

COMPTE-TENU DES REGLES RELATIVES A L'ORDRE D'IMPUTATION DES DEFICITS, LE CONSEIL D'ETAT LIMITE L'EXERCICE DU DROIT DE REPRISE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

❖ Ce qu'il faut retenir :

Dans une décision qui sera publiée au recueil Lebon, le Conseil d'Etat juge que « les déficits reportés sur les exercices suivants sont imputés sur les résultats bénéficiaires par ordre chronologique, en commençant par le déficit ou le reliquat de déficit le plus ancien, dès que les résultats de l'un de ces exercices font apparaître un bénéfice, (...) à concurrence de l'intégralité de ce bénéfice » (CE, 9e et 10e ch., 14 novembre 2025, n°493824, Société Faun Environnement). Il en tire d'importantes conséquences en ce qui concerne le droit de reprise de l'administration qui ne peut désormais plus porter, s'ils ont été réalisés durant des exercices prescrits, que sur les déficits qui n'avaient pas été imputés sur des bénéfices couverts par la prescription.

❖ Pour approfondir :

Favorable aux contribuables, cette limitation résulte de la combinaison des règles relatives à l'ordre d'imputation des déficits, issues du troisième alinéa de l'article 209 du Code général des impôts, et de celles de l'article L. 169 du Livre des procédures fiscales relatives au droit de reprise de l'administration. Précédemment, le Conseil d'Etat considérait que l'administration était en droit, sans aucune limite, de « discuter la réalité du déficit provenant de la période prescrite » dans le cadre de la reprise des résultats de la période non prescrite » (CE, plén. fisc., 4 nov. 1970, n° 75564, Sté Clinique Bon-Secours : Lebon, p. 636 ; Dr. fisc. 1971, n° 4, comm. 66, concl. J. Delmas-Marsalet ; Dr. fisc. 1970, n° 50, comm. 1428). Récemment, il avait d'ailleurs jugé que « Lorsque l'administration procède au contrôle fiscal d'une entreprise au titre d'un exercice, elle est fondée à exercer son pouvoir de contrôle et de rectification sur l'existence et le montant du déficit reportable, issu d'exercices antérieurs, même prescrits, dont cette entreprise déclare disposer à la clôture de l'exercice vérifié, alors même que ce déficit, qui n'a pas été imputé sur les bénéfices de cet exercice, est seulement susceptible d'affecter le résultat d'exercices ultérieurs par la voie du report déficitaire » (CE, 8e et 3e ch., 5 juill. 2023, n° 464928, SA ST Dupont : Dr. fisc. 2023, n° 29, act. 272).

Désormais, la possibilité de remettre en cause des déficits constatés au titre d'exercices prescrits est limitée. Certes, la décision Société Faun Environnement retient que, dans la lignée de la jurisprudence antérieure, « Lorsque l'administration procède, au titre d'un exercice, au contrôle fiscal d'une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés, elle est fondée à exercer son pouvoir de contrôle et de rectification sur l'existence et le montant du ou des déficits en report, issus d'exercices antérieurs, même prescrits, que cette entreprise a imputés sur les bénéfices de l'exercice vérifié ou dont elle déclare disposer à la clôture de cet exercice ».

Mais il en ressort également, ce qui vient limiter la portée de la jurisprudence antérieure et limiter le droit de reprise de l'administration, que, « En revanche, lorsqu'un déficit issu d'un exercice antérieur est (...) réputé avoir été entièrement imputé sur les résultats bénéficiaires d'exercices prescrits, l'administration fiscale n'est plus en droit d'exercer son pouvoir de contrôle et de rectification sur l'existence et le montant de ce déficit ». Cette nouvelle règle emporte également des conséquences dans les situations intermédiaires : « Lorsqu'un tel déficit a été pour partie seulement imputé, conformément à ces mêmes règles, sur les résultats bénéficiaires d'exercices prescrits, l'administration fiscale reste en droit d'exercer son pouvoir de contrôle et de rectification sur l'existence et le montant de ce déficit et peut en tirer les conséquences, dans la limite du reliquat de ce déficit non imputé sur les résultats bénéficiaires d'exercices prescrit ».

