

LA COUR EUROPEENNE DES DROITS DE L'HOMME STATUE POUR LA PREMIERE FOIS SUR UNE SITUATION DE DISCRIMINATION A REBOURS EN MATIERE FISCALE

❖ Ce qu'il faut retenir :

La Cour européenne des droits de l'homme admet que des contribuables se trouvant dans des situations purement internes puissent être fiscalement moins bien traités que ceux qui bénéficient du droit de l'Union, sans que cela constitue une discrimination prohibée. Une telle différence de traitement, dès lors qu'elle poursuit un but légitime et repose sur des critères objectifs, relève de la marge d'appréciation des États.

❖ Pour approfondir :

Lorsque les règles fiscales applicables dans une situation purement interne sont moins favorables que celles qui régissent les situations transfrontalières relevant du droit de l'Union européenne, l'article 14 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, combiné avec l'article 1er du Protocole n° 1 à la Convention, n'est qu'exceptionnellement invocable par les contribuables subissant une discrimination à rebours.

Dans un arrêt rendu le 22 mai 2025 au détriment de Madame de Galbert Defforey et de deux autres requérants (<https://hudoc.echr.coe.int/eng?i=001-243190>), la Cour Européenne des Droits de l'Homme a en effet jugé que toute différence de traitement n'emporte pas violation de ces textes. Comme elle l'avait précédemment retenu, une différence de traitement n'est prohibée que « si elle manque de justification objective et raisonnable, c'est-à-dire si elle ne poursuit pas un but légitime ou s'il n'y a pas un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ». Et les États parties à la Convention jouissent alors « d'une certaine marge d'appréciation pour déterminer si et dans quelle mesure des différences entre des situations à d'autres égards analogues justifient des différences de traitement ». Cela étant, si l'étendue de cette marge d'appréciation varie selon les circonstances, les domaines et le contexte, « il appartient à la Cour de statuer en dernier ressort sur le respect des exigences de la Convention ».

L'arrêt du 22 mai 2025 a conduit la Cour Européenne des Droits de l'Homme à appliquer ces principes pour la première fois en matière de discrimination à rebours. En l'espèce, les requérants se prévalaient de ce que la Cour de justice de l'Union européenne avait jugé, dans un arrêt du 18 septembre 2019 (affaires C-662/18 et C-672/18) que certains d'entre eux avaient provoqué, qu'au regard de la directive « fusions » dans ses versions successives (directive 90/434/CEE du 23 juillet 1990 puis directive 2009/133 du 19 octobre 2009), qui n'est applicable que si des opérations impliquent des sociétés de plusieurs Etats membres, il convenait, dans le cadre d'une opération d'échange de titres, « que soit appliqué, à la plus-value afférente aux titres échangés et placée en report d'imposition ainsi qu'à celle issue de la cession des titres reçus en échange, le même traitement fiscal, au regard du taux d'imposition et de l'application d'un abattement fiscal pour tenir compte de la durée de détention des titres, que celui que se serait vu appliquer la plus-value qui aurait été réalisée lors de la cession des titres existant avant l'opération d'échange, si cette dernière n'avait pas eu lieu ». De manière plus claire, l'objectif était, pour la Cour de justice, que les opérations européennes d'échanges de titres soient neutres d'un point de vue fiscal.

Les requérants avaient ensuite demandé que cette jurisprudence fût étendue aux situations purement internes, et que fussent ainsi évitées les discriminations à rebours (octroi d'un traitement fiscal défavorable aux contribuables se trouvant dans des situations purement internes par rapport aux contribuables qui sont protégés par le droit de l'Union européenne). A la suite du renvoi d'une question prioritaire de constitutionnalité que certains des requérants avaient encore provoqué, le Conseil constitutionnel avait toutefois refusé de considérer qu'une telle différence de traitement méconnaissait le principe d'égalité, au motif que les situations purement internes sont différentes des situations européennes (décision 2019-832/833 QPC du 3 avril 2020).

