiel des Finances Publiques (BOFiP) du 27 décembre 2023, opposables à l'administration à compter de l'imposition des revenus de l'année 2024 (BOI-RES-BNC-000136, BOI-RSA-GER-10-30, BOI-BNC-CHAMP-20, BOI-BNC-DECLA-10-10, BOI-BNC-SECT-70-40, BOI-BNC-CESS-20-10, BOI-BNC-CESS-30-10, BOI-BIC-CHAMP-70-10, BOI-TVA-CHAMP-10-10-60, BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10 et BOI-IF-CFE-10-10-10).

Ces commentaires précisent les conditions d'imposition des rémunérations perçues par les associés pour leurs fonctions de direction (imposables dans la catégorie des traitements et salaires ou celle de l'article 62 du Code général des impôts) et des rémunérations perçues pour leur activité libérale (imposables dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux). Ils ont fait l'objet d'un recours pour excès de pouvoir formé par le Conseil national des barreaux, qui a donné lieu à une décision du Conseil d'Etat en date du 8 avril 2025 (CE, 8e et 3e ch., 8 avril 2025, n° 492154).

Dans cette décision, le Conseil d'Etat a examiné les régimes applicables aux gérants majoritaires de SELARL et aux gérants de SELCA, ainsi que les conditions d'appréciation des seuils du régime « micro-BNC » (régime forfaitaire). Il a refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité. Et il n'a annulé aucun des commentaires contestés, à l'exception, d'une part, de dispositions dont il ressortait que « de manière générale et en toutes circonstances », les tâches comme « la facturation du client ou du patient, l'encaissement, les prises de rendez-vous, les approvisionnements de fournitures, la gestion des équipes » sont inhérentes à l'activité de gérant et, d'autre part, des dispositions relatives à la ventilation des rémunérations entre les activités libérales et les fonctions de direction (règle pratique permettant de considérer que 5% de la rémunération perçue par les gérants était liée à leur fonction de gérant).

---