

Adoption de la loi de financement de la sécurité sociale et, dans l'attente de la loi de finances initiale pour 2026, d'une « loi spéciale »

❖ Ce qu'il faut retenir :

Adoptée en décembre 2025, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2026 comporte des mesures fiscales, dont celles qui accroissent le taux de la contribution sociale généralisée qui frappe plusieurs types de revenus patrimoniaux. La loi de finances initiale pour 2026 n'ayant pour sa part pas été adoptée avant le 31 décembre 2025, une « loi spéciale » autorise par ailleurs le gouvernement, à titre provisoire, à collecter les impôts, à engager certaines dépenses, et à procéder aux emprunts nécessaires pour les financer. Après en avoir délibéré en Conseil des Ministres le 19 janvier 2026, le Gouvernement a, le 20 janvier 2026, engagé sa responsabilité sur la partie « recettes » du projet de lois de finances modifié, dans les conditions prévues par le troisième alinéa de l'article 49 de la Constitution. En l'absence de censure, le Gouvernement espère que le texte définitif pourra ensuite être adopté durant la première quinzaine du mois de février.

❖ Pour approfondir :

La loi n° 2025-1403 du 30 décembre 2025 de financement de la sécurité sociale pour 2026 rehausse le taux de la contribution sociale généralisée (CSG) sur certains revenus du patrimoine et de placement. Il pourrait en résulter une augmentation annuelle de ses recettes d'environ 1,5 Mds €, au moyen d'une fragmentation des taux applicables en fonction de la nature des revenus. A cet effet, l'article 12 de la loi modifie l'article L. 136-8 du Code de la Sécurité Sociale, qui dispose désormais que le taux de la CSG est de 10,6 % (contre 9,2 % précédemment) dans le cas des revenus de capitaux mobiliers et des plus-values mobilières incluses dans le champ des contributions sociales, ainsi que dans le cas des revenus provenant de la location meublée non professionnelle. Les autres revenus fonciers (location nue), les plus-values immobilières et les produits de l'assurance-vie restent, sous certaines conditions, frappés d'un taux égal 9,2 %. Il en résulte, dans le premier cas, un taux global de prélèvements sociaux égal à 18,6 %. Ce nouveau taux s'applique aux revenus perçus à compter du 1er janvier 2026 chaque fois que le mécanisme de collecte applicable est celui de la retenue à la source (ce qui n'ira pas sans poser des difficultés pratiques pour les agents payeurs) et aux revenus perçus en 2025 chaque fois qu'ils sont perçus par voir de rôle, et déclarés en 2026 (cas des plus-values mobilières et des revenus provenant de la location meublée non professionnelle), ainsi soumis à un cas de « petite rétroactivité ».

S'agissant des finances de l'Etat, l'absence d'adoption de la loi de finances initiale a conduit le Parlement à adopter la « loi n° 2025-1316 du 26 décembre 2025 spéciale prévue par l'article 45 de la loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances », dite « loi spéciale ». Il est prévu qu'elle ne régit qu'une situation provisoire, dans l'attente de l'adoption, en 2026, de la loi de finances pour 2026. Ainsi, l'article premier de la « loi spéciale » autorise l'État à percevoir les impôts existants, dans l'attente de l'entrée en vigueur de la loi de finances initiale pour 2026. Pour leur part, les deuxième et troisième articles organisent le reversement aux collectivités locales des prélèvements opérés sur les recettes de l'Etat et l'autorisation donnée à l'Etat de procéder à des emprunts. En matière de dépenses, le « décret n° 2025-1397 du 29 décembre 2025 portant répartition des crédits relatifs aux services votés pour 2026 » permet de les engager, sachant que les ouvertures de crédits sont limitées à ce que prévoyait la loi de finances pour 2025 et au minimum de crédits que le Gouvernement juge indispensable pour poursuivre l'exécution des services publics.

La question de la durée d'application de ce dispositif transitoire reste incertaine. Le 20 janvier 2026, le Gouvernement a en effet engagé sur la partie « recettes » d'un texte de compromis, dans les conditions prévues par le troisième alinéa de l'article 49 de la Constitution. S'il devait ne pas être censuré, la partie « dépenses » pourrait ensuite être examinée.

