

DROIT FISCAL INTERNATIONAL

Lettre de Jurisprudence

2026 – 2^{eme} trimestre

Lyès Kaci

AVOCAT A LA COUR

DROIT FISCAL INTERNATIONAL

Propos liminaire sur la chronologie de l'impôt

Trop souvent, l'impôt est appréhendé à travers ses aspects les plus visibles : le taux ou l'assiette imposable ; comme si la question fiscale se résumait à une opération de calcul. Cette approche est réductrice et, surtout, méthodologiquement trompeuse en ce qu'elle conduit à raisonner à partir du résultat plutôt qu'à partir du chemin qui y mène.

La chronologie de l'impôt est bien plus complexe et c'est à sa lumière que doit être analysée chaque question fiscale :

- I. La source de l'impôt : quelle base légale fonde l'imposition ? Est-elle conforme aux normes supérieures ?
- II. Le champ d'application : suis-je concerné par cet impôt d'un point de vue matériel, personnel, territorial et temporel ?
- III. Les exonérations : si j'entre dans le champ d'application, puis-je quand même bénéficier d'une exonération ?
- IV. Le fait générateur : quel est l'évènement à l'origine de l'obligation fiscale ? est-il bien intervenu ?
- V. L'assiette : comment déterminer la base imposable ?
- VI. Le taux : quel est le taux applicable ?
- VII. La déclaration des revenus : quand et comment déclarer les revenus imposables ?
- VIII. L'établissement : quand, par qui et comment l'impôt doit-il être liquidé et établi ?
- IX. Le paiement : quand et comment régler les impôts dus ? L'obligation de payer est-elle prescrite ?
- X. Viennent ensuite le contrôle et le contentieux des impositions qui répondent également à des règles strictes.

C'est évident n'est-ce-pas ? Presque nul. C'est pourtant fondamental.

Cela étant posé, je vous souhaite une agréable lecture. Le présent document peut bien évidemment être partagé en tout ou partie avec mention de sa source.

Lyès Kaci

RESIDENCE FISCALE DES PERSONNES PHYSIQUES.....	4
Le domicile fiscal est mort. Vive la résidence fiscale.	4
Régime fiscal de l'Alya (Israël) : les expatriés assujettis partiellement à l'impôt peuvent-ils se prévaloir d'une résidence fiscale à l'étranger (oui) ?	5
Expatriation mal maîtrisée : une simple présomption de résidence fiscale française et tout bascule	7
Le certificat de résidence fiscale étranger : un élément nécessaire mais souvent insuffisant	8
Affaire Nasri, Episode 2	9
Affaire Clavier : en matière d'expatriation il ne faut pas confondre vitesse et précipitation	10
RESIDENCE FISCALE DES PERSONNES MORALES.....	11
Gare aux sociétés soumises à un impôt forfaitaire/fixe	11
REGIME MERE FILLE	13
Régime mère fille étranger, un régime fiscal privilégié ?	13
Dividendes versés à une société mère hors UE : des arguments pour contester la retenue à la source en France.....	14
DIVERS.....	15
Télétravail international, le droit d'imposer dans tous ses Etats	15
Malheur aux couples non mariés (ce n'est pas de la religion, c'est du droit fiscal)	16
Comment optimiser fiscalement une passion : l'activité secondaire (professionnelle et commerciale ou artisanale) structurellement déficitaire	18
De Villers-Cotterêts à Dubaï, François Ier trahi par le tribunal administratif de Paris	19
Taxe de 3 % (art. 990 D CGI) : déclarer ou s'engager à déclarer, il faut choisir	20
Management fees : l'intention de rémunérer indirectement le dirigeant n'est pas une question de formalisme	21
Management package : l'apport-cession ne fait pas obstacle à la requalification du gain d'apport en salaires	22
RELATIONS INTRA-GROUPE.....	24
Dépenses supportées par le siège français pour le compte d'une succursale étrangère : l'inévitable revenu réputé distribué ?	24
IRPP.....	25

Aider financièrement ses parents : oui, mais pas trop, surtout s'ils vivent en Afrique	25
PROCEDURE	26
Accès aux relevés bancaires des contribuables par le fisc : le Conseil d'Etat sauve le droit de communication (pour l'instant)	26
ESFP rampant, quand l'administration déclenche un contrôle fiscal sans avertir le contribuable	27
APERCU RAPIDE DES AUTRES DECISIONS	29

RESIDENCE FISCALE DES PERSONNES PHYSIQUES

Le domicile fiscal est mort. Vive la résidence fiscale.

L'article 4 B du code général des impôts, qui fixe les critères pour qu'une personne physique puisse être considérée comme domiciliée fiscalement en France, a été modifié pour ajouter ceci : « Les personnes qui satisfont à l'un au moins des critères fixés aux a à c du présent 1 ne peuvent toutefois pas être considérées comme ayant leur domicile fiscal en France lorsque, par application des conventions internationales relatives aux doubles impositions, elles ne sont pas regardées comme résidentes de France. ».

Le domicile fiscal est mort. Vive la résidence fiscale.

Livrons-nous à une tentative d'application :

1/ Pour déterminer si une personne est domiciliée fiscalement en France, on regarde d'abord l'article 4 B du CGI. Cet article prévoit désormais qu'une personne n'est pas domiciliée en France si une convention fiscale la considère comme non-résidente de France. Bien.

Donc, pour appliquer le 4 B jusqu'au bout, il faut regarder la convention fiscale applicable pour déterminer si la personne en cause peut bien être qualifiée de résidente fiscale de France en vertu des critères conventionnels.

2/ Or, pour être résident fiscal d'un Etat au sens des conventions fiscales, il faut d'abord pouvoir être considéré comme « assujetti à l'impôt » en application du droit interne de cet Etat (ce n'est que dans un second temps, lorsqu'une personne est réputée résidente des deux Etats, qu'on applique les critères permettant de trancher un conflit).

3/ Donc, pour être considéré comme résident fiscal français au sens de la convention fiscale et donc domicilié en France au sens de l'article 4 B, il faut caractériser un assujettissement à l'impôt en France, ce qui dépend précisément de l'article 4 B.

En résumé :

- pour appliquer le 4 B, il faut appliquer la convention fiscale
- pour appliquer la convention/être résident fiscal français, il faut caractériser un assujettissement à l'impôt en France
- pour caractériser cet assujettissement, il faut appliquer le 4B

Répondre à la question « suis-je domicilié en France ? » devient aussi simple que de déterminer qui de la poule ou de l'œuf est arrivé en premier : 4 B → convention → assujettissement ? → 4 B → retour à la convention – etc.

Seule une lecture téléologique séquencée - non littérale - de la loi permet de défaire cette boucle causale digne des meilleures œuvres de science-fiction.

Qu'en est-il par ailleurs du principe de subsidiarité des conventions fiscales lorsque le droit interne intègre en son sein une condition qui dépend directement d'une convention fiscale ?

Quoi qu'il en soit, cette réforme de l'article 4 B entraîne des changements majeurs en faveur des contribuables dont la résidence conventionnelle serait fixée à l'étranger, que j'aurai le plaisir de détailler dans un prochain article.

Régime fiscal de l'Alya (Israël) : les expatriés assujettis partiellement à l'impôt peuvent-ils se prévaloir d'une résidence fiscale à l'étranger (oui) ?

CAA Paris, 29 juin 2026, 25PA00562

Comme l'avait jugé la CAA de Toulouse il y a quelques années (13/10/22, n° 20TL22832), la CAA de Paris juge que les français expatriés en Israël, bénéficiant du régime fiscal de l'Alya (régime des nouveaux immigrants « Olé Hadash » - qui permet une exonération totale d'impôt sur les revenus étrangers pendant 10 ans), peuvent bien se prévaloir de la qualité de résident fiscal israélien au sens de la convention fiscale.

Cela implique que l'administration française est tenue de leur appliquer la convention fiscale quand bien même elle conduirait en pratique à une double exonération.

Au cas particulier un avocat était redressé au titre de sommes inscrites au crédit de son compte courant d'associé et de revenus de marque (nom du cabinet détenu en propre) concédée au cabinet.

Il défendait qu'en qualité de résident fiscal israélien c'est en Israël qu'il était imposable.

La convention fiscale, conforme au modèle OCDE, prévoit que :

« l'expression "résident d'un Etat contractant" désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, ou de tout autre critère de nature analogue.

Toutefois, cette expression ne comprend pas les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans cet Etat ou pour la fortune qui y est située » (art.4.1).