Le principe constitutionnel d'égalité tel que mis en œuvre par le Conseil constitutionnel étant insuffisamment protecteur, les requérants avaient ensuite invoqué, sans succès, le principe européen de non-discrimination devant les juridictions nationales, en se prévalant de l'article 14 de la Convention et de l'article 1er du Protocole n° 1 contre des commentaires publiés au Bulletin Officiel des Finances Publiques. Ils n'avaient toutefois pas convaincu les juridictions internes du bien-fondé de leur argumentation (V. notamment deux décisions du Conseil d'Etat du 31 mars 2021, dont la décision n°441918. – V. également une ordonnance de non-admission du 21 octobre 2022). Consécutivement, ils ont saisi la Cour Européenne des Droits de l'Homme qui, dans l'arrêt du 22 mai 2025, a incidemment estimé qu'un contribuable qui a contesté des commentaires administratifs jusque devant le Conseil d'Etat a épuisé les voies de recours internes, avant de statuer au fond dans le même sens que le Conseil d'Etat.

Après avoir rappelé sa jurisprudence traditionnelle relative à l'encadrement des discriminations, la Cour a jugé que s'il existait en l'espèce une différence de traitement entre les situations européennes et les situations purement internes, celle-ci était justifiée par la nécessité, s'agissant du traitement favorable prévu dans les situations européennes, de respecter le droit dérivé de l'Union européenne, de sorte qu'un « but légitime » était certainement poursuivi. Elle a ensuite constaté, d'une part, que la différence de traitement ne dépendait pas de la nationalité des contribuables, mais de la nature des opérations réalisées, et, d'autre part, que le droit fiscal fait « partie du noyau dur des prérogatives de la puissance publique » : ceci lui a permis de dire pour droit que la France disposait d'une importante marge d'appréciation pour décider si les situations purement internes et européennes devaient être traitées de manière identique ou différente.

Enfin, s'agissant de l'existence d'un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé, la Cour a estimé qu'en matière d'imposition des échanges de titres, il existe différents degrés de neutralité fiscale, et que la différence entre les situations européennes et les situations purement internes tient à l'intensité de la protection plutôt qu'à l'existence d'une protection réservée aux premières situations. Autrement dit, la Cour admet qu'il est possible de traiter différemment des contribuables qui se trouvent dans des situations identiques si les différences ne sont pas trop importantes, ce qui n'est pas la solution la plus rigoureuse qui soit.

Fondée sur l'idée étonnante selon laquelle la neutralité pourrait connaître plusieurs degrés, la motivation retenue par la Cour Européenne des Droits de l'Homme et, avant elle, par le Conseil constitutionnel et le Conseil d'Etat, ne convainc pas. Sans doute ces juridictions ont-elles voulu dire, en réalité, que le principe d'égalité et le principe de non-discrimination n'impliquent pas de traiter tous les contribuables de manière exactement identique, et que les discriminations à rebours sont donc compatibles avec des principes supérieurs. Mais cette solution ne convainc pas davantage, et il serait bienvenu d'appliquer les principes et raisonnements qui avaient heureusement guidé le Conseil constitutionnel dans l'affaire Metro Holding (décision n° 2015-520 QPC du 3 février 2016) où fut reconnu pour la première fois, avant son abandon, le principe d'égalité corrélative.

LE CONSEIL D'ETAT RAPPELLE LES REGLES RELATIVES A LA CHARGE DE LA PREUVE EN MATIERE DE PRIX DE TRANSFERT

❖ Ce qu'il faut retenir :

Pour corriger les résultats d'une entreprise sur le fondement de l'article 57 du CGI, l'administration doit prouver le caractère anormal des prix pratiqués entre sociétés liées, par une comparaison fiable avec des entreprises indépendantes. En l'absence de précision sur les charges anormales reprochées, cette preuve fait défaut.

❖ Pour approfondir :

Si l'administration peut, sur le fondement de l'article 57 du Code général des impôts, corriger les résultats des entreprises françaises entretenant des liens de dépendance avec des entreprises étrangères au motif que les premières auraient transféré aux secondes des bénéfices à l'étranger au moyen de pratiques anormales (prix anormalement bas ou anormalement élevés, ou toute autre pratique), encore faut-il qu'elle prouve le caractère anormal de la pratique contestée : ceci suppose, « à défaut d'éléments précis pour opérer les rectifications », que « les produits imposables (soient) déterminés par comparaison avec ceux des entreprises similaires exploitées normalement ». Lorsque cette preuve est apportée, le contribuable peut ensuite établir que nonobstant une pratique anormale, l'opération présentait pour lui un intérêt.