Jurisprudence fiscale du Conseil d'Etat pour la période allant du 15 décembre 2025 au 15 janvier 2026

❖ Ce qu'il faut retenir :

Entre le 15 décembre 2025 et le 15 janvier 2026, le Conseil d'Etat a rendu plusieurs décisions en matière de taxes locales et en matière procédurale. Il a également renvoyé au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la taxe sur les rachats d'actions, et statué sur les conséquences d'un changement d'activité lorsque le contribuable entend reporter des déficits en arrière. Il a également rendu une décision portant, pour l'application des conventions fiscales internationales, sur la charge de la preuve en matière de « bénéficiaire effectif », et une autre décision relative à l'application de l'exonération au titre de la résidence principale lorsque les époux ont des résidences principales séparées.

❖ Pour approfondir :

En matière de fiscalité locale, le Conseil d'Etat a rendu deux décisions intéressantes portant sur la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. La première rejette des griefs tirés de ce qu'elle serait inconstitutionnelle et confiscatoire, avant de rappeler les conditions dans lesquelles des exonérations peuvent être accordées (CE, 8e et 3e ch., 23 décembre 2025, n°497209, Société Maevic). Et la seconde applique une jurisprudence constante en ce qui concerne sa nécessaire proportionnalité (CE, 3e ch., 23 décembre 2025, n°496106).

S'agissant de la valeur locative qui sert de base à plusieurs impositions locales, le Conseil d'Etat a jugé que l'application d'un coefficient d'entretien est constitutive d'une erreur de droit (CE, 8e ch., 22 décembre 2025, n°474931). Dans une décision relative au coefficient de pondération applicable pour déterminer la valeur locative, il a dit pour droit « que, pour le calcul de la valeur locative d'une propriété bâtie relevant de l'article 1498 du code général des impôts, les coefficients de pondération de superficie mentionnés à l'article 324 Z de l'annexe III (au CGI) ne sont pas applicables aux surfaces utilisées pour une activité correspondant à l'affectation principale de ce local, appréciée au regard de la catégorie dans laquelle il est classé. Ces coefficients peuvent en revanche s'appliquer aux surfaces dont l'utilisation ne correspond pas à cette activité, même lorsqu'elles sont nécessaires à son exercice », avant d'appliquer ces règles à un EHPAD (CE, 9e et 10e ch., 15 décembre 2025, n°488207, Fondation Saint-Charles). Et dans une décision relative au mécanisme de lissage au titre de la valeur locative, il a relevé que ce dernier « s'applique, dans les mêmes conditions, à la variation de la valeur locative résultant d'un changement d'affectation de bâtiments et terrains qui, alors qu'ils revêtaient auparavant un caractère industriel, deviennent des locaux professionnels, ou de locaux anciennement professionnels acquérant, du fait d'un changement d'affectation, un caractère industriel » (CE, 8e ch., 17 décembre 2025, n°503898, SASU Daniel Féron Logistique).

S'agissant du redevable de la taxe d'habitation en cas de résiliation judiciaire d'un bail, il ressort d'une décision du 30 décembre 2025 « d'une part, que l'administration doit établir la taxe afférente à chaque habitation au nom de la personne qui en a la jouissance effective et, à défaut seulement, au nom de la personne qui en a la disposition et, d'autre part, que lorsqu'une habitation meublée demeure en fait inoccupée, le redevable de la taxe d'habitation est le locataire ou le titulaire d'un droit d'occupation ou, à défaut, le propriétaire, s'il en a la jouissance effective » (CE, 3e et 8e ch., 30 décembre 2025, n°497932). Par ailleurs, en matière de CVAE, il convenait, en 2012, d'appliquer les

dispositions du plan comptable général comme suit : « Ce plan précisait que, si l'entité retenait la méthode à l'avancement et était en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, les produits contractuels étaient comptabilisés en chiffre d'affaires puis régularisés, le cas échéant, à la hausse comme à la baisse, pour dégager le résultat à l'avancement. En revanche, lorsque l'entité retenait la méthode à l'avancement mais n'était pas en mesure d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'était dégagé et le montant inscrit en chiffre d'affaires était limité à celui des charges ayant concouru à l'exécution du contrat » (CE, 8e et 3e ch., 17 décembre 2025, n°496615, Société Alstom Transport).