Au regard de cette définition - et de la seconde phrase - se pose la question de savoir si une personne qui n'est pas soumise à l'impôt sur ses revenus de source étrangère dans un Etat peut bien se prévaloir de la qualité de résident de cet Etat.

La CAA de Paris juge que oui, reprenant le raisonnement retenu par la CAA de Toulouse en 2022 :

« pour les personnes qui ne sont assujetties que partiellement à l'impôt, il résulte de l'article 4 de cette convention que la qualité de résident d'un Etat contractant est subordonnée à la seule condition que la personne qui s'en prévaut soit assujettie à l'impôt dans cet Etat en raison de son domicile, de sa résidence ou d'un lien personnel analogue et non en raison de la seule existence de revenus y trouvant leur source.

La seconde phrase de cet article, telle qu'éclairée par les commentaires OCDE, vise seulement à exclure de la qualité de résident les personnes qui ne sont assujetties à l'impôt dans cet Etat que pour les revenus de sources situées dans ce même Etat et pour des raisons étrangères à l'existence d'un lien personnel avec cet Etat ».

En d'autres termes, pour exclure une résidence fiscale, il faut que l'assujettissement à l'impôt - lorsque limité aux revenus locaux - trouve son seul fondement dans l'origine géographique locale desdits revenus en dehors de tout lien de rattachement personnel avec l'Etat (règle qu'on considère déjà établie par la 1ère phrase de l'article).

Attention sur le fond le contribuable a finalement été considéré comme résident fiscal français en raison de son centre des intérêts vitaux.

L'Alya (ou RNH portugais, Beckham espagnol, forfait italien, etc.) ne garantit pas une expatriation fiscale effective si les conditions prévues par la convention fiscale conduisent à trancher un conflit en faveur de la France.

On attend désormais le Conseil d'Etat pour mettre un terme à une jurisprudence encore instable.

Une incertitude demeure sur le sens et la portée de la clause conventionnelle qui prévoit que ne peuvent être considérés comme résidents fiscaux d'un Etat « les personnes qui n'y sont assujetties à l'impôt que pour les revenus de sources situées dans cet Etat » (art.4.1, 2ème phrase).

Doit-on considérer, en toutes circonstances, qu'un individu effectivement installé dans un Etat dans lequel tous ses revenus de source étrangère bénéficient d'une exonération totale temporaire ou permanente (ou a fortiori d'un régime d'impôt forfaitaire, modique ou non) peut se prévaloir de la qualité de résident fiscal de cet Etat ?

Il s'agit en réalité de s'intéresser à l'objet et au but des conventions fiscales : doit-on retenir qu'elles sont faites pour répartir le droit d'imposer entre Etats ou faire prévaloir la circonstance qu'elles visent à éviter la double imposition (et qu'elles n'auraient donc pas vocation à conduire à des situations de double exonération). Un beau sujet de thèse !

Expatriation mal maitrisée : une simple présomption de résidence fiscale française et tout bascule

TJ Paris, 20 avril 2026, RG n° 25/82051

Après le footballeur, voici désormais un artiste qui connaît des déboires similaires : l'administration estime, dans le cadre d'un contrôle encore en cours, qu'il est résident fiscal français sur la base de divers éléments (logement, abonnement Netflix, commandes Uber Eats, etc.)

L'auteur-compositeur-interprete considère au contraire que malgré sa grande carrière en France, il est résident fiscal américain.

Compte tenu des importants droits d'auteurs versés à l'artiste, non déclarés en France, le fisc a obtenu l'autorisation de procéder à des saisies conservatoires sur un compte bancaire et, surtout, sur ses droits SACEM, en vue de bloquer un montant de près de 5 millions d'euros correspondant à la créance provisoire d'impôt évaluée unilatéralement par le service.

A la différence de l'affaire Nasri, le contribuable a naturellement fait valoir que les saisies conservatoires étaient prématurées (le contrôle n'étant pas achevé) et contestait en outre la localisation de son domicile fiscal en France.

Le juge rappelle une fois encore que l'administration peut justifier d'une créance paraissant fondée en son principe même lorsque le contrôle n'est pas terminé. Plus précisément :

"l'absence de notification d'une proposition de rectification est indifférente dès lors que l'apparence de créance est caractérisée par la perception de ces revenus et l'absence de tout paiement, le principe de créance dépendant uniquement de l'existence d'un domicile fiscal ou non en France".

Les éléments conduisant l'administration à considérer une résidence française au cas particulier sont :

- logement à disposition (occupé par l'artiste, dénoncé par son bailleur dans le cadre d'une audition) ;
- comptes bancaires ;
- dépenses courantes : frais de livraison de nourriture, de carburant, de courses alimentaires, de stationnement, d'autoroute, de taxi ou VTC, ainsi que des abonnements à des plateformes telles que Canal + et Netflix ;
- droit de garde sur sa fille mineure vivant en France.

Dans ces conditions, faute d'éléments suffisants pour démontrer une présence substantielle aux Etats Unis et compte tenu du faible patrimoine disponible en France (de nature à menacer le recouvrement futur en cas de redressement), le tribunal valide les saisies conservatoires.

Le certificat de résidence fiscale étranger : un élément nécessaire mais souvent insuffisant

CAA de Lyon, 29 avril 2026, 24LY00682

On sait qu'un certificat de résidence fiscale émis par une administration étrangère n'est pas un sésame absolu : il n'empêche pas son titulaire d'être finalement considéré comme résident fiscal de France lorsque les critères de règlement des conflits de résidence prévus par la convention fiscale conduisent à trancher en faveur de la France.

En revanche, on pourrait raisonnablement considérer que lorsque les autorités d'un Etat souverain accordent un tel certificat, c'est qu'elles considèrent bien la personne en cause comme l'un de ses sujets fiscaux, c'est à dire comme une *"personne qui, en vertu de la législation en vigueur de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu d'enregistrement ou de tout autre critère de nature analogue"*.

Partant, cette personne devrait a minima pouvoir bénéficier d'une application des critères de règlement des conflits de résidence prévus par la convention fiscale (foyer d'habitation permanent, centre des intérêts vitaux, etc.).

Pourtant la très sérieuse cour administrative d'appel de Lyon vient de juger l'inverse, en écartant purement et simplement le certificat de résidence fiscale andorran produit par le contribuable :

"Si M. A... soutient qu'il avait la qualité de résident de la Principauté d'Andorre en 2016 et produit, pour en justifier, un certificat de résidence fiscale délivré par les autorités de la Principauté d'Andorre portant sur cette année, il n'établit ni même n'allègue avoir été assujetti à l'impôt à Andorre en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction, de son lieu d'enregistrement ou de tout autre critère de nature analogue de sorte qu'il ne peut être regardé comme ayant eu la qualité de résident la Principauté d'Andorre au cours de l'année d'imposition en litige."

A noter : le contribuable était véritablement installé en Andorre et n'y déclarait aucun revenu.

S'il est établi que la notion d'assujettissement à l'impôt n'implique pas un paiement effectif de l'impôt il semblerait dorénavant, à l'analyse de cette décision, qu'un certificat de résidence n'implique pas automatiquement un *"assujettissement effectif à l'impôt"* (dont la preuve incomberait au contribuable...).

A suivre et à rapprocher l'affaire Lolie (Conseil d'Etat, 30/09/2025, 490793) qui pourrait être plus subtile qu'il n'y paraît.

Affaire Nasri, Episode 2

TJ Aix-en-Provence, 4 juin 2026, 25/05114

Le litige fiscal qui oppose l'ex international au fisc français, identifié pour la première fois par votre serviteur, a fait le tour du monde.

Pour rappel :

- ◆ sur le fond l'administration estime que S.N était résident fiscal français entre 2018 et 2022, tandis qu'il considère avoir été résident du Royaume-Uni, de Belgique, puis des EAU depuis 2020 ;
- ◆ sur la procédure le fisc a réussi à obtenir, avant la fin du contrôle, des saisies conservatoires. Une telle procédure suppose que l'administration établisse (i) l'existence d'une créance paraissant fondée en son principe et (ii) un risque sur le recouvrement.

Après le TJ de Paris il y a quelques mois, le TJ d'Aix s'est prononcé concernant la saisie d'un bien immobilier situé dans le sud de la France.

S.N a contesté la saisie faute de créance certaine à son encontre (AMR) ou même de créance paraissant fondée en son principe, et faute de menace pour le recouvrement d'une créance hypothétique.

Il reprochait une action vexatoire à son encontre et demandait à ce titre 50K€ de D&I.