EN REFUSANT DE RENVOYER UNE QUESTION PRIORITAIRE DE CONSTITUTIONNALITE LE CONCERNANT, LE CONSEIL D'ETAT RESTREINT LA PORTEE DE L' "AMENDEMENT CHARASSE"

❖ Ce qu'il faut retenir :

Par une décision du 28 octobre 2025, le Conseil d'Etat a refusé de renvoyer au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur l' « amendement Charasse » (CE, 28 octobre 2025, n° 502 486, SAS Lilas France). Ce refus est paradoxalement favorable à la requérante, puisqu'il restreint le champ et les modalités d'application de ce dispositif.

❖ Pour aller plus loin :

Codifié sous le sixième alinéa de l'article 223 B du Code général des impôts, le mécanisme dit « amendement Charasse » limite – au moyen de leur réintégration dans les résultats du groupe – les effets de la déductibilité des charges financières dans le cas d'une acquisition à titre onéreux, par une société membre d'un groupe fiscalement intégré, des titres d'une société qui est intégrée à ce groupe, si l'acquisition a été effectuée auprès de la personne physique ou morale qui contrôle le groupe. Dans une décision qui avait été critiquée par la doctrine universitaire, le Conseil constitutionnel avait précédemment refusé de déclarer l'inconstitutionnalité de principe de ce dispositif, en retenant que s'il déroge au droit commun, il est destiné à « éviter un cumul d'avantages fiscaux » en cas de vente à soi-même, et ne porte donc pas atteinte au principe d'égalité (Cons. const., 20 avril 2018, n° 2018-701 QPC, Sté Mi Développement 2).

Les modalités d'application de ce dispositif ont ensuite été contestées par la société Lilas France. Au soutien d'une demande de renvoi d'une QPC, elle considérait, d'une part, que, pour le calcul des charges financières à réintégrer, le prix d'acquisition des titres n'est réduit du montant des fonds apportés à la société cessionnaire qu'en cas d'augmentation de capital réalisée simultanément à l'acquisition de ces titres, et qu'une telle réduction n'est pas accordée si l'acquisition est financée par un apport. Le Conseil d'Etat n'a toutefois pas admis la validité de cette analyse, en jugeant que les dispositions de l' « amendement Charasse » « ne visent que les opérations d'achat de titres, à l'exclusion des opérations d'apports de titres rémunérées par des titres de la société cessionnaire, qui ne sont pas susceptibles de créer des charges financières pour cette dernière ». Il a, ce faisant, limité le champ d'application de l' « amendement Charasse », ce qui était certainement l'objectif de la requérante dans le cadre d'un pourvoi dirigé contre un arrêt de la cour administrative d'appel de Paris rendu à son détriment (CAA Paris, 17 janvier 2025, n° 23PA05010), qui retient une conception extensive du champ d'application du sixième alinéa de l'article 223 B du Code général des impôts.

D'autre part, le Conseil d'Etat a jugé que lorsqu'il s'applique, le mécanisme de l' « amendement Charasse » conduit à ne pas inclure la valeur des titres apportés au sein du prix d'acquisition qui est utilisé pour calculer le ratio de la quote-part de charges financières à réintégrer. A nouveau, ce refus de renvoi d'une QPC au Conseil constitutionnel est favorable aux contribuables, puisqu'il est justifié par une limitation de la portée de l'« amendement Charasse ».

LE CONSEIL D'ETAT PRECISE LES REGLES DE QUALIFICATION DES ESPACES DE « COWORKING » AU TITRE DE LA TAXE ANNUELLE SUR LES LOCAUX A USAGE DE BUREAUX, LES LOCAUX COMMERCIAUX, LES LOCAUX DE STOCKAGE ET LES SURFACES DE STATIONNEMENT

❖ Ce qu'il faut retenir :

Dans une décision qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon, le Conseil d'Etat retient que pour qualifier des locaux passibles de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement, dont les règles relatives aux conditions d'exonération diffèrent selon la qualification juridique, « seule doit être prise en compte l'utilisation effective des locaux au 1er janvier de l'année d'imposition soit comme bureaux, soit pour la réalisation d'une activité de commerce ou de prestation de services à caractère commercial ou artisanal » (CE, 8e et 3e ch., 12 nov. 2025, n°494253, Société Deskodine).