En matière de cotisation foncière des entreprises, une importante décision a précisé les règles applicables en cas de fermeture d'établissement. Il en ressort, d'une part, que « la fermeture d'un établissement accompagnée de l'ouverture par le même redevable d'un nouvel établissement ne peut, quel que soit le lieu d'implantation du nouvel établissement, être regardée comme une cessation d'activité, sans transfert, ouvrant droit au dégrèvement prévu par les dispositions du deuxième alinéa du I de l'article 1478 du code général des impôts (...) qu'en cas de changement d'activité. Un tel changement peut notamment résulter d'un changement de nature de l'activité exercée ou, alors même que le contribuable poursuit une activité de même nature, de modifications substantielles intervenues dans les conditions d'exploitation ». D'autre part, « la fermeture d'un établissement accompagnée de l'ouverture par le même redevable d'un nouvel établissement dans une autre commune doit être regardée comme une création d'établissement au sens des dispositions du II de l'article 1478 du code général des impôts. Tel n'est en revanche pas le cas lorsque le nouvel établissement est créé dans la même commune que celle sur le territoire de laquelle était implanté l'établissement d'origine, sauf changement d'activité. Un tel changement est apprécié dans les mêmes conditions que celles énoncées au point précédent » (CE, 9e et 10e ch., 15 décembre 2025, n°490769, Société Le Seyec).

Et s'agissant du délai de reprise applicable en cas de taxes d'urbanisme, une décision du 15 décembre 2025 a précisé « que les constructions ou aménagements réalisés sans autorisation ou en infraction aux obligations résultant de l'autorisation de construire ou d'aménager donnent lieu, quelle que soit leur date de réalisation, à assujettissement à la taxe d'aménagement dès lors qu'ils ont été constatés par un procès-verbal d'infraction établi à compter du 1er mars 2012 » (CE, 9e et 10e ch., 15 décembre 2025, n°499609).

En matière procédurale, trois décisions peuvent être signalées. D'une part, celle dont il ressort que si des époux ont la qualité de codébiteurs solidaires de l'impôt sur le revenu et sont réputés se représenter mutuellement dans les instances relatives à la dette fiscale, il en va autrement « dans l'hypothèse où des époux précédemment soumis à imposition commune ont divorcé ou sont dans l'une des situations d'impositions distinctes prévues au 4 de l'article 6 du code général des impôts à la date de la notification de la décision par laquelle l'administration fiscale rejette la réclamation formée contre les rectifications apportées aux revenus perçus au cours de la période d'imposition commune, la notification de cette décision à l'un des époux ne fait pas courir le délai de recours prévu à l'article R. 199-1 du livre des procédures fiscales à l'encontre de l'autre époux lorsque l'administration a été informée du changement de situation justifiant des impositions distinctes, et de l'adresse de l'autre époux. En ce cas, en l'absence de notification individuelle à ce dernier de la décision de rejet de la réclamation, celui-ci peut saisir sans délai le tribunal administratif à moins qu'il ne soit établi qu'il a eu connaissance de cette décision. Dans cette dernière hypothèse, le délai de recours ne peut, sauf circonstance exceptionnelle, excéder un an à compter de la date où il a eu connaissance de la décision » (CE, 9e et 10e ch., 19 décembre 2025, n°499976).

D'autre part, « si l'administration peut, à tout moment de la procédure, invoquer un nouveau motif de droit propre à justifier l'imposition, une telle substitution de base légale ne saurait avoir pour effet de priver le contribuable des garanties de procédure prévues par la loi compte tenu de la base légale substituée et notamment de la faculté, prévue par les articles L. 59 et L. 59 A du livre

des procédures fiscales, de demander la saisine de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, lorsque celle-ci est compétente pour connaître du différend. Lorsque l'administration demande, devant le juge, que l'imposition, initialement fondée sur les dispositions régissant la détermination d'une catégorie de revenus soit maintenue en faisant application des dispositions régissant la détermination d'une autre catégorie de revenus, il appartient au juge de l'impôt de rechercher si, eu égard à la nature du différend qui persistait entre le contribuable et l'administration, l'application de règles différentes de détermination du bénéfice taxable soulève des questions entrant dans le champ de compétence de la commission que le contribuable n'aurait pas été en mesure de soumettre à son avis » (CE, 3e et 8e ch., 23 décembre 2025, n°491806).