Le juge rappelle que le fisc peut justifier d'une créance paraissant fondée en son principe même lorsque le contrôle n'est pas terminé (une proposition de rectification a désormais été établie portant rappel d'IRPP 2018-2022 pour 3.8M€).

Comme son homologue parisien, le tribunal d'Aix estime que les éléments du dossier permettent de penser que S.N avait sa résidence fiscale en France entre 2018 et 2022 :

- ses propres déclarations fiscales indiquaient - avant rectification - un domicile en France, comme son passeport et CNI renouvelés en 2018 (l'administration aime opposer au contribuable ses propres erreurs) ;
- ses comptes bancaires permettent de constater des séjours plus importants en France qu'à Dubai ;
- en 2020 il a quitté la France la veille du confinement pour y revenir dès que les liaisons aériennes ont été réouvertes ;

- en 2021 il a débuté une activité de consultant sur Canal + ;
- en 2022 il a fait livrer 212 commandes Deliveroo (les commandes auraient été effectuées par sa mère) ;
- il a bénéficié de remboursements de soins médicaux à Marseille ;
- il détenait trois biens immobiliers et des participations en France, et des rachats partiels d'assurance-vie y ont été encaissés.

Trop peu d'éléments ont été apportés pour établir un foyer ou un centre d'intérêts vitaux situé hors de France et les attestations de proches ont été jugées non probantes (l'assiette et le calcul des impositions n'ont pas été contestés).

En raison des manquements déclaratifs de l'ex footballeur alors réputé résident de France (comptes à l'étranger, revenus) et du montant important de la créance provisoire d'impôt (supérieur à celui des actifs français disponibles), le juge reproche à l'ancien marseillais un comportement de dissimulation / dilapidation dans l'intention d'échapper à ses obligations fiscales, confirme le risque sur le recouvrement et valide la saisie.

Affaire Clavier : en matière d'expatriation il ne faut pas confondre vitesse et précipitation

CAA Paris, 18 juin 2026, 23PA05246

En 2012 (élection de François Hollande) Christian Clavier a décidé (i) de vendre sa résidence principale parisienne le 11 juin, (ii) d'acquérir un appartement à Londres le 18 juin et (iii) de vendre sa villa secondaire en corse le 28 septembre, générant ainsi une plus-value d'environ 4M€.

Pour cette dernière cession, C.C entendait bénéficier de l'exonération (totale à l'époque) prévue à l'article 150 U II 2° du CGI applicable aux expatriés UE/EEE qui cèdent une résidence secondaire en France, à condition notamment d'en avoir eu la libre disposition entre le 1er janvier et la date de la cession.

En 2022 la CAA de Paris (n°21PA00772) ne contestait pas sa résidence fiscale britannique mais estimait qu'entre le départ à Londres et la cession, le bien avait fait l'objet d'une mise à disposition à un tiers, excluant toute libre disposition continue depuis le 1er janvier.

Le CE (n°466283) a censuré cette décision en reprochant à la CAA de n'avoir pas répondu aux arguments du contribuable sur le caractère très court - et donc négligeable - de la mise à disposition.

Sur renvoi, la CAA ne s'embarrasse plus de cette condition et change totalement d'angle : est désormais remise en cause la qualité de résident fiscal britannique de C.C au jour de la cession.

Les choses avaient pourtant été faites relativement sérieusement : l'installation à Londres était réelle, avec femme et enfant, consommations énergétiques, activités sur place, inscription sur les registres locaux, formalités de sécu, etc.

Mais...

- en mai 2012 l'acteur avait pris, via une de ses sociétés, un appartement en location à Paris pour y entreposer les meubles de sa résidence principale alors en vente ; cet appartement aurait été occupé entre fin juillet et début septembre pour les besoins d'un tournage dans la capitale ;
- l'ordre de réexpédition du courrier était fixé non pas à Londres mais à une société de l'acteur à Neuilly ;
- son épouse était encore inscrite à la CPAM et à pôle emploi jusqu'en novembre ;
- le fils mineur de son épouse a eu le malheur de s'inscrire à une formation nautique en Corse à l'été 2012 en indiquant l'appartement parisien sur le formulaire d'inscription ; le fils majeur avait une activité d'autoentrepreneur enregistrée en France ;
- la fille unique (majeure) de l'acteur résidait principalement à Paris ;
- l'existence de revenus et patrimoine de source étrangère supérieurs à ceux dont le requérant a disposé en France n'a pas été établie sur la période.

Dans ces conditions la CAA juge que l'acteur avait, à l'été 2012, son foyer, son activité principale et le centre de ses intérêts économiques en France au sens du droit interne, et son centre d'intérêts vitaux au sens de la convention fiscale franco-britannique, de sorte qu'il était résident fiscal français au jour de la cession en litige.

RESIDENCE FISCALE DES PERSONNES MORALES

Gare aux sociétés soumises à un impôt forfaitaire/fixe

CAA Paris, 30 avril 2026, 24PA04972

La convention fiscale franco-marocaine prévoit que les dividendes payés par une société française à un associé marocain sont exemptés de retenue à la source en France dès lors qu'ils sont « imposables » au Maroc.

Dans cette affaire, l'administration fiscale a refusé l'octroi de l'exonération en estimant que les dividendes n'étaient pas imposables au Maroc compte tenu du régime fiscal particulier dont jouissait la société bénéficiaire.

La législation marocaine offre en effet aux sociétés dites "holdings offshore" un régime fiscal très favorable : ces sociétés sont soumises à un impôt sur les sociétés forfaitaire libératoire de tous autres impôts et taxes sur les bénéfices ou revenus, fixé à 5.000 dollars U.S. par an pendant les quinze premières années.

La CAA refuse le bénéfice de l'exonération aux motifs que :

- (i) la convention fiscale ne connaît que les impôts qu'elle mentionne expressément, c'est à dire au cas particulier : "l'impôt sur les sociétés" et les impôts "de nature analogue" ;
- (ii) le prélèvement forfaitaire libératoire institué par la loi marocaine, qui n'est pas mentionné dans la convention, ne peut être regardé comme étant de nature identique ou analogue aux impositions auxquelles cette convention s'applique, et notamment à l'impôt sur les sociétés, dès lors que ce prélèvement n'est pas assis sur le montant des bénéfices réalisés par la société.

Dans ces conditions la cour juge que contrairement à ce que soutient la société, "les dividendes de source française qu'elle a perçus n'étaient pas imposables à l'impôt sur les sociétés de droit commun au Maroc".

Quelques commentaires :

1/ La convention fiscale ne précise pas que l'IS qu'elle mentionne est nécessairement celui "de droit commun", et la législation marocaine qualifie expressément le forfait d'impôt sur les sociétés.

2/ La CAA fonde en partie son raisonnement sur le caractère dérogatoire du droit commun (et non, par exemple, sur le caractère modique du forfait).

L'administration fiscale et le juge de l'impôt pourraient-ils un jour considérer qu'un IRPP étranger forfaitaire (au hasard, le forfait italien) n'est pas un impôt couvert par la convention fiscale en raison de son caractère dérogatoire du droit commun ?

3/ Le Conseil d'Etat (362800, 19/11/14) a déjà jugé que la condition tenant au caractère imposable des dividendes au Maroc ne se confondait pas avec une condition d'imposition effective. L'exonération de retenue à la source dépend uniquement de l'inclusion théorique des revenus dans les bases de l'impôt au Maroc ; le fait que les dividendes ne supportent pas effectivement l'impôt au Maroc est indifférent.

Des dividendes théoriquement imposables mais exonérés (ou non déclarés) seraient donc traités plus favorablement que ceux bénéficiant de l'IS forfaitaire.

REGIME MERE FILLE

Régime mère fille étranger, un régime fiscal privilégié ?

Conseil d'Etat, 30 juin 2026, n° 496618, mentionné aux tables

Dans cette affaire l'administration a appliqué l'art. 123 bis du CGI pour imposer des contribuables français au titre des bénéfices (dividendes) réalisés par leur holding Level One (SOPARFI) établie à l'étranger (Luxembourg) au motif que cette dernière - totalement exonérée au Lux sur les dividendes reçus de sa filiale (française) - devait être regardée comme soumise à un régime fiscal privilégié au sens de l'art 238 A CGI (impôt < de plus de 50% - aujourd'hui 40% - à celui qui aurait été appliqué en France ; toujours délicat à apprécier lorsque l'entité étrangère est exonérée/soumise à un taux 0).

