



# Association du Master 2 Fiscalité Appliquée

## VEILLE JURIDIQUE N°12

DECEMBRE – MARS 2025

### ESCALE, courrier électronique et rectification : quand la régularité d'une proposition de rectification ne tient qu'à un *screen*

CAA Paris, 28 juin 2024, n°22PA05281

par *Odilon LEVERD-CHASTRE*

### Sushis-qui-peut quant à l'application des taux réduits TVA !

CE, 18 juin 2024, n°476093

par *Eva AOUATE*

### L'intégration fiscale : un groupe solidaire face aux pénalités pour manœuvres frauduleuses

CAA Bordeaux, 26 septembre 2024, n°22BX01246

par *Océane LAZIER*

### Caractère commercial des créances : une nouvelle précision sur la date d'appréciation

TA Orléans, 20 septembre 2024, n°2200828

par *Justine SERRANO*

### Refus de Transmission d'une QPC sur l'Assiette de la Retenue à la Source de l'article 182B du CGI

CE, 29 novembre 2024, n°497850

par *Rim LARAKI*

### L'absence de loi de finances 2025 et ses conséquences

par *Aïnes LADJEROUD*

### Échange d'informations entre États : le secret professionnel concernant les consultations des avocats

CJUE, 26-09-2024, aff. C-432/23

par *Sirine ADDA*

*Sous la coordination de Laure GAULUPEAU et Odilon LEVERD-CHASTRE*

**Association du Master 2 Fiscalité Appliquée**

## **ESCALE, courrier électronique et rectification : quand la régularité d'une proposition de rectification ne tient qu'à un *screen***

**E**n France, le système fiscal est en principe déclaratif<sup>1</sup>. Cela signifie que les contribuables déclarent des revenus perçus et que l'administration fiscale (AF), sur la base de cette déclaration et après contrôle, peut, soit mettre en recouvrement l'impôt, soit exercer son droit de reprise<sup>2</sup>. Dans ce deuxième cas, elle notifie une proposition de rectification au contribuable lorsqu'elle considère que la déclaration est entachée d'irrégularité.

La loi ne prévoit aucun formalisme particulier pour la notification de cette proposition<sup>3</sup>. Classiquement, elle s'opère par lettre recommandée avec accusé de réception. Néanmoins, le Conseil d'Etat n'en fait pas une condition de régularité de la notification, et juge de façon constante que si l'AF utilise d'autres voies, elle doit être en mesure de justifier que la proposition de rectification a été adressée au contribuable « par des modes de preuve offrant des garanties équivalentes »<sup>4</sup>.

S'inscrivant dans cette veine jurisprudentielle, la plateforme *ESCALE* a été créée il y a quelques années. Elle « permet aux services de la DGFIP d'envoyer et de recevoir des documents volumineux ou sensibles sur une connexion sécurisée »<sup>5</sup>.

En l'occurrence de l'affaire commentée, à la suite d'un contrôle sur pièce opéré par l'administration fiscale française, un couple de contribuables s'est vu transmettre, par courrier électronique, un lien *ESCALE* vers une proposition de rectification. Les contribuables ont alors contesté devant la juridiction administrative ce mode de

notification. En parallèle, conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat précitée, l'AF produisait une capture d'écran du rapport généré par *ESCALE* indiquant que le destinataire du courrier électronique avait téléchargé la proposition de rectification.

Par un jugement du 21 octobre 2022, le tribunal administratif de Melun a estimé que ces modalités de notification sont conformes à l'interprétation que fait le Conseil d'Etat de l'article L.57 LPF, et a rejeté la demande des contribuables. Contestant cet arrêt, les contribuables interjettent appel devant la Cour administrative d'appel (CAA) de Paris.

**La notification d'une proposition de rectification sous forme de lien *ESCALE* transmis par courrier électronique offre-t-elle au contribuable rectifié des garanties équivalentes à celles offertes par la lettre recommandée avec accusé de réception ?**

Confirmant le jugement précité par un arrêt du 28 juin 2024, la CAA de Paris juge que cette capture d'écran présente des garanties équivalentes en ce qui concerne la date de la notification de la proposition de rectification, la connaissance qu'en a le contribuable et la confidentialité de la transmission du document.