Enfin, s'agissant des demandes qui peuvent être formulées par un contribuable devant le juge en cas d'acceptation partielle de sa réclamation, le Conseil d'Etat a retenu que « lorsque l'administration fiscale, saisie d'une réclamation d'un contribuable à hauteur d'un certain montant d'imposition, prononce le dégrèvement partiel de cette imposition, ce contribuable n'est recevable à saisir le tribunal administratif de conclusions tendant à la décharge de cette même imposition que dans la mesure où, ajoutées au dégrèvement prononcé par l'administration, ces conclusions ne portent pas sur un dégrèvement d'un montant supérieur à celui qu'il a demandé dans sa réclamation initiale. Il en va ainsi quels que soient les motifs pour lesquels l'administration a prononcé le dégrèvement » (CE, 8e et 3e ch., 23 décembre 2025, n°503744, SCI Yan).

Le 12 janvier 2026, le Conseil d'Etat a par ailleurs renvoyé au Conseil constitutionnel une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la taxe sur les rachats d'actions (CE, 8° et 3° ch., 12 janvier 2026, n° 508944, 508946, 508968, Carrefour SA, Téléperformance SE, et SPIE Batignolles). Après qu'il a jugé que cette taxe n'est pas rétroactive et qu'elle ne porte pas atteinte à des situations légalement acquises, il a indiqué que les requérantes n'étaient pas fondées à soutenir qu'elle était incompatible avec les articles 4 et 5 de la directive « Mères-Filiales », devant conduire à écarter partiellement leur application et, par voie de conséquence, à considérer qu'elles instaurent une atteinte au principe d'égalité corrélative dans les situations purement internes. Puis il a relevé qu'en revanche, les dispositions législatives contestées étaient susceptibles de méconnaître « le principe d'égalité devant la loi et le principe d'égalité devant les charges publiques en ce qu'elles font reposer l'assiette des taxes en litige sur des critères qui ne seraient pas objectifs et rationnels en fonction des buts que le législateur s'est proposé et qui sont susceptibles de conduire à faire peser sur les contribuables concernés, pour des opérations de rachat de titres suivies de leur annulation conduites dans des conditions financières identiques, une charge fiscale significativement différente selon l'existence et le montant des primes liées au capital inscrites au bilan de la société redevable », ce qui l'a conduit à renvoyer une question prioritaire de constitutionnalité au Conseil constitutionnel.

Le 23 décembre 2025, le Conseil d'Etat avait précédemment statué sur les conséquences d'un changement d'activité sur les demandes de report en arrière de déficits. Dans une décision qui sera mentionnée aux tables (CE, 8e et 3e ch., 23 décembre 2025, n°500342, SARL Immofaq), il a fait prévaloir la réalité économique sur les apparences juridiques, et jugé « que l'option en faveur du report en arrière du déficit d'un exercice sur le résultat de l'exercice précédent n'est ouverte qu'à la condition que la société contribuable puisse être regardée, lors de l'exercice au titre duquel elle a constaté un déficit, comme la même entreprise que celle ayant réalisé un bénéfice lors de l'exercice précédent et ayant été imposée à ce titre. Par suite, une telle option n'est pas ouverte lorsque la société a, au cours de l'un des deux exercices en cause, modifié son activité réelle de telle sorte qu'elle n'est plus, en réalité, la même entreprise ».

S'agissant de l'application des conventions fiscales internationales, le Conseil d'Etat a, le 15 décembre 2025, rejeté le second pourvoi présenté dans l'affaire Société Planet (CE, 9e et 10e ch., 15 décembre 2025, n°497803, Société Planet). Entre autres, il s'est fondé sur la circonstance que la requérante n'apportait pas la preuve, qui lui incombait, que le bénéficiaire effectif de certains

paiements résidait en Belgique, de sorte qu'il convenait d'appliquer la convention liant la France et la Nouvelle-Zélande, et non la convention franco-belge. Or, à la différence de la seconde, la première ne s'opposait pas l'application de la retenue à la source en litige.

Enfin, il convient de signaler une intéressante décision relative à l'exonération, en matière de plus-values immobilières, de la cession d'une résidence principale. Le 15 décembre 2025, le Conseil d'Etat a jugé qu'en cas de pluralité de cédants, le respect de la condition relative au fait que le bien cédé est constitutif d'une résidence principale s'apprécie pour chacun des cédants. Par suite, « l'exonération ne porte que sur la fraction de plus-value revenant à celui ou ceux des cédants dont le bien constitue la résidence principale au jour de la cession, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que les cédants soient soumis à la règle de l'imposition commune prévue par les dispositions du 1 de l'article 6 du code général des impôts » (CE, 9e et 10e ch., 15 décembre 2025, n°496235).