Pour retenir un régime privilégié l'administration (suivie par la CAA, 18VE02738) avait estimé que la comparaison devait s'effectuer en prenant en compte le taux d'IS français de droit commun auquel la société aurait été soumise en France, en dehors de toute option pour le régime mère fille.

Par une décision importante du 14 février 2022 (442061,442062) le Conseil d'Etat a jugé que malgré son caractère optionnel le régime des sociétés mères faisait partie des conditions de droit commun de l'imposition en France.

La CAA de renvoi (22VE00325) a :

- jugé les conditions du régime mère fille réunies ;
- maintenu l'existence d'un régime fiscal privilégié compte tenu de la QPFC de 5% à réintégrer, aboutissant au cas particulier à un taux effectif d'IS résiduel de 1,65% ;
- déchargé les contribuables compte tenu du résultat déficitaire de Level One déterminé en application des règles du régime mère fille ;
- rejeté la remise en cause du régime sur le terrain de l'abus de droit dans la mesure où l'art. 123 bis prévoit la détermination du résultat de l'entité étrangère selon les (seules) règles du CGI.

1/ Le Conseil d'Etat casse : l'administration peut toujours se prévaloir du principe général de répression de la fraude pour écarter, le cas échéant, une application virtuellement abusive du régime mère fille en France¹.

¹ Pour un exemple récent d'abus du régime. Les dividendes versés par une société dépourvue d'activité, issus de la liquidation de ses actifs immédiatement après son acquisition et sans véritable perspective de développement économique, ne peuvent bénéficier du régime mère-fille : la constitution et l'interposition de la société mère doivent être regardées comme répondant à un objectif essentiellement fiscal.

CAA Nancy, 4 juin 2026, 24NC02869

Au fond dans notre affaire le Conseil retient toutefois l'absence d'éléments permettant d'établir un quelconque abus.

2/ Vient ensuite la nécessaire question de la nature de la réintégration de QPFC de 5% prévue par le régime mère fille français (s'agit-il d'un impôt indirect à prendre en compte pour comparer le niveau d'imposition ?) :

- si les frais réels relatifs aux participations en cause sont inférieurs à 5%, la société doit être regardée comme soumise à l'IS à raison de l'écart ;

- s'ils sont supérieurs, la réintégration constitue non pas une imposition des dividendes mais une simple neutralisation de la déduction des charges afférentes aux titres dont les produits sont exonérés.

Ici les frais réels étaient supérieurs à la QPFC, les dividendes n'auraient donc été soumis à aucune imposition résiduelle en France.

0% au Luxembourg, 0% en France : pas de régime fiscal privilégié, pas de 123 bis.

Dividendes versés à une société mère hors UE : des arguments pour contester la retenue à la source en France

CAA Paris, 19 juin 2026, 24PA03585

En cause une société établie à Singapour qui a perçu environ 6M€ de dividendes de sa filiale française.

Conformément à l'article 119 bis,2 du CGI la distribution a fait l'objet d'une retenue à la source en France.

La société de Singapour s'estimait victime d'une discrimination par rapport aux sociétés mères françaises qui peuvent, en l'absence de retenue à la source, être exonérées d'impôt sur les dividendes reçus en application du régime des sociétés mères prévu aux articles 216 et 145 du CGI (avec réintégration d'une QPFC de 5%).

1/ La CAA de Paris (contrairement au TA en 1ère instance) admet que la société étrangère remplissait les conditions du régime des sociétés mères (145 du CGI) et qu'elle se trouvait dès lors dans la même situation objective qu'une société mère française au sens des stipulations de la clause de non-discrimination de la convention fiscale franco-singapourienne qui prévoit notamment que

« Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celle à laquelle

sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat se trouvant dans la même situation. » (art.25.1 - voir aussi 25.4).

Une première étape est donc franchie.

2/ La Cour relève ensuite deux éléments déterminants au cas particulier :

- i/ la convention fiscale permet d'imputer en crédit d'impôt à Singapour le montant des impôts payés en France ; et
- ii/ les dividendes auraient été imposés à Singapour au taux de 17%, permettant ainsi l'imputation intégrale de la RAS française (de 10% en application de la convention) et donc infine l'effacement de son coût économique.

3/ Dans ces conditions le juge estime que la société n'a pas subi, au titre des dividendes en cause, une imposition plus lourde que celle à laquelle aurait été assujettie une société mère établie en France.

Doit-on en conclure qu'une société mère étrangère hors UE qui serait exonérée d'impôt dans son Etat à raison des dividendes reçus (ou soumise à un impôt inférieur à la RAS française) pourrait faire valoir la clause de non-discrimination de la convention fiscale pour faire obstacle à tout ou partie de la RAS côté FR ?

On pourrait également tenter - non sans difficulté - d'aller plus loin en estimant qu'il n'y a pas lieu de s'intéresser à l'imposition dans l'Etat de résidence de la société mère / à sa charge fiscale globale, compte tenu notamment de la rédaction de la clause de non-discrimination.

Bref, une affaire plus complexe qu'il n'y paraît et qui amène à se poser par exemple la question de la nature de la retenue à la source telle qu'autorisée par la convention fiscale (s'agit-il d'une simple répartition du pouvoir d'imposer ?) et de son articulation avec la clause destinée à éliminer les doubles impositions.

DIVERS

Télétravail international, le droit d'imposer dans tous ses Etats

TA de Paris, 7 avril 2026, n°2314176

Les conventions fiscales attribuent, en principe, le droit d'imposer les salariés à l'Etat dans lequel le travail est exécuté.

Cette règle fondée sur le lieu d'exercice conduit certaines personnes à considérer qu'en cas de télétravail international (sauf clause conventionnelle particulière, notamment pour les frontaliers), le droit d'imposer doit être réparti en fonction d'un prorata tenant compte des jours de présence/travail dans chaque Etat.

Petit retour en arrière : en 2024, le Conseil d'Etat a validé le principe selon lequel, pour les dirigeants de sociétés françaises (même non-résidents), le lieu d'exercice de l'activité est présumé être la France, même en cas de déplacements internationaux fréquents ou de télétravail à l'étranger (Axa, 5/02/24, n° 469771).

→ Cette logique, initialement cantonnée aux mandataires sociaux, pourrait aujourd'hui s'étendre à l'ensemble des salariés.

Dans cette nouvelle affaire une résidente allemande exerçait une activité d'enseignement pour Sciences Po Paris.

Une partie des cours était préparée et dispensée en visioconférence depuis l'Allemagne où elle vivait la majorité de l'année.

Elle invoquait donc une application mécanique du principe de territorialité de la convention fiscale : les activités réalisées en France imposables en France, celles réalisées en télétravail en Allemagne imposables en Allemagne.

Le juge de l'impôt rejette cette position en utilisant une formulation proche de celle retenue par la CAA dans l'affaire Axa, renvoyant le télétravail à une simple modalité d'exercice non susceptible de peser sur le lieu effectif de réalisation du travail :

« l'activité professionnelle de Mme B. doit être regardée comme ayant été exercée en France, quand bien même l'intéressée n'était pas physiquement présente en France quotidiennement, et qu'elle exécutait une partie des tâches qui lui étaient confiées en vertu de son contrat de travail français régulièrement à distance, depuis l'Allemagne où réside son époux. Dès lors que ce travail à distance ne constituait qu'une modalité d'exercice de ses fonctions, Mme B. doit être considérée comme ayant exercé son emploi en France au sens du 1 de l'article 13 de la convention fiscale ».

Si cette approche était confirmée (ce qui n'est pas évident), le critère territorial du lieu d'exercice pourrait perdre en importance au profit d'une logique plus fonctionnelle qui s'opposerait à toute ventilation des jours de travail (à analyser au cas par cas).

Mais, comme souvent en fiscalité internationale, une décision en apparence défavorable peut produire des effets favorables dans la situation opposée : cette jurisprudence pourrait ouvrir la voie à des situations dans lesquelles une personne pourrait télétravailler en France (pour le compte d'un employeur étranger) sans y être imposée.

Affaire à suivre de près.

Malheur aux couples non mariés (ce n'est pas de la religion, c'est du droit fiscal)

Cour d'appel de Versailles, 31 mars 2026, n° 24/01766.

Après près de quinze ans de vie commune et deux enfants, un couple non marié a décidé d'investir dans deux biens immobiliers d'une valeur respective de 280 000 € et 990 000 €.

Souhaitant assurer le futur de sa concubine et de ses enfants, l'homme, seul pourvoyeur de ressources au sein du foyer, a réalisé les acquisitions en indivision, en attribuant 60 % du premier bien et 40 % du second à sa conjointe.