Cette solution semble a priori logique. Elle s'inscrit dans la veine jurisprudentielle du Conseil d'Etat relative aux autres voies d'envoi d'une proposition de rectification au contribuable. Néanmoins, des questions relatives aux garanties offertes aux contribuables demeurent.

En premier lieu, la question de l'utilisation du courrier électronique en lui-même n'est pas problématique en la matière : c'est une

<sup>1</sup> Article L.10 LPF

<sup>2</sup> Article L.168 LPF

<sup>3</sup> Article L.57 LPF

<sup>4</sup> CE, 1<sup>er</sup> décembre 1982, n° 27387 confirmé par CE, 8 février 2012, Belandina, n° 336125

<sup>5</sup> BOFIP-GCP-21-0040

modalité valide<sup>6</sup>. Ce que le couple de contribuables contestait était l'envoi d'un lien de téléchargement sur leur adresse électronique personnelle, alors que l'article R.103-1 LPF, mettant en application l'article L.103 du même code, impose selon eux que leurs correspondances de toutes natures avec les agents de l'AF soient « transmises sous enveloppes fermées », et que la méconnaissance de ce texte porterait atteinte à leur secret fiscal.

Selon la doctrine, la Cour ne se prononce pas « directement sur l'obligation imposée par l'article R.103-1 LPF [...], puisqu'elle se contente de vérifier si les garanties sont équivalentes à celles d'une notification par lettre recommandée »<sup>7</sup>. Cet évitemment interroge : la transmission sous enveloppe fermée ne constitue-t-elle pas une garantie pour le contribuable qu'il reviendrait au juge de protéger ?

Dans ses conclusions, le rapporteur public traite cet article sous couvert des règles de confidentialité. Selon son analyse de la jurisprudence du Conseil d'Etat<sup>8</sup>, « la violation de ces règles serait sans incidence sur la régularité de la procédure d'imposition »<sup>9</sup>. Or, une telle approche démontre une absence de prise en considération des modalités pratiques de notification et de réception.

En effet, la doctrine a démontré de façon empirique les faiblesses pratiques du lien de téléchargement transmis par courrier électronique<sup>10</sup>. D'une part, les documents ne sont accessibles que pendant les 15 jours qui suivent la première ouverture du lien, alors que ceux transmis par lettre le sont *ad vitam aeternam*. D'autre part, l'AF obtient le rapport, dont elle présente la capture

d'écran en l'espèce, au moment où le contribuable clique sur le lien. Pour autant, cela ne constitue pas une preuve qu'il a déjà téléchargé les documents. S'il ne les télécharge pas dans le délai de 15 jours, il ne pourra plus les obtenir et se retrouvera en difficulté. A l'inverse, la réception de documents par lettre obère cette problématique pratique. La notification par lettre n'est-elle donc pas une garantie pour le contribuable, que la Cour aurait dû considérer ?

En second lieu, tentant d'entrer dans le champ d'application de la jurisprudence précitée du Conseil d'Etat relative à l'article L.57 LPF, les contribuables font valoir qu'étant donné que les boîtes de réception des courriers électroniques – les boîtes mails – peuvent être piratées, recevoir un lien de téléchargement sur celles-ci n'offre pas des garanties équivalentes à celles offertes par les lettres physiques.

Pour rappel, la pratique passe en principe par la lettre recommandée avec accusé de réception. Par cette modalité, la notification de la proposition de rectification est régulière et conforme à l'article L.57 LPF. Partant, le Conseil d'Etat admet d'autres modalités de notification, à condition que l'AF soit en mesure de justifier que la proposition de rectification a été adressée au contribuable « par des modes de preuve offrant des garanties équivalentes »<sup>11</sup>, comme par exemple « l'indication de la date de la notification, la connaissance qu'en avait le contribuable ou encore la confidentialité de la transmission »<sup>12</sup>. Or, en l'espèce, pour prouver que l'envoi par courrier électronique d'un lien de