❖ Pour approfondir :

Dans l'affaire dont il était saisi, le Conseil d'Etat a appliqué cette règle à des espaces de « coworking » qu'une société mettait à disposition de ses clients, auxquels étaient proposés, outre la mise à disposition d'espaces de travail, des services complémentaires (services d'accueil, de conciergerie, d'accès à des espaces de cuisine et de convivialité ou encore de bien-être). Dans la mesure où ces espaces, « munis de tous les équipements et abonnements nécessaires à leur utilisation, n'en demeurent pas moins utilisés effectivement comme bureaux par les clients à la disposition desquels ils sont mis par cette société », le Conseil d'Etat a considéré qu'ils devaient être taxés comme des locaux à usage de bureaux et non comme des locaux commerciaux, « sans qu'ait d'incidence sur cette qualification la circonstance, invoquée par la requérante, que l'activité de la société Deskopolitan revêtirait une nature commerciale ».

APPRECIATION DE LA PROPORTIONNALITE DE LA TAXE D'ENLEVEMENT DES ORDURES MENAGERES LORSQU'UN ETABLISSEMENT PUBLIC DE COOPERATION INTERCOMMUNALE A FISCALITE PROPRE ADHERE A UN SYNDICAT MIXTE

❖ Ce qu'il faut retenir :

La taxe d'enlèvement des ordures ménagères peut être instituée par toute commune ou établissement public de coopération intercommunale assurant la collecte des ordures ménagères. Elle permet alors de financer une partie des dépenses du service de collecte et de traitement des déchets ménagers et des déchets. Compte-tenu des règles applicables, elle suscite un important contentieux dont il ressort, notamment, que son taux doit être proportionné au montant des dépenses exposées pour le service qu'elle finance.

Dans une décision en date du 12 novembre 2005 qui sera mentionnée dans les tables du recueil Lebon, le Conseil d'Etat a jugé que dans l'hypothèse où un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre adhère pour l'exercice de la compétence en matière de collecte et de traitement des déchets ménagers et assimilés à un syndicat mixte et décide d'instituer et de percevoir la taxe d'enlèvement des ordures ménagères pour son propre compte, « le caractère proportionné du taux de la taxe ainsi instituée s'apprécie, non au regard du montant de la contribution versée par cet établissement à ce syndicat, mais au regard du montant des dépenses exposées par le syndicat mixte pour assurer ce service sur le territoire de l'établissement public concerné » (CE, 8e et 3e ch., 12 nov. 2025, n°501632, SARL Famar).

❖ Pour approfondir :

L'obligation de proportionnalité résulte de ce que la taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'a pas le caractère d'un prélèvement opéré sur les contribuables en vue de pourvoir à l'ensemble des dépenses budgétaires, mais a exclusivement pour objet de couvrir les dépenses exposées par la commune ou l'établissement public de coopération intercommunale compétent pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et des déchets et non couvertes par des recettes non fiscales affectées à ces opérations. Selon une jurisprudence constante du Conseil d'Etat, le produit de cette taxe et, par voie de conséquence, son taux, ne doivent pas être manifestement disproportionnés par rapport au montant des dépenses exposées pour ce service, déduction faite, le cas échéant, du montant des recettes non fiscales de la section de fonctionnement (CE, 31 mars 2014, n° 368111, 368123 et 368124, Société Auchan France ; Ou CE, 22 octobre 2021, n° 434900, Métropole de Lyon).

Dans la décision SARL Famar, le Conseil d'Etat a par ailleurs jugé que, lorsqu'une communauté d'agglomération instituant la taxe d'enlèvement des ordures ménagères sur son territoire fusionne ultérieurement avec une communauté de communes, la délibération applicable sur le territoire de l'ancienne communauté d'agglomération peut être maintenue au profit de celle qui l'avait absorbée, sans toutefois pouvoir excéder le terme de la cinquième année suivant la fusion.

LE CONSEIL D'ETAT RETIENT QUE POUR LEUR IMPOSITION EN FRANCE, DES LLC DE L'ETAT DE CALIFORNIE PEUVENT ETRE ASSIMILEES A DES SOCIETES PAR ACTIONS SIMPLIFIEES

❖ Ce qu'il faut retenir :

Il est constant que pour le traitement fiscal d'une opération impliquant une société de droit étranger, la méthodologie qui doit être suivie implique, en premier lieu, d'identifier, 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 une société de droit étranger est assimilable. Compte tenu de ces constatations, il convient ensuite de déterminer le régime applicable à l'opération litigieuse au regard de la loi fiscale française (CE, Plénière, 24 novembre 2014, n° 363556, Société Artémis SA). La mise en œuvre de cette méthodologie a conduit le Conseil d'Etat à juger, dans une décision du 12 novembre 2025 qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon, qu'une *Limited Liability Company* de l'Etat de Californie est assimilable à une société par actions simplifiée française (CE, 8e et 3e ch., 12 nov. 2025, n°502894).