Le fisc a redressé la contribuable pour un montant de 362k€ (dont 339k€ de droits et 22k€ de pénalités), estimant qu'elle avait bénéficié d'une donation indirecte, taxable au taux de 60 % applicable entre non-parents, sans abattement.

En défense la contribuable soutenait qu'il ne s'agissait pas d'une donation simple mais d'une donation rémunératoire, visant à rééquilibrer la situation résultant notamment des sacrifices professionnels consentis par celle-ci en se consacrant à l'éducation des enfants, à l'entretien du foyer et au soutien constant et indéfectible apporté à son conjoint, ce qui aurait contribué au succès des activités économiques de ce dernier.

Pour l'administration en revanche, l'activité au foyer n'excède pas une contribution normale aux charges du concubinage, et ni le sacrifice professionnel allégué ni le rôle dans le succès du conjoint ne sont établis.

La Cour rappelle que la donation rémunératoire, admise en jurisprudence, est celle qui vient récompenser un service antérieurement rendu. Elle est considérée comme onéreuse et n'est donc plus assujettie au droit des donations, ni sous l'angle civil ni sous l'angle fiscal. Elle correspond, en fait, au paiement d'une dette, et justifie l'exclusion des règles du droit des libéralités (cass, n° 05-17.086).

La donation rémunératoire suppose deux conditions : (1) le service récompensé doit pouvoir être appréciable en argent et normalement sujet à rémunération et (2) le montant de la récompense ne doit pas être disproportionné.

Or, au cas particulier, le juge d'appel estime que la preuve de l'existence d'un service méritant d'être récompensé n'a pas été apportée : se consacrer à l'éducation des enfants et au soutien de son conjoint n'est pas suffisant pour prouver l'existence d'un sacrifice professionnel mesurable ou d'une contribution substantielle à la réussite de son partenaire.

Plus encore, la Cour souligne qu'en l'absence de cadre légal du concubinage, aucune obligation particulière ne pèse entre les partenaires, hormis celle relative à l'entretien des enfants. Dès lors, le fait pour la concubine d'assumer seule le quotidien familial ne saurait être assimilé à une aide économique apportée à son compagnon.

360k€ de redressements validés. Comment va-t-elle payer ? Soit en vendant l'un des biens immobiliers du foyer, soit via son conjoint, ce qui... pourrait dans certains cas entraîner une nouvelle donation taxable à 60% - :)

Comment optimiser fiscalement une passion : l'activité secondaire (professionnelle et commerciale ou artisanale) structurellement déficitaire

CAA de Nantes, 23 juin 2026, 25NT01912

Un enseignant breton, salarié à l'année.

Et l'été, deux mois durant, véritable pêcheur de homard à l'aide de son petit navire et vente à la criée directement au port. Pour les non bretons : la pêche au homard consiste, sur les côtes bretonnes, à déposer des casiers dans des coins secrets, et à les relever au petit matin.

Au cas particulier l'activité de pêche était déficitaire depuis toujours (la nature des charges n'est pas connue mais la déductibilité n'a pas été contestée par l'administration).

Une passion coûteuse, diront certains.

En réalité un déficit n'est pas nécessairement mauvaise nouvelle : lorsqu'il est généré par une activité professionnelle commerciale indépendante (BIC), il peut s'imputer sur le revenu global du contribuable. Pour notre breton, le déficit de sa passion, déclaré dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (régime réel), a permis de gommer une partie de l'impôt sur ses salaires.

La situation a déplu au fisc pour qui l'activité était structurellement déficitaire, réalisée sur une période trop courte, avec des sorties en mer trop courtes et un trop petit bateau.

L'administration a d'abord considéré que l'activité n'était pas exercée à titre professionnel mais c'est finalement sur le caractère non commercial que le redressement sur 5 ans a été fondé. Le régime BNC a été appliqué, entraînant remise en cause des déficits imputés sur le revenu global et pénalité de 40% pour mauvaise foi (manquement délibéré).

Le TA de Rennes (4 juin 2025, n° 2301772) a donné raison au fisc sur le fond, en déchargeant toutefois notre enseignant-pêcheur de la pénalité de 40%.

La non-bretonne CAA de Nantes annule cette décision et se prononce totalement en faveur du contribuable :

=> un déficit chronique n'exclut pas le caractère lucratif de l'exploitation dès lors que l'activité est menée comme un vrai métier : RCS, licences et affiliations obligatoires, rendements normaux ;

=> si la loi prévoit effectivement une présomption légale de commercialité pour les activités de pêche plus importantes (avec gros bateau et longues sorties en mer) cela n'implique pas nécessairement la non commercialité des exploitations plus modestes ;

=> deux mois par an ne prive pas l'activité de son caractère habituel et constant.

Une passion peut donc avoir des effets fiscaux intéressants (et financer accessoirement les actifs affectés à l'activité) à condition de l'exercer comme une véritable entreprise avec les agréments, cotisations, diligences nécessaires (et d'être irréprochable sur la justification des charges).

Prudence toutefois, l'administration fiscale peut encore saisir le Conseil d'Etat.

De Villers-Cotterêts à Dubaï, François Ier trahi par le tribunal administratif de Paris

Décidemment, le droit fiscal mène vraiment à tout.

Lorsqu'une personne physique domiciliée en France détient directement ou indirectement au moins 10 % d'une entité étrangère soumise à un régime fiscal privilégié (i.e. exonérée ou soumise à un impôt inférieur d'au moins 40% à celui qu'elle aurait payé en France – 238 A CGI), les revenus de cette entité sont, en principe, imposables à l'IRPP en France au niveau de la personne physique (123 bis CGI).

L'administration fiscale parvient très aisément à obtenir, de la part des administrations étrangères (sauf dans quelques juridictions exotiques), de nombreux renseignements (bancaires, comptables, fiscaux, etc.) permettant d'identifier ces situations et de redresser ses administrés.

Dans cette affaire un contribuable détenait une société située aux Emirats, non opérationnelle, uniquement constituée de valeurs mobilières, créances, dépôts et comptes courants, et soumise à un régime fiscal privilégié au sens de la loi française. Le fisc a redressé ce contribuable au titre des revenus réalisés par la société des Emirats, réputés distribués à son profit.

Sa défense n'était pas axée sur le fond (démonstration d'un rationnel non fiscal à l'implantation aux UAE) mais sur la circonstance que, pour fonder son redressement, l'administration fiscale produisait des documents obtenus de l'administration des UAE qui (i) étaient rédigés en langue anglaise, quel affront, et (ii) n'étaient pas revêtus du « sceau des autorités émiriennes ».

Choqué par cette situation le contribuable a soutenu notamment que la production de documents en langue anglaise violait l'article 2 de la Constitution mais aussi l'article 111 de l'ordonnance de Villers-Cotterêts.

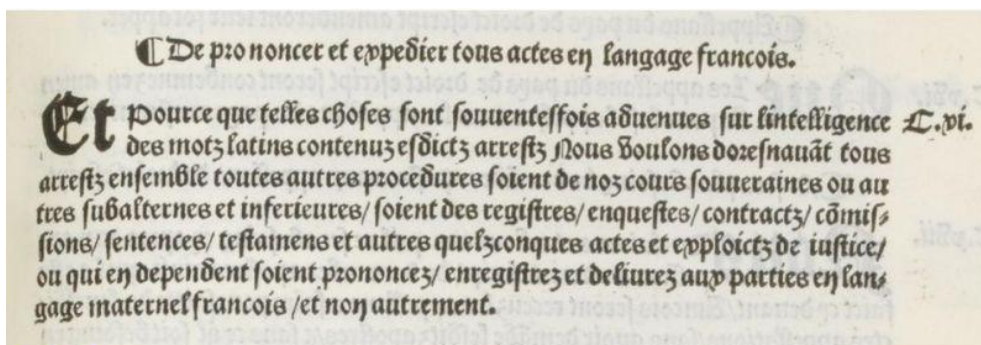
Le texte signé de la main de François Ier, peut-être le plus vieux du corpus juridique français, en vigueur depuis le 25 août 1539 et imposant que les actes de justice soient rédigés en « langage maternel français ».

Le juge n'a pas été convaincu et rappelle qu'aucun texte ni règle générale de procédure ne lui interdit de tenir compte d'une pièce produite au seul motif qu'elle est rédigée en langue étrangère (l'administration avait en outre traduit certains documents lors du contrôle).

Villers-Cotterêts ne neutralise donc pas, par principe, les pièces étrangères produites dans un contentieux fiscal.