<sup>6</sup> CE, 5 juillet 2022, n° 458293

<sup>7</sup> P. Mispelon, Notification de proposition de rectification via ESCALE : une régularité encore incertaine, RDF n° 3, 16 janvier 2025

<sup>8</sup> CE, 16 décembre 1992, Mme. X..., n° 58791

<sup>9</sup> Ccl Gilles Perroy ss. CAA Paris, 28 juin 2024, n° 22PA05281

<sup>10</sup> B. Sibilli, *Chronique de jurisprudence des cours administratives d'appel de septembre 2022 à août 2024*, Dr. Fisc. 2024, n° 38

<sup>11</sup> CE, 1<sup>er</sup> décembre 1982, n° 27387 confirmé par CE, 8 février 2012, Belandina, n° 336125

<sup>12</sup> Arrêt commenté

téléchargement octroyait au contribuable des garanties équivalentes à la lettre recommandée, l'AF apportait une capture d'écran d'un rapport généré par *ESCALE* sur lequel figurait les garanties précitées.

Pour admettre, dans ses conclusions, que cette preuve conférait bien au contribuable des garanties équivalentes, le rapporteur public estime que cette capture d'écran était un « accusé de réception généré par *ESCALE* »<sup>13</sup>.

Cette analogie doit cependant être relativisée, ou à tout le moins nuancée. En effet, dans le cas de la lettre recommandée, l'accusé de réception est établi par un tiers indépendant. A l'inverse, celui-ci est établi par l'AF dans le cadre de l'application *ESCALE*. Comme le fait valoir la doctrine, « cela signifie que l'Administration, qui a intérêt à prouver que la proposition de rectification a bien été reçue, est aussi celle qui va établir la preuve de réception de celle-ci. Elle se constitue ainsi, dans une certaine mesure, une preuve à soi-même ce qui, il nous semble, n'offre pas les mêmes garanties que lorsque la preuve est établie par un tiers indépendant »<sup>14</sup>.

Le Conseil d'Etat devrait se prononcer prochainement sur ces questions. Censurera-t-il l'arrêt commenté eu égard aux garanties offertes au contribuable durant la procédure de rectification ? La revue de droit fiscal du Master Droit fiscal parcours Fiscalité appliquée ne manquera pas d'analyser la suite de cette affaire.

## Odilon LEVERD-CHASTRE



<sup>13</sup> Ccl Gilles Perroy ss. CAA Paris, 28 juin 2024, n° 22PA05281

<sup>14</sup> P. Mispelon, Notification de proposition de rectification via *ESCALE* : une régularité encore incertaine, RDF n° 3, 16 janvier 2025

**E**n France, le marché du sushi représente 728 millions d'euros. Ainsi, si la question de son taux d'imposition de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA) pourrait sembler triviale au premier abord, celle-ci ne doit pas pour autant être marginalisée puisque pour rappel, la TVA représente la première source de recettes fiscales de l'État. Dans sa décision du 18 juin 2024, le Conseil d'État rappelle que les sushis, qu'ils soient vendus sur place, à emporter ou en livraison, doivent être regardés comme des produits préparés en vue d'une consommation immédiate et qu'à ce titre, leur vente relève du taux intermédiaire de TVA de 10 %.

Toute la question était ainsi de savoir si le taux réduit de TVA de 5,5 % était applicable aux ventes de sushis à emporter ou bien si ces ventes relevaient plutôt du taux de 10% de TVA.

En l'espèce, une société spécialisée dans la vente de sushis à consommer sur place, à emporter ou en livraison, appliquait un taux de TVA de 10 % sur les ventes de sushis à emporter pour la période allant du 1<sup>er</sup> janvier 2015 au 31 décembre 2016. Estimant que ces ventes auraient dû être soumises au taux réduit de 5,5 %, celle-ci a demandé la restitution d'un trop-perçu de taxe de 61 893 euros.