❖ Pour approfondir :

Dans une affaire portant sur la soumission d'une LLC de de l'Etat de Californie à l'impôt sur les sociétés à raison du montant des loyers qu'elle avait renoncé à percevoir auprès des parents de l'un de ses associés, le Conseil d'Etat a retenu que son assimilation à une SAS française résultait des indices suivants : d'une part, les associés ne pouvaient pas être engagés ou rendus personnellement responsables, au-delà de leurs apports de capitaux à la société, au titre de dépenses, dettes ou obligations de celle-ci ; et d'autre part, ces associés disposaient d'une « grande liberté dans la détermination de clauses statutaires essentielles, dont il a été fait usage dans le cas de la société Carmejane LLC, notamment quant aux pouvoirs conférés à son gestionnaire et à la possibilité de protéger le caractère familial du capital, en particulier par le rachat prioritaire par les associés restants des parts dont la cession serait envisagée par l'un d'entre eux ».

Le Conseil d'Etat en a déduit que, s'agissant des loyers en litige, cette société était passible de l'impôt sur les sociétés en France à raison de sa forme sociale en application des dispositions combinées du 1 de l'article 206 et de l'article 1655 quinquies du Code général des impôts, sans qu'il soit besoin d'examiner la nature et le caractère lucratif de son activité.

INAPPLICABILITE DE L'ARTICLE 123 BIS DU CODE GENERAL DES IMPOTS A UNE STRUCTURE A L'ACTIF DE LAQUELLE EST INSCRIT LE DROIT A L'IMAGE D'UN SPORTIF PROFESSIONNEL DONT LA VALEUR EST SUPERIEURE A PLUS DE 50% DES AUTRES ACTIFS

❖ Ce qu'il faut retenir :

Relatif aux sociétés étrangères contrôlées, l'article 123 bis du Code général des impôts permet d'imposer en France les personnes physiques y domiciliées qui réalisent des bénéfices à l'étranger par l'intermédiaire d'entités qu'elles contrôlent et qui sont établies dans des Etats ou territoires dans lesquels elles sont soumises à un régime fiscal privilégié. Parmi plusieurs conditions, il faut que l'actif ou les biens de l'entité contrôlée soient constitués, à hauteur de la moitié au moins de la valeur totale, de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants. Dans une décision du 12 novembre 2025 qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon, le Conseil d'Etat a jugé que pour l'appréciation de cette dernière condition, il convient de retenir la valeur réelle des éléments d'actif de l'entité. Puis il a précisé que l'administration est toutefois fondée, en l'absence d'argumentation du contribuable tendant à démontrer que la valeur réelle de ces éléments d'actif s'écarte de la valeur pour laquelle ils sont inscrits en comptabilité, à retenir cette dernière valeur (CE, 8e et 3e ch., 12 nov. 2025, n°501567)

❖ Pour approfondir :

En l'espèce, l'application de ces règles a conduit le Conseil d'Etat à donner gain de cause au contribuable. Pour faire valoir que l'actif de la société qu'il contrôlait n'était pas principalement constitué de valeurs mobilières, de créances, de dépôts ou de comptes courants, ce dernier avait produit une expertise dont il ressortait que l'actif incorporel correspondant à la concession de son droit à l'image à la société contrôlée représentait 55,5 % de son actif. Dès lors que cette expertise n'avait pas été critiquée, l'administration ne pouvait pas se prévaloir de la valeur de cet actif figurant sur la situation comptable établie par la société.

PRELEVEMENT PRECIPUTAIRE EFFECTUE PAR LE CONJOINT SURVIVANT ET DROIT DE PARTAGE

❖ Ce qu'il faut retenir :

Un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation publié au bulletin retient que le prélèvement précipitaire effectué par le conjoint survivant, en application de l'article 1515 du code civil, ne constitue pas une opération de partage. Il ne peut, dès lors, être soumis au droit de partage prévu à l'article 746 du code général des impôts (Cass. com., 5 nov. 2025, n°23-19.780).