Quant à l'absence de sceau officiel sur les documents transmis, le juge estime que dans la mesure où ils ont été obtenus par la voie d'un échange officiel d'informations entre administrations, ils doivent être réputés authentiques jusqu'à preuve (non rapportée) du contraire.

« Fun fact » : le TA utilise le terme « émirati », d'inspiration anglo-saxonne, alors que le bon François aurait sans doute préféré celui d'« émirien ».



Article 111

VERSION EN VIGUEUR DEPUIS LE 25 AOÛT 1539

Et pour ce que telles choses sont souvent aduenues sur l'intelligence des mots latins contenus esdits arrests, nous voulons d'oresnavant que tous arrests, ensemble toutes autres procédures, soient de nos cours souveraines et autres subalternes et inférieures, soient de registres, enquestes, contrats, commissions, sentences testaments, et autres quelconques, actes et exploits de justice, ou qui en dépendent, soient prononcés, enregistrés et délivrés aux parties en langage maternel françois et non autrement.

NOTA :

(La Cour de cassation applique toujours la présente jurisprudence.)
Taxe de 3 % (art. 990 D CGI) : déclarer ou s'engager à déclarer, il faut choisir

Cour de cassation, 1 avril 2026, pourvoi n° 25-10.605, publié au Bulletin

Créée en 1983 pour lutter initialement contre l'utilisation de sociétés-écrans étrangères destinées à faire échapper des actifs immobiliers à l'impôt sur la fortune ou aux droits de mutation, cette taxe vise moins à remplir les caisses publiques qu'à contraindre les structures à dévoiler les personnes physiques qui se cachent derrière elles.

Concrètement, toute entité (notamment étrangère, avec ou sans personnalité morale) dont l'actif est constitué directement ou indirectement à plus de 50% d'immeubles situés en France (et non affectés à son activité pro autre qu'immobilière) est, par principe, redevable d'une taxe annuelle égale à 3 % de la valeur vénale des immeubles.

Les entités juridiques qui entrent dans le champ d'application de la taxe de 3 % peuvent toutefois bénéficier d'une exonération totale notamment lorsqu'elles (i) communiquent annuellement au fisc l'identité de leurs actionnaires ou (ii) prennent et respectent l'engagement de procéder à une telle communication sur demande de l'administration.

Au cas particulier une société britannique avait, lors de son investissement immobilier en 2004, choisi de prendre l'engagement de communiquer les informations mentionnées à l'article 990 E 3° d) du CGI.

Elle a toutefois déposé à compter de 2006, "par surcroît de précaution", des déclarations annuelles mentionnant un actionnaire erroné, ce qui a entraîné un redressement important.

Elle soutenait qu'ayant fait initialement le choix de l'engagement, l'administration était tenue de solliciter des renseignements avant tout redressement conformément à la procédure de l'article R23 B-1 du LPF.

La Cour de cassation juge ce jour que si les entités concernées ont le choix entre la déclaration annuelle spontanée ou l'engagement de déclarer sur demande, ces choix sont exclusifs l'un de l'autre.

En déclarant spontanément à partir de 2006, la société a malheureusement perdu le bénéfice de la procédure protectrice de l'article R23 B-1 du LPF.

Important : la loi de lutte contre les fraudes a supprimé à compter de 2026 le système d'engagement de communiquer l'identité des actionnaires, l'article 990 E ne fait plus référence qu'à une déclaration annuelle.

Management fees : l'intention de rémunérer indirectement le dirigeant n'est pas une question de formalisme

CAA Bordeaux, 22 avril 2026, n° 24BX00151

Il y a quelques années le Conseil d'Etat (Collectivision, 4/10/2023, n° 466887) a admis qu'une société pouvait valablement rémunérer son dirigeant par l'intermédiaire d'une autre structure.

Le recours à ce mode de rémunération indirecte ne caractérise pas, en lui-même, un acte anormal de gestion, à condition que la société ait eu l'intention de rémunérer indirectement son dirigeant (et que le versement ne soit pas dépourvu de contrepartie).

La question centrale est donc celle de l'intention des organes sociaux.

En pratique le réflexe des praticiens consiste notamment à sécuriser ces schémas par le formalisme, en particulier par un procès-verbal actant formellement l'intention des organes sociaux de rémunérer indirectement le dirigeant.

Cela conduit malheureusement certaines personnes à laisser prospérer l'idée selon laquelle en l'absence d'un tel formalisme l'intention de la société ne pourrait pas être établie.

Or, dans cette affaire jugée par la CAA de Bordeaux, le juge s'est livré d'office à une appréciation de l'intention fondée sur un ensemble d'indices :

- 1/ le caractère très resserré de l'actionnariat des sociétés concernées ;
- 2/ l'identité stricte entre les actionnaires/dirigeants des sociétés ;
- 3/ la signature de la convention de management fees par les mêmes parties ;
- 4/ l'approbation annuelle des comptes sociaux.

La Cour en déduit, de manière très raisonnable à mon sens, que les organes sociaux ont nécessairement entendu mettre en place une rémunération indirecte et que, partant, les sommes en cause sont déductibles du résultat imposable de la société bénéficiaire des prestations (dont la réalité n'était pas utilement contestée).

Cet esprit "substance over form" résulte en outre d'une récente affaire (Conseil d'Etat, 12/02/26, Kerac, n° 500842), et plus particulièrement des conclusions du rapporteur public [Bastien Lignereux](#) qui indiquait :

"cette condition ne doit selon nous pas être entendue de manière formaliste : il n'est pas indispensable que la société soit à même de produire un procès-verbal d'une réunion de l'organe social compétent ; nous n'excluons pas que, en l'absence d'un tel document, le juge de l'impôt puisse se convaincre, sur la base d'un faisceau d'indices suffisant, qu'en l'espèce les organes sociaux ont bien pris la décision d'approuver le dispositif de rémunération indirecte des dirigeants, quand bien même cette décision serait implicite".

Dans cette affaire Kerac, s'il existait peu de doute sur l'intention de la société de rémunérer indirectement son dirigeant, le Conseil d'État s'est borné à reprocher à la cour d'appel de ne pas avoir recherché cette intention. Il ne consacre donc pas une exigence de formalisme, mais rappelle une exigence d'analyse : celle de vérifier, au regard des circonstances de l'espèce, la réalité de l'intention sociale.

Management package : l'apport-cession ne fait pas obstacle à la requalification du gain d'apport en salaires

Conseil d'État, 7 mai 2026, 8ème - 3ème ch., n° 493083, mentionné au recueil Lebon

Dans le cadre d'un LBO (groupe cible Prezioso), un dirigeant avait :

→ constitué une société (Tournesol) destinée à acquérir des actions de préférence de la société tête de groupe ;

→ apporté ses titres Tournesol à une holding personnelle soumise à l'IS pour leur cession au fonds acquéreur (mécanisme d'apport-cession).

Sans mettre en œuvre la procédure d'abus de droit qui lui aurait permis d'écarter l'acte d'apport/l'interposition de la holding, l'administration a considéré dans un premier temps qu'une partie du gain de cession réalisé par la holding devait être requalifié en salaires imposables au niveau du dirigeant. Dans un second temps, en appel, elle a estimé que c'est plutôt le gain d'apport réalisé par le dirigeant qui devait être requalifié.

En 2024 la CAA de Paris (07/02/2024, n° 22PA02007) a jugé que lorsqu'un dirigeant apporte des titres représentant tout ou partie d'un intéressement, cet apport fait - en l'absence de remise en cause sur le terrain de l'abus de droit - obstacle à une requalification des gains salaires imposables au niveau du dirigeant :

- le gain de cession a été réalisé par la holding personnelle, soumise à l'IS et non salariée du groupe ;

- à la date de l'apport, les titres Tournesol n'avaient produit aucun gain pour le dirigeant, seule la holding ayant encaissé un gain post-cession ;

- le gain d'échange (plus-value d'apport) est constitutif d'une plus-value placée en sursis d'imposition => l'administration n'ayant pas entendu remettre en cause, sur le fondement de l'abus de droit, l'interposition de la holding personnelle, elle n'était pas fondée à regarder l'apport comme un acte de disposition par lequel le dirigeant aurait renoncé à exercer son droit de vente et l'aurait cédé à sa holding.