La société requérante soutenait que les sushis à emporter devaient être soumis au taux réduit de 5,5 % en vertu de l'article 278-0 bis du Code général des impôts (CGI).<sup>15</sup>

L'administration fiscale considérait plutôt que les sushis étant des produits préparés en vue d'une consommation immédiate, ces derniers relevaient ainsi du taux intermédiaire de 10 %.<sup>16</sup>

Le Conseil d'État a finalement affirmé que les sushis, indépendamment de leur conditionnement, étaient des produits préparés en vue d'une consommation immédiate. Par conséquent, leur vente relevait du taux intermédiaire de 10 % de TVA.

**L'évolution du régime de la TVA.** Pour comprendre l'enjeu et l'importance de cette décision, il faut notamment s'intéresser à l'historique de la TVA. Le régime français de TVA a évolué pour distinguer les taux s'appliquant aux ventes à emporter, aux ventes à consommer sur place ainsi qu'aux services de restauration. Initialement, les ventes de produits alimentaires à emporter étaient soumises au taux réduit de 5,5 %, alors que les prestations de services comme la restauration étaient au taux traditionnel de 20%.

Après plusieurs modifications, la loi de finances rectificative pour 2011<sup>17</sup> a finalement introduit un deuxième taux réduit, d'abord de 7 %, puis de 10 %, applicable aux "*ventes à consommer sur place*" et aux "*ventes à emporter ou à livrer de produits alimentaires préparés pour une consommation immédiate*".

Ainsi, avec cette loi de finances rectificative, le législateur ne fait plus du lieu de consommation (sur place ou à emporter) le

<sup>15</sup> L'article 278-0 bis du CGI prévoit un taux réduit de TVA de 5,5% concernant « Les denrées alimentaires destinées à la consommation humaine »

<sup>16</sup> L'article 279 du CGI prévoit un taux réduit de TVA de 10% concernant « Les ventes à emporter

ou à livrer de produits alimentaires préparés en vue d'une consommation immédiate ».

<sup>17</sup> Loi de finances rectificative n° 2011-1978 du 28 décembre 2011.

critère déterminant, mais plutôt le moment de la consommation.

Désormais les produits préparés pour être consommés directement après l'achat, que ce soit sur place ou à emporter, sont soumis au taux réduit de 10%. Les autres produits alimentaires relèvent du taux réduit de 5,5 %.

Il existe trois critères de distinction<sup>18</sup> permettant de déterminer si un produit est destiné à une consommation immédiate. Ces critères sont alternatifs.

**La Nature du produit.** Les caractéristiques physiques, sanitaires ou gustatives indiquent si le produit doit être consommé rapidement ou s'il peut être conservé. Par exemple, une glace fond, ce qui implique une consommation immédiate et donc l'application d'un taux de TVA de 10%. Cependant la nature même du produit pourrait soulever certaines confusions puisqu'une glace emballée pouvant être congelée fera l'objet d'une imposition à un taux de TVA de 5,5%.

**Le Conditionnement.** Si le produit est emballé pour permettre sa conservation ou s'il est préparé pour être consommé dans les instants suivant l'achat. Par exemple une pizza vendue chaude dans une assiette va être associée au taux de 10% tandis qu'une pizza congelée dans sa boîte va être associée au taux de 5,5%.

**La Présentation.** La présence de couverts ou encore la découpe du produit peuvent indiquer une préparation pour une consommation immédiate. Par exemple, une salade vendue sans couvert sera soumise au taux de TVA de 5,5%, tandis qu'une salade

<sup>18</sup> Ces critères de distinctions ont notamment été mis en place par la loi de finances rectificative de 2011. Puis, dans une décision

vendue avec des couverts jetables va se voir appliquer le taux de TVA de 10%.

Dans le cas d'espèce, le Conseil d'État a débouté la demande de la société puisque les sushis, du fait de leur nature (riz vinaigré et poisson cru) sont des produits préparés pour une consommation immédiate. Les barquettes utilisées pour les sushis sont destinées à faciliter le transport et non à améliorer leur conservation, ainsi, le taux intermédiaire de TVA de 10 % s'applique.