❖ Pour approfondir :

Après avoir relevé que le prélèvement effectué sur la communauté par le conjoint survivant en vertu d'une clause de préciput, régi aux articles 1515 à 1519 du code civil, possède un effet rétroactif qui pourrait conduire à l'assimiler à un partage, la chambre commerciale a estimé qu'un tel prélèvement doit être distingué de l'opération de partage à trois égards. D'une part, il « intervient, selon les termes mêmes de l'article 1515 du code civil, avant tout partage ». D'autre part, il est effectué sans contrepartie, et les biens prélevés en exécution de ce droit ne s'imputent pas sur la part de l'époux bénéficiaire. Enfin, « son exercice relève d'une faculté unilatérale et discrétionnaire de celui-ci ».

CONDITIONS DE DEDUCTION DE LA TVA PAYEE LORS D'OPERATIONS PREALABLES A LA CONSTITUTION D'UNE SOCIETE

❖ Ce qu'il faut retenir :

Dans une décision du 14 novembre 2025 qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon, le Conseil d'Etat a jugé que dans l'hypothèse dans laquelle une société X qui est le futur associé d'une société Y a payé la TVA afférente à des opérations préalables à la constitution de la société Y, seule la société X, qui a payé la TVA, est en droit de la déduire. La société Y, constituée postérieurement au paiement, ne dispose en revanche pas du droit de déduire la TVA dont il s'agit (CE, 9e et 10e ch., 14 nov. 2025, n°490867, Société Rennes-Les Jardins de Lucile).

❖ Pour approfondir :

En l'espèce, la TVA en litige avait été mentionnée sur des factures établies entre janvier 2014 et décembre 2016 et afférentes à des opérations préalables à la constitution, le 24 octobre 2018, de la société Rennes-Les Jardins de Lucile. Elle avait été supportée par sa future associée, la société Aiguillon Résidences. Selon le Conseil d'Etat, cette TVA n'était dès lors, en principe, déductible que par cette dernière, en application des dispositions de l'article 271 du code général des impôts. La circonstance que la société Rennes-Les Jardins de Lucile aurait repris, lors de sa constitution, sur le fondement de l'article 1843 du code civil, les engagements pris pour son compte par sa future associée, la société Aiguillon Résidences, a été jugée inopérante.

CONDITIONS D'EXISTENCE D'UNE SOCIETE DE FAIT PERMETTANT, DANS LE CAS D'UNE ACTIVITE DE LOCATION MEUBLEE EXERCEE PAR DES COPROPRIETAIRES INDIVIS, DE REFUSER L'APPLICATION DU REGIME DES MICRO-ENTREPRISES

❖ Ce qu'il faut retenir :

Dans une décision du 14 novembre 2025 qui sera mentionnée aux tables du recueil Lebon, le Conseil d'Etat a jugé que le régime des micro-entreprises (article 50-0 du Code général des impôts) n'est pas applicable aux sociétés créées de fait. Il a ensuite ajouté que l'existence d'une société de fait pour l'exploitation d'une entreprise, dont la charge de la preuve incombe à la partie qui l'invoque, est subordonnée tant aux apports faits à cette entreprise par plusieurs personnes qu'à la participation de celles-ci à la direction et au contrôle de l'affaire, ainsi qu'aux bénéfices ou aux pertes (CE, 9e et 10e ch., 14 nov. 2025, n°495516). Ceci l'a conduit à juger que des propriétaires indivis exerçant une activité de location meublée peuvent bénéficier du régime des micro-entreprises lorsqu'un seul d'entre eux assure la gestion de l'entreprise, sous réserve de respecter les seuils prévus par la loi.

❖ Pour approfondir :

Pour statuer ainsi, le Conseil d'Etat a retenu que l'affectation de biens détenus en indivision à l'exploitation d'une entreprise permet de regarder comme remplie la condition tenant à l'existence d'apports faits à cette entreprise par les copropriétaires indivis, qui acquièrent, du fait même de cette qualité, celle de co-exploitants au regard de la loi fiscale. Mais il a aussi considéré que cette circonstance ne suffit pas, par elle-même, à caractériser l'existence entre eux d'une société de fait, en l'absence de participation de chacun des copropriétaires indivis à la direction et au contrôle de l'affaire, ainsi qu'aux bénéfices ou aux pertes.