Cette décision qui avait fondé de grands espoirs vient d'être annulée par le Conseil d'Etat qui juge que :

→ l'absence de mise en œuvre de la procédure d'abus de droit est, au cas particulier, sans incidence sur le pouvoir de requalification de l'administration ;

→ l'opération d'apport était génératrice, pour le dirigeant, d'un gain, dont il avait eu la disposition, égal à la différence entre la valeur des titres retenue pour l'échange et le prix auquel il les avait acquis, sans qu'aient d'incidence à cet égard ni la circonstance qu'il a reçu en rémunération de cet apport des titres et non des liquidités, ni le sursis d'imposition prévu par la loi lorsqu'un gain de cette nature est soumis aux règles de taxation des plus-values mobilières.

Il appartenait donc à la CAA de rechercher si, eu égard aux conditions de réalisation de ce gain, ce dernier devait être regardé comme acquis en contrepartie de fonctions de dirigeant.

RELATIONS INTRA-GROUPE

Dépenses supportées par le siège français pour le compte d'une succursale étrangère : l'inévitable revenu réputé distribué ?

TA Montreuil, 3 avril 2026, n°2307985 – 2308070, C+

Entre 2017 et 2020, la société BNP Paribas s'est abstenue de refacturer des dépenses incombant à des entités étrangères liées, en particulier des succursales.

Ces dépenses - non déductibles - ont été réintégrées spontanément dans son bénéfice imposable pour des montants respectifs de 4M€, 3M€, 94M€ et 60M€.

Au terme d'une vérification de comptabilité portant sur les exercices 2017 et 2018, l'administration a estimé que ces dépenses étaient constitutives de revenus réputés distribués (109,1, 1°) soumis à retenue à la source en France (119 bis,2).

Prenant acte de ces rectifications pour 2017 et 2018, BNP Paribas a spontanément acquitté, pour 2019 et 2020 également, les retenues à la source.

La société demandait au Tribunal la décharge de ces retenues à la source.

1/ Pour 2017 et 2018, BNP obtient la décharge sollicitée dans la mesure où elle était déficitaire ce qui, de jurisprudence constante, fait obstacle à l'identification de revenus réputés distribués au sens du 1, 1° de l'article 109 du CGI.

2/ Pour 2018 et 2019 en revanche, la société n'était pas déficitaire.

La question se posait alors de savoir si la réintégration spontanée des sommes en cause dans le résultat taxable à l'IS faisait obstacle à l'identification de revenus réputés distribués et, à défaut, si une succursale étrangère pouvait être regardée comme une personne ayant son siège à l'étranger au sens de l'article 119 bis du CGI.

→ Sur le premier point le tribunal juge que dans la mesure où les dépenses en cause ont été exposées, sans contrepartie, par l'intéressée au profit de tiers, les bénéfices correspondants ont été effectivement désinvestis, c'est-à-dire ni mis en réserve ni incorporés au capital de la société.

Les montants correspondants peuvent ainsi être regardés comme des revenus distribués, appréhendés par ces tiers, alors même les dépenses en cause auraient été spontanément réintégrées extra-comptablement dans l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

→ Sur le second, le TA retient qu'une succursale étrangère d'une société française doit être regardée non seulement comme un tiers vis à vis du siège mais également comme une véritable

"société n'ayant pas son siège en France à raison des revenus réputés distribués rattachés à cette succursale".

Le principe d'unicité de la personne morale ne fait donc pas le poids face à l'autonomie fiscale des succursales et établissements stables, lesquels font - en miroir - l'objet d'un contrôle croissant par les administrations étrangères sur les règles de détermination de leur bénéfice imposable.

A noter : le Tribunal admet toutefois que dans cette situation des conventions fiscales « pourraient éventuellement trouver à s'appliquer ».

IRPP

Aider financièrement ses parents : oui, mais pas trop, surtout s'ils vivent en Afrique

Tribunal administratif de Melun, 10ème Chambre, 26 juin 2026, 2413918

Une contribuable demandait, au titre de l'IRPP 23, la déduction d'une aide de 11 533 € versée à sa mère vivant au Bénin.

L'administration a accepté une déduction « forfaitaire » à hauteur de 3 780 € seulement.

Pour rappel en matière de déductibilité de l'obligation alimentaire aux ascendants la loi prévoit la prise en compte (i) du besoin de celui qui reçoit et (ii) de la fortune de celui qui paie.

Dans cette affaire jugée récemment la motivation retenue par le tribunal est étonnante : il explique, données de la Banque mondiale à l'appui, que le revenu national brut par habitant au Bénin était de 1 390 USD/an en 2023.

Suit alors implicitement le syllogisme suivant : le béninois moyen vit avec 1 390 dollars ; la mère vit au Bénin ; donc 11 533 € c'est beaucoup trop.

Le passage relatif aux virements Western Union est assez révélateur : le TA relève que les montants versés sont « disproportionnés par rapport au niveau de vie moyen au Bénin ».

Pourtant, toute béninoise qu'elle soit, cette mère pourrait avoir des frais de santé, des charges familiales, un logement à payer, une absence de couverture sociale, une situation de dépendance, ou simplement des besoins concrets qui ne se déduisent pas d'un revenu national brut par habitant (si le revenu moyen est faible dans beaucoup de pays d'Afrique, il n'est pas nécessairement corrélé au coût de la vie). Le tribunal ne s'y intéresse pas.

Pour justifier le montant versé à sa mère la requérante produisait par exemple des quittances de loyer, que le tribunal écarte notamment car elles ne mentionnent que le nom de la ville. Une

pièce étrangère peut évidemment être insuffisante, incohérente ou incomplète. Mais elle ne devrait pas être tenue pour suspecte au seul motif qu'elle ne répond pas au standard administratif français.

Cette décision d'espèce, qui n'a que peu d'importance en droit, laisse apparaître dans le traitement des pensions versées, notamment vers l'Afrique, un standard probatoire de fait plus exigeant, adossé à un présumé contestable : là-bas, on a besoin de peu.

Au cas particulier les justificatifs produits par la requérante étaient sans doute insuffisants mais cela n'enlève rien au problème de fond, à la motivation consistant à transformer la pauvreté moyenne d'un pays en plafond implicite de l'aide familiale déductible.

Rappelons pour finir que les transferts d'argent par les diasporas constituent, pour de nombreuses familles, une solidarité nécessaire permettant de payer un loyer, des soins, des dépenses courantes, des urgences, parfois même de soutenir tout un foyer ou village.

PROCEDURE

Accès aux relevés bancaires des contribuables par le fisc : le Conseil d'Etat sauve le droit de communication (pour l'instant)

Conseil d'Etat, 12 juin 2026, N° 513952

En cause l'article L.85 du LPF (droit de communication) qui permet à l'administration fiscale d'obtenir très facilement de nombreux documents détenus par des tiers et notamment des relevés bancaires, sans autorisation judiciaire préalable ni voie de recours spécifique/utile.

En janvier 2026, la Cour Européenne des Droits de l'Homme a jugé que le dispositif similaire italien ne permettait pas de prévenir les abus ou les décisions arbitraires de recourir à des mesures d'accès aux données bancaires des contribuables, en violation du droit au respect de la vie privée (CEDH, 8 janvier 2026, n° 40607/19 et 34583/20).

En mars 2026, la CAA de Paris (n° 25PA01093) a accepté de transmettre une Question Prioritaire de Constitutionnalité (QPC) au Conseil d'Etat, au motif que les dispositions de l'article L.85 du LPF ne prévoient pas de voie de recours permettant au contribuable de contester, préalablement ou concomitamment à sa mise en œuvre, la régularité, la nécessité et la proportionnalité de l'exercice du droit de communication auprès des établissements bancaires, le contribuable n'étant en tout état de cause pas informé de l'exercice du droit de communication au moment de sa mise en œuvre.

La Cour avait considéré que le moyen selon lequel ces dispositions portent atteinte aux droits

et libertés garantis par la Constitution, notamment au droit à la vie privée et au droit des personnes intéressées d'exercer un recours juridictionnel effectif qui découlent des dispositions des articles 2 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, soulève une question qui n'est pas dépourvue de caractère sérieux.

Le Conseil d'Etat balaye cet argumentaire, refuse de transmettre la QPC et juge que les dispositions de l'article L. 85 du LPF :

- répondent à l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale ; et
- ne portent pas une atteinte disproportionnée au respect de la vie privée et au droit à un recours juridictionnel effectif garantis par les articles 2 et 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

A l'appui de sa décision le Conseil relève notamment que :

- le droit de communication a pour seul objectif d'établir, de contrôler ou de recouvrer l'imposition due par le contribuable contrôlé ;
- les agents de l'administration fiscale, qui ne disposent, pour l'exercice de ce droit de communication, d'aucun pouvoir d'exécution forcée, sont soumis à l'obligation de secret professionnel ;
- l'éventuelle irrégularité dans l'exercice du droit de communication demeure susceptible d'être invoquée par le contribuable devant le juge de l'impôt.