Ces principes ont été rappelés dans une décision du 7 mai 2025 ([CE, 9e et 10e ch., 7 mai 2025, n°491058](#), A. Menarini Diagnostics France), qui reprend ainsi une jurisprudence constante quant à la dialectique de la preuve. Ils ont conduit le Conseil d'Etat à juger en l'espèce que l'administration n'apporte pas la preuve d'une pratique de prix anormale en retenant qu'une entreprise française distribuant des produits fabriqués par une société italienne du même groupe réalise une marge insuffisante en raison d'un poste de dépenses « autres achats et charges externes » représentant 28 % à 43 % de son chiffre d'affaires lorsque des entreprises indépendantes comparables réalisent des marges plus importantes parce que le poste de dépenses « autres achats et charges externes » ne représente en moyenne que 13 % de leur chiffre d'affaires. Ceci tient à ce que l'administration, pour apporter la preuve qui lui incombe, doit « préciser quelles dépenses comptabilisées dans le poste « autres achats et charges externes » auraient été exposées dans le seul intérêt des autres sociétés du groupe ».

L'ADMINISTRATION DOIT ETABLIR L'EXISTENCE D'UNE INTENTION FRAUDULEUSE POUR APPLIQUER L'AMENDE DE L'ARTICLE 1737 DU CODE GENERAL DES IMPOTS QUI REPRIME DES OMISSIONS SUR DES FACTURES AFIN DE DISSIMULER DES ELEMENTS D'IDENTIFICATION DE SES CLIENTS

❖ Ce qu'il faut retenir :

L'amende de 50 % prévue à l'article 1737 du CGI pour dissimulation d'identité ne peut s'appliquer que si l'administration prouve une omission volontaire et motivée par une intention frauduleuse. L'élément intentionnel est donc indispensable pour caractériser la dissimulation.

❖ Pour approfondir :

L'article 1737 du Code général des impôts prévoit que l'administration peut appliquer une amende égale à 50 % du montant des sommes versées ou reçues si un professionnel travestit ou dissimule l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, ou accepte sciemment l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom.

A l'instar de toutes les sanctions fiscales, cette amende ne peut être prononcée que si l'administration établit l'existence d'un élément matériel et d'un élément intentionnel. Au regard de la seconde exigence, le Conseil d'Etat a très logiquement jugé, dans une décision rendue au profit de la société Viviers Renaud-Boutin ([CE, 9e et 10e ch, 19 mai 2025, n°474967](#)), que « l'omission, sur une facture, de l'identité, de l'adresse ou des éléments d'identification du client ou du fournisseur n'est susceptible de constituer une dissimulation (...) que si l'administration établit que cette omission, non seulement a revêtu un caractère volontaire, mais aussi a été motivée par une intention frauduleuse ».

UN CONTRIBUABLE FRANÇAIS QUI A TARDE A DECLARER DES REVENUS SUISSES A L'ADMINISTRATION FISCALE FRANCAISE PEUT SOLLICITER UNE INDEMNISATION EN CAS DE FOURNITURE TROP TARDIVE DE L'ATTESTATION FRANCAISE PERMETTANT D'OBTENIR LE REMBOURSEMENT DE L'IMPOT ANTICIPE SUISSE

❖ Ce qu'il faut retenir :

Lorsqu'un résident français demande le remboursement de l'impôt anticipé suisse via le formulaire n° 83, l'administration fiscale française doit traiter cette demande dans un délai raisonnable. Sa responsabilité peut être engagée en cas de retard, même si les contribuables ont eux-mêmes été négligents.

❖ Pour approfondir :

Lorsqu'un résident français perçoit des dividendes ou des intérêts de source suisse, ces derniers sont imposables en France. Dans la mesure où la Suisse pratique par ailleurs un impôt anticipé sur ces revenus, il existe un risque de double imposition qui peut être éliminé comme suit grâce à l'application de la convention fiscale franco-suisse : d'une part, l'impôt suisse est plafonné ; et d'autre part, son montant plafonné est imputable sur l'impôt français.

Il arrive que l'impôt anticipé suisse n'ait pas été plafonné a priori. Le résident français peut alors obtenir le remboursement de la fraction excédentaire sous réserve de présenter à l'administration fiscale suisse un formulaire "modèle n° 83" établissant "que le créancier était aux dates indiquées (...) un résident de France, que les revenus indiqués (...) sont passibles des impôts directs français et qu'il veillera à leur imposition" à ce titre. Ce formulaire doit être retourné à l'administration fiscale suisse dans un délai de trois ans.