Plus généralement, le Conseil d'État était saisi de la question de la délimitation des champs d'application respectifs de deux taux réduits de TVA applicables à une même catégorie de produits en fonction de leur utilisation.

**Une confusion quant à l'application des critères.** En réalité, cet arrêt met en lumière la difficile articulation entre les taux réduits de 5,5 % et 10 % de TVA dans le secteur alimentaire. Cette décision atteste de la complexité quant à l'application de ces taux réduits et de leurs impacts sur la compréhension du système fiscal et sa prévisibilité pour les entreprises. Les critères utilisés pour déterminer le taux de TVA d'un produit sont vagues et sujets à interprétation. Cette confusion quant à leur application pourrait créer un flou juridique qui pourrait être la source de contentieux coûteux pour les entreprises et l'administration fiscale.

La distinction entre consommation "immédiate" et "différée" ajoute une couche supplémentaire de complexité, en faisant du moment de la consommation le critère déterminant plutôt que des éléments plus objectifs et mesurables. En réalité l'ancien critère qui concernait le lieu de

en date du 28 décembre 2011 n°2011-645 DC, le Conseil constitutionnel a appliqué ces trois critères dans la détermination du taux de TVA.

consommation était certes plus restrictif que le critère de consommation « immédiate » ou « différée » mais accordait néanmoins une sécurité juridique aux entrepreneurs. Ce nouveau critère conduit à des situations délicates où des produits peuvent être taxés différemment en fonction de détails comme l'ajout de couverts jetables.

**L'impact sur les entrepreneurs.** Si ces nouveaux critères paraissent complexes aux yeux des consommateurs, ils le sont d'autant plus pour les entrepreneurs dans le secteur alimentaire qui peuvent être amenés à faire face à deux taux pour un même produit en fonction de sa finalité. Cela complique la gestion de la comptabilité. Imaginez alors un entrepreneur individuel relevant du régime de micro-entreprise cherchant à alléger aux maximum ses obligations comptables, celui-ci se retrouve ainsi contraint à déterminer le taux de TVA applicable à chacun de ses produits alimentaires. Pour rappel, l'un des avantages majeurs du régime de micro-entreprise repose sur une simplicité de la gestion comptable et administrative de l'entreprise. Même si le système fiscal français ne peut pas encore répondre à toutes les problématiques soulevées par tous les contribuables, une problématique majeure se dégage et l'objectif de simplicité s'éloigne. Ce système impose une certaine expertise fiscale pour les micro-entrepreneurs. Puisque les critères de distinction restent imprécis et peuvent donner lieu à des interprétations différentes, des litiges couteux avec l'administration fiscale pourraient naître.

**Un frein à l'initiative entrepreneuriale.** La liberté d'entreprendre garantissant à toute personne physique de pouvoir mener

une activité économique ou commerciale implique que l'entrepreneur puisse ainsi mener son activité sans contraintes manifestement excessives. Celle-ci est notamment garantie par l'article 4 de la Déclaration Des Droits de l'Homme et du Citoyen (DDHC) de 1789<sup>19</sup>. À travers cette définition, une interrogation se dessine : la complexité des critères d'application des taux de TVA (comme dans le cas des sushis) ne constitue-t-elle pas un obstacle à la liberté d'entreprendre ? En effet, une charge administrative disproportionnée, corrélée à une ambiguïté des critères des taux réduits de TVA pourrait engendrer une insécurité juridique pour les entrepreneurs.

**Une comparaison au système canadien.** Bien que la TVA soit un impôt propre à la France, cette difficile articulation des taux d'imposition des produits alimentaires se retrouve dans d'autres États tels que le Canada. Ainsi les produits alimentaires essentiels sont généralement détaxés de la taxe sur les produits et services (TPS)<sup>20</sup>. Cependant, les aliments préparés pour une consommation immédiate, sont taxables. C'est à nouveau le critère de « consommation immédiate » qui est utilisé. Toutefois les critères canadiens semblent moins propices à interprétation. Leur système d'imposition présente une distinction binaire : les produits alimentaires de première nécessité tels que pain, le lait, les fruits, sont détaxés, tandis que les aliments préparés pour consommation immédiate tels que les plats chauds, ou encore boissons prêtes à boire sont taxables. Contrairement à la France, la présentation du produit (comme la présence de couverts) est moins déterminante dans la décision d'appliquer une taxe : le produit lui-même reste le critère principal. Là où le système