Fiscalité successorale : les conditions permettant de bénéficier du régime « Dutreil » doivent être appréciées à la date du décès, et non à la date du dépôt de la déclaration de succession

❖ Ce qu'il faut retenir :

Dans un arrêt du 17 décembre 2025 (Cass. com., 17 déc. 2025, n°24-17.415), la Cour de cassation a précisé que pour l'application de l'article 787 B du code général des impôts, qui permet l'exonération des droits de mutation à titre gratuit, à concurrence de 75 % de leur valeur, des parts ou des actions d'une société ayant une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (régime « Dutreil »), le caractère opérationnel des sociétés, dont les titres sont transmis, doit être apprécié « au jour du décès, fait générateur de l'impôt, et non au jour de la déclaration de succession ».

❖ Pour approfondir :

Au cas d'espèce, une contribuable entendait bénéficier du régime « Dutreil » (exonération à hauteur de 75% des parts reçues) au motif qu'à la date de la déclaration de succession, la société transmise était une holding animatrice. L'administration fiscale avait refusé cette exonération car elle considérait que la société n'était pas une holding animatrice de son groupe à la date du décès. En se fondant sur le fait que l'article 720 du code civil dispose que les successions s'ouvrent par le décès, la chambre commerciale de la Cour de cassation a refusé de faire droit à la position de la contribuable.

Elle a ensuite ajouté que la charge de la preuve pèse, en la matière, sur les contribuables, et non sur l'administration : « Il appartient au redevable, qui entend bénéficier de l'exonération prévue à l'article 787 B du code général des impôts, de rapporter la preuve que les filiales de la société holding, dont les titres lui ont été transmis, exercent une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou libérale au sens de ce texte ».

Pilier 2 de l'OCDE : adoption d'un nouvel accord, dit « Side-by-Side Package »

❖ Ce qu'il faut retenir :

Le 5 janvier 2026, les 147 Etats et territoires qui collaborent au sein du « Cadre inclusif OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS) » ont approuvé un document précisant certaines conditions de mise en œuvre du « Pilier 2 », qui organise une imposition minimale égale à 15 % des bénéfices des entreprises multinationales selon une logique « pays par pays ». Intitulé « Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package », ce document tient compte, notamment, de l'absence de participation des Etats-Unis d'Amérique au système de droit commun et des demandes légitimes des entreprises de ne plus subir un système trop complexe.

❖ Pour approfondir :

Dans le communiqué de presse qui accompagne le document intitulé « Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package » qui a été adopté le 5 janvier 2026, l'OCDE indique qu'il « constitue un compromis politique et technique majeur qui posera les fondations de la stabilité et de la sécurité juridique du système fiscal international. Il préservera les acquis obtenus dans le cadre de l'impôt minimum mondial et garantira la capacité de l'ensemble des juridictions, en particulier les pays en développement, d'exercer leurs droits d'imposition prioritaires sur les bénéfices générés sur leur territoire ».

Dans les grandes lignes, le document prévoit :

- la création d'une première règle de simplification permanente (« Simplified ETR Safe Harbour ») qui, contrairement aux règles de simplification transitoires qui sont pour l'essentiel fondées sur les données du CbCR (Country by Country Reporting) fiscal, prendra en compte les données des états financiers consolidés du groupe, en procédant à un calcul par pays, sans calcul préalable par entité ;
- la prolongation pour un an (jusqu'en 2027 et non plus jusqu'en 2026) des règles de simplification transitoires basées sur le CbCR fiscal ;
- l'introduction de règles de « Safe Harbour » pour les incitations fiscales fondées sur la substance (« Substance-based Tax Incentive Safe Harbour ») ;
- et la mise en œuvre d'une solution juxtaposée, dite « Side-by-Side System », qui est fondée sur l'idée selon laquelle plusieurs Etats ou territoires ont adopté des dispositifs dont les objectifs sont similaires aux règles Pilier 2. Par suite, le document du 5 janvier 2026 prévoit des règles de « Safe Harbour » qui consistent en l'absence d'application des règles IIR et UTPR (mais pas QDMTT) lorsque le groupe a son siège dans un Etat ou territoire qui remplit les conditions pour être considéré comme disposant d'un « régime fiscal éligible ».