Dans une décision en date du 2 juin 2025 ([CE, 9e et 10e ch., 2 juin 2025, n°491270](#)), le Conseil d'Etat a jugé qu'en ne délivrant que le 24 novembre 2015 le visa du formulaire modèle n° 83 souscrit par des contribuables le 8 octobre 2012 à raison de revenus perçus entre 2009 et 2011, l'administration fiscale n'avait pas traité leur demande dans un délai raisonnable, et que sa responsabilité pouvait être engagée au titre du préjudice qu'ils imputaient à ce retard.

Il est intéressant de relever que dans cette affaire, le Conseil d'Etat a considéré qu'une triple négligence des contribuables n'étaient pas de nature à exonérer la responsabilité de l'administration : ni le fait que les revenus aient déclarés tardivement (8 octobre 2012) et qu'ils n'avaient pas été taxés à la date de la demande du visa, ni le fait que les contribuables aient tardé à relancer l'administration fiscale, ni le fait que le formulaire certifié par l'administration fiscale française le 24 novembre 2015 n'ait été adressé à l'administration fiscale suisse qu'en mars 2016 (dès lors qu'à la première date, leur droit à demander le remboursement de l'impôt anticipé suisse était forclo depuis le 1er janvier 2015 pour l'ensemble des dividendes concernés), n'ont été considérés comme des circonstances justifiant que la responsabilité de l'administration fiscale française ne soit pas reconnue.

LE CONSEIL D'ETAT PRECISE LES REGLES DE QUALIFICATION ET LES CONDITIONS D'IMPOSITION DES REVENUS PERCUS EN FRANCE PAR L'ASSOCIE D'UNE SOCIETE CIVILE ALLEMANDE

❖ Ce qu'il faut retenir :

Les revenus perçus par un artiste non-résident via une société civile étrangère peuvent relever des bénéfices non commerciaux s'il est établi que la société est assimilable à une société civile française. Dans ce cas, la déduction intégrale des frais professionnels est admise.

❖ Pour approfondir :

En matière d'impôt sur le revenu, la qualification des revenus perçus est fondamentale tant pour les non-résidents de France que pour les résidents. Elle détermine en effet le régime applicable, qui varie d'une catégorie à une autre. Dans le cas des non-résidents, les frais professionnels correspondant aux activités salariées ne sont par exemple déductibles qu'en pratiquant un abattement forfaitaire de 10 %, alors qu'une déduction des frais réels est possible si les revenus sont des bénéfices industriels et commerciaux.

Dans une affaire ayant donné lieu à une décision du 2 juin 2025 au profit d'un membre du groupe allemand Scorpion ([CE, 9e et 10e ch., 2 juin 2025, n°492796](#)), le Conseil d'Etat a dû statuer sur la qualification, et donc sur les conditions d'imposition, des revenus réalisés à l'occasion d'un concert donné en France en 2015. Par l'intermédiaire d'une société civile allemande, le guitariste du groupe avait perçu 828 516 euros qui avaient été taxés en France selon le régime des traitements et salaires, ce qui limitait la déduction des frais professionnels à 10 % de cette somme. Le contribuable avait évalué ses frais réels à 165 653 euros, et estimait qu'une déduction intégrale était possible s'il relevait du régime des bénéfices non commerciaux.

Pour qualifier les revenus en litige et déterminer leur régime fiscal, le Conseil d'Etat a alors appliqué une jurisprudence constante. En vertu de celle-ci, « Il appartient au juge de l'impôt, saisi d'un litige portant sur le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, d'identifier d'abord, au regard

de l'ensemble des caractéristiques de cette société et du droit qui en régit la constitution et le fonctionnement, le type de société de droit français auquel la société de droit étranger est assimilable. Compte tenu de ces constatations, il lui revient ensuite de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française ».

Pour l'application de ces règles, le Conseil d'Etat a ensuite retenu que la société civile de droit allemand ("Gesellschaft bürgerlichen Rechts") Scorpions est assimilable à une société civile de droit français régie par les dispositions de l'article 8 du Code général des impôts, et que compte-tenu de son activité artistique, la part de bénéfice revenant à ses associés doit, en vertu du II de l'article 238 bis K du même Code, être déterminée selon les règles applicables aux revenus relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux. La déduction intégrale des frais professionnels a donc été admise.

LE CONSEIL D'ETAT PRECISE LES CONDITIONS DE RECEVABILITE DES RECOURS POUR EXCES DE POUVOIR DIRIGES CONTRE DES RESCRITS FISCAUX

❖ Ce qu'il faut retenir :

Une prise de position formelle de l'administration en réponse à un rescrit fiscal peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir si elle entraîne des effets notables autres que fiscaux. Ce recours n'est toutefois recevable que si la demande de rescrit a été présentée avant l'opération concernée, et s'applique également lorsque l'administration revient sur une position antérieure favorable au contribuable.