<sup>19</sup> Article 4 de la DDHC : « La liberté consiste à pouvoir faire tout ce qui ne nuit pas à autrui »

<sup>20</sup> La TPS vise tous les biens et services, autant meubles qu'immeubles, corporels

qu'incorporels, vendus ou consommés au Canada à l'exception des biens et services spécifiquement exclus de l'assiette de taxation.

canadien repose sur des critères objectifs et quantifiables, le système français introduit des éléments rendant l'application des règles plus complexe.

Il faut espérer une clarification des critères dans les années à venir pour plus de sécurité et de prévisibilité juridique car finalement, même si « nul n'est censé ignorer la loi », l'articulation actuelle des taux réduits semble davantage propice à la confusion et à l'incertitude qu'à une véritable simplification fiscale.

**Eva AOUATE**



Dans un arrêt rendu le 26 septembre 2024, la Cour administrative d'appel de Bordeaux a estimé que la société mère est redevable des pénalités pour manœuvres frauduleuses de sa filiale. (*CAA Bordeaux, 26 septembre 2024, n°22BX01246*).

En l'espèce, une société par actions simplifiée (SAS) exploitante d'un bar-restaurant situé en France est membre depuis 2011 d'un groupe fiscalement intégré dont la société mère est une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL). En 2012 la SAS a fait l'objet d'une vérification de comptabilité portant sur l'exercice précédent. A l'issue dudit contrôle, l'administration a adressé une proposition de rectification à cette dernière l'informant des rehaussements envisagés notamment concernant ses bénéfices soumis à l'impôt sur les sociétés. Les impositions supplémentaires au titre de l'exercice clos en 2011 ont été mises à la charge de la société mère, étant redevable de l'impôt sur les sociétés dû par le groupe. En somme elle a été majorée de 80%.

La société mère a demandé au tribunal administratif de Pau de prononcer la décharge de cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre de l'année 2011 ainsi que les pénalités afférentes. Ledit tribunal a refusé sa demande.

La société mère a par conséquent fait appel, mais seulement en ce qui concerne les majorations pour manœuvres frauduleuses. Elle avance qu'elle n'est ni l'auteur ni la complice des faits qui ont conduit à la majoration de 80% des droits mis à sa charge et que ceci méconnait donc le principe de personnalité des peines. Elle avance également que l'existence de

manœuvres frauduleuses n'est pas caractérisée.

*In fine*, la Cour d'appel de Bordeaux a confirmé le jugement rendu en première instance et il convient de s'intéresser à ses motivations.

### Sur le caractère frauduleux en lui-même:

La Cour d'appel souligne que l'application des majorations pour manœuvres frauduleuses a été motivée par l'importance des minorations de chiffre d'affaires, l'existence de suppressions délibérées de dizaines de milliers de lignes de tickets, ainsi que d'une rupture de lien entre le logiciel de caisse et celui de comptabilité par un traitement manuel ne permettant pas de vérifier la ventilation comptable. Ainsi aucun détail des justificatifs de paiement n'est conservé ce qui empêche de connaître les modes d'encaissement de chaque transaction.

Si une simple minoration du chiffre d'affaires peut relever d'une erreur de bonne foi, si elle est importante et répétée ceci constitue un indice de fraude. De plus, la suppression de tickets de caisses ainsi que l'impossibilité de connaître les modes de paiements ni le contenu sont également d'importants indices de fraude fiscale.

Ainsi, l'existence de manœuvres frauduleuses en l'espèce semble difficilement contestable.