Reste donc la CEDH.

ESFP rampant, quand l'administration déclenche un contrôle fiscal sans avertir le contribuable

Parmi les procédures qui permettent à l'administration de contrôler une personne physique figurent notamment (i) le contrôle sur pièces (dit « du bureau ») et (ii) l'examen de situation fiscale personnelle (ESFP).

Tandis que la seconde est encadrée avec plusieurs garanties pour le contribuable sous peine d'irrégularité (avis d'ouverture du contrôle, possibilité d'être assisté par un conseil ou de saisir le supérieur hiérarchique du vérificateur...), la première reste largement floue et réduit

drastiquement les garanties et le temps dont dispose le contribuable pour préparer sa défense.

Selon l'administration « Le contrôle sur pièces est constitué par l'ensemble des travaux de bureau au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers qu'il détient, et, le cas échéant, établit les rehaussements justifiés. [...] L'ESFP et la vérification de comptabilité constituent la suite logique et obligatoire du contrôle sur pièces toutes les fois où il n'a pas permis de régulariser, du bureau, la situation du contribuable. ».

Dans cette affaire, un résident fiscal français exerçait dans le secteur automobile en France et à l'étranger où il avait des contrats pour l'amélioration et l'entretien des véhicules blindés de la Présidence de Guinée Equatoriale.

A la suite d'un vol de données par une stagiaire (probablement transmises à l'administration fiscale - les informateurs pouvant être rémunérés), le fisc a eu la bonne idée de déclencher un contrôle du bureau.

Dans ce cadre le service a sollicité des informations auprès de plusieurs administrations étrangères (Seychelles, Suisse, Porto-Rico) qui ont permis d'identifier que le contribuable détenait deux sociétés aux Seychelles, lesquelles détenaient des comptes bancaires dans d'autres juridictions.

Le TA juge que : « Le contrôle n'a pas porté sur le contrôle de la cohérence entre les revenus déclarés par M. B... et son train de vie, sa situation de trésorerie ou sa situation patrimoniale [...] un tel contrôle ne constitue pas un ESFP mais un contrôle sur pièces. La circonstance que la demande d'assistance administrative fasse référence, à tort, à un ESFP, laquelle présente le caractère d'une erreur matérielle, est à cet égard sans incidence et n'est pas de nature à entacher d'irrégularité la procédure d'imposition suivie. ».

L'administration est donc libre, du bureau, de contrôler une personne sans l'en informer et de solliciter sans limite des documents auprès de tiers (documents qu'elle ne détenait donc pas dans son dossier au moment de l'ouverture du contrôle...).

Sur le fond le contribuable a été redressé à raison des revenus générés (et comptes bancaires détenus) par les entités soumises à un régime fiscal privilégié aux Seychelles, avec majoration de 80% pour manœuvres frauduleuses.

APERCU RAPIDE DES AUTRES DECISIONS

La profession de chef comptable au sein d'une ambassade étrangère située en France ne confère pas la qualité de « personnel diplomatique ou consulaire » au sens du CGI ou des conventions fiscales : les revenus afférents, réputés provenir d'un emploi exercé en France, sont imposables en France.

Espérons que nos agents situés dans des ambassades ou consulats français à l'étranger ne fassent pas les frais de cette décision.

CAA Versailles, 4 juin 2026, 24VE00269

Le régime fiscal tunisien des sociétés totalement exportatrices est un régime fiscal privilégié (238 A CGI).

Les revenus générés par une société soumise à ce régime qui ne réalise que des exportations de services, exonérés en Tunisie, demeurent déclarables et imposables en France par transparence au niveau de l'associé résident français (123bis CGI).

La constitution de cette entité peut être regardée comme un montage artificiel en vue d'échapper à législation fiscale française.

TA Marseille, 28 mai 2026, 2404011/12

Un footballeur français engagé par un club professionnel saoudien demeure résident fiscal de France dès lors qu'il y conserve des attaches et n'est pas assujetti à l'impôt en Saoudie.

N'ayant fait l'objet d'aucune double imposition « *il ne peut utilement se prévaloir des stipulations de la convention fiscale franco-saoudienne* ».

TA Nantes, 28 mai 2026, 2201593

Ne peut se prévaloir de la qualité de résident fiscal chinois le contribuable qui ne démontre pas avoir été assujetti à l'impôt en Chine pour des revenus autres que ceux issus de sources chinoises.

TA Nantes, 28 mai 2026, 2110632

Une société holding luxembourgeoise de gestion de marque est imposable en France dès lors que ses dirigeants sont installés en France (résumé fidèle).

CAA Toulouse, 11 juin 2026, 24TL01418

Une convention fiscale qui prive la France de son pouvoir d'imposer un gain susceptible d'être réalisé lors de la cession de titres fait obstacle à ce qu'une moins-value relative à une telle cession soit prise en compte pour déterminer le montant du gain d'acquisition imposable en France (contre l'avis du rapporteur public). CAA Paris, 20 mai 2026, 24PA03598
L'administration fiscale doit réparer le préjudice résultant d'une communication tardive de documents qui entraîne des effets fiscaux à l'étranger. CAA Nancy, 2 juin 2026, 25NC01372
Sportifs/artistes, le régime du bénéfice moyen (100 bis CGI) continue à produire ses effets après l'expatriation. CAA Paris, 8 juin 2026, 24PA04154
La clôture d'une procédure internationale de recouvrement forcé infructueuse ne vaut pas renonciation à l'action de recouvrement de la part de l'administration française. TA Montreuil, 4 juin 2026, 2407080
Une société avait consenti un prêt à sa filiale étrangère. Elle avait ensuite comptabilisé d'importantes provisions pour dépréciation du capital prêté et des intérêts (13M€ environ), après avoir notamment abandonné une partie des intérêts avec clause de retour à meilleure fortune. La déduction est refusée au motif que les provisions portaient sur une aide à caractère financier (non déductible) et que les conditions du prêt permettaient d'exclure toute intention réelle de recouvrement. TA Lyon, 16 juin 2026, 2403632
Charasse/LBO : la loi ne fixe aucune condition d'affectation des fonds apportés lors d'une augmentation de capital concomitante à l'acquisition de titres. Conseil d'Etat, 19 juin 2026, n° 502486
L'indemnité transactionnelle versée par un employeur pour couvrir à l'euro près le redressement fiscal d'un salarié constitue pour ce dernier un avantage en argent imposable en traitements et salaires (affaire Carmignac). La résidence fiscale étrangère du salarié au moment de la signature du protocole est sans incidence, les sommes étant réputées acquises en vertu de l'activité exercée antérieurement en France. CAA Paris, 18 juin 2026, 24PA04974

Un avocat généraliste en droit commercial, de la concurrence et des affaires, douanier et fiscal, ne peut ignorer ses obligations déclaratives en matière d'IRPP de sorte que deux erreurs dans les cases à remplir suffisent à établir une intention délibérée d'éluder l'impôt. CAA Lyon, 18 juin 2026, 24LY03330
Une salariée à l'étranger chargée de trouver des clients pour l'entreprise, à qui elle envoie les contrats d'adhésion pour signature, ne suffit pas à caractériser un établissement stable. CAA Paris, 18 juin 2026, 25PA00066
Un appartement acheté pour 1M€ et revendu un an plus tard pour 2M€ a permis à l'administration d'identifier un avantage occulte au moment de l'achat : l'acheteur a été redressé à l'IRPP et à la CEHR à hauteur de l'écart d'environ 1M€. TA Paris, 17 juin 2026, 2509213
Egalité et réconciliation, l'association d'Alain Soral, est jugée comme poursuivant une activité lucrative en raison de ses liens avec la société commerciale de l'essayiste : redressement de 250K€. TA Dijon, 10 juin 2026, 2401748
Les revenus réputés distribués ne constituent pas des dividendes au sens de la convention fiscale franco-chinoise. CAA Paris, 8 juin 2026, 24PA05113
L'amende de 5% des sommes omises pour défaut de dépôt de l'état de suivi des PV latentes n'est pas contraire à la CESDH. TA Paris, 15 juin 2026, 2520906
Un logiciel informatique doit être qualifié d'œuvre littéraire, artistique ou scientifique au sens de l'article « redevances » des conventions fiscales. TA Cergy-Pontoise, 19 juin 2026, 2311908