❖ Pour approfondir :

Il est contestable, mais constant depuis la décision de section Société Export Press du 2 décembre 2016 (n° 387613), qu'une prise de position formelle de l'administration sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal en réponse à une demande de rescrit présentée par un contribuable dans les conditions prévues par l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales a, eu égard aux effets qu'elle est susceptible d'avoir pour le contribuable et, le cas échéant, pour les tiers intéressés, le caractère d'une « décision ». Il est également constant (mais non contestable) que si une telle prise de position (plutôt qu'une « décision ») ne peut en principe, compte tenu de la possibilité d'un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, pas être contestée par le contribuable par la voie du recours pour excès de pouvoir, cette voie de droit est exceptionnellement ouverte lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent (*ibid.*).

Pour l'application de ces règles, le Conseil d'Etat a apporté deux précisions dans une décision du 2 juin 2025 ([CE, 9e et 10e ch., 2 juin 2025, n°493848](#)). D'une part, le recours pour excès de pouvoir n'est recevable que si la demande de rescrit est antérieure à l'opération. Et d'autre part, la jurisprudence Société Export Press, avec cette réserve, est applicable si le contribuable introduit un recours contre une « décision » par laquelle l'administration revient sur une prise de position antérieure qui lui était favorable.

LA COUR DE CASSATION APPORTE DES PRECISIONS RELATIVES A LA NOTION D'ÉVENEMENT SUSCEPTIBLE D'OUVRIRE UN NOUVEAU DÉLAI DE RECLAMATION EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LA FORTUNE

❖ Ce qu'il faut retenir :

En matière d'impôt sur la fortune, seul un événement influant sur le bien-fondé de l'imposition peut ouvrir un nouveau délai de réclamation. La découverte d'une fraude ne constitue pas un tel événement.

❖ Pour approfondir :

Dans un arrêt du 28 mai 2025 ([Cass. com., 28 mai 2025, n°23-18.760](#)), la Cour de cassation a apporté des précisions sur la notion d' « événement » susceptible de faire courir un nouveau délai de réclamation en matière d'impôt sur la fortune. Elle a notamment jugé qu'il résulte de l'article R* 196-1, c, du Livre des procédures fiscales que seul un fait de nature à exercer une influence sur le bien-fondé de l'imposition peut constituer l'événement susceptible de faire courir un nouveau délai de réclamation et qu'en revanche, la découverte de l'existence d'une fraude n'est pas, en soi, constitutive d'une situation nouvelle de nature à influencer le principe ou le montant de l'imposition.

L'affaire ayant donné lieu à cet arrêt concernait des sommes portées sur un compte ouvert auprès de la société Bernard L. Madoff Investment Securities LLC (la société BLMIS), qu'une contribuable française avait déclarées à l'actif de sa déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune au titre des années 2003 à 2012. Poursuivie par le liquidateur judiciaire de la société BLMIS, elle avait ensuite, le 2 juin 2017, conclu avec ce dernier un accord transactionnel qui avait eu pour effet de faire définitivement disparaître la créance qu'elle détenait dans la liquidation de la société BLMIS, pour la remplacer par une dette.

Quelques mois après la conclusion de cet accord, la contribuable avait demandé que l'ISF dont elle s'était acquittée au titre des années 2003 à 2012 fût recalculé en distrayant les sommes déclarées de l'actif et en ajoutant au passif la dette issue de l'accord transactionnel.

Appliquant les principes qui précèdent, la chambre commerciale de la Cour de cassation a refusé qu'un nouveau délai de réclamation fût ouvert à l'encontre des impositions prescrites, à l'exception de l'imposition due au titre de l'année 2012. S'agissant de cette dernière, la Cour a en effet relevé que la plainte du syndic chargé de la liquidation de la société BLMIS avait été signifiée à la contribuable le 8 mars 2011, et qu'il existait donc un passif déductible à la date du 1^{er} janvier 2012, jour du fait générateur de l'ISF dû au titre de l'année 2012. Pour la période antérieure à l'année 2012, aucun passif n'était en revanche déductible, faute de plainte connue, et ce nonobstant les fraudes commises dans le cadre de l'affaire Madoff.