### Sur le principe de personnalité des peines :

La Cour rappelle qu'au visa de l'article 223 A du Code général des impôts, la société mère supporte les conséquences des infractions commises par les sociétés du groupe, et qu'elle peut donc se voir

appliquer la majoration de 80% des droits mise à la charge du contribuable en cas de manœuvres frauduleuses. En effet, une société qui opte pour le régime de l'intégration fiscale choisit de se constituer seule redevable de l'impôt sur les sociétés dû sur l'ensemble des résultats du groupe mais également des sanctions fiscales de nature pécuniaire appliquées à raison des infractions commises par les sociétés du groupe.

Un groupe fiscalement intégré est un groupe composé de plusieurs sociétés et dans lequel la société mère détermine le résultat d'ensemble de ce dernier et est seule assujettie à l'impôt sur les sociétés à raison dudit résultat.

L'article 223 A du Code général des impôts dispose qu'afin de constituer un groupe fiscalement intégré, il est nécessaire de remplir cumulativement les conditions suivantes :

- Les sociétés doivent être imposable en France et y être redevable de l'impôt sur les sociétés ;
- La société mère doit détenir au minimum 95% du capital de chacune des filiales ;
- La société mère ne doit pas être détenue à plus de 95% par une société tierce soumise à l'impôt sur les sociétés ;
- La société mère doit avoir un exercice comptable en adéquation avec celui de ses filiales.

L'objectif de l'intégration fiscale est de consolider les résultats fiscaux de l'ensemble des sociétés du groupe. Ce régime permet de réaliser une seule déclaration fiscale pour l'ensemble du groupe et ainsi éviter les risques de double imposition, ce qui est particulièrement avantageux.

Il paraît par conséquent justifié que la société mère soit également redevable des sanctions fiscales pécuniaires, appliquées au titre des infractions commises par les membres du groupe, une sanction étant rattachée à une déclaration fiscale. La déclaration fiscale se base sur les documents comptables, et est commune à l'ensemble du groupe ainsi que réalisée par la société mère. Or, en l'espèce, les documents comptables étaient litigieux.

Il y a une question de responsabilité sous-jacente. En effet, ceci impose aux sociétés mères de vérifier les documents fournis par ses filiales. Leur position implique une certaine responsabilité.

De plus la dernière condition nécessaire à la constitution d'un groupe intégré fiscalement implique une relation entre la comptabilité de la société mère et celle de ses filiales. Ainsi la comptabilité des filiales engage celle de la société mère, cette dernière étant composée de celles de ses différentes filiales. Ce faisant, l'erreur comptable d'une filiale devient également celle de la société mère, d'où il apparaît d'autant plus justifié qu'elle réponde également des manœuvres frauduleuses opérées en comptabilité par l'une de ses filiales.

**Océane LAZIER**



**L**a notion d'abandon de créance, en France, revêt un caractère essentiel notamment dans le droit fiscal, puisqu'il s'agit généralement d'un élément au cœur des relations contractuelles entre deux entreprises. La créance est définie comme « un droit que détient une entreprise sur une autre personne, appelée son débiteur, en vertu duquel elle peut exiger un paiement »<sup>21</sup>. Cette définition permet d'éclaircir la notion « d'abandon de créance » : il s'agit du fait, pour une entreprise détenant un droit sur son débiteur, de décider pour diverses raisons, de renoncer à ce droit.

La doctrine administrative considère, pour qu'un abandon de créance soit caractérisé, que celui-ci doit réunir deux éléments constitutifs : un élément matériel, qui implique préalablement un enregistrement en comptabilité par exemple de la créance (ou de la dette, selon le point de vue) existant entre les deux entités, et un élément intentionnel, qui résulte des motivations à l'origine de l'abandon de créance<sup>22</sup>.

Depuis le 4 juillet 2012, les aides à une autre entité qui ne présentent pas de caractère commercial, sont non déductibles, à moins que cette aide soit accordée à une entreprise en difficulté financière, bénéficiant d'une procédure collective ou de liquidation<sup>23</sup>. Il est alors important de distinguer les deux types d'abandons de créance qu'a défini l'administration fiscale.

D'une part, l'abandon de créance à caractère commercial est l'abandon qui découle des relations d'affaires entre les entités morales concernées, celles-ci n'ayant aucun lien juridique entre elles. De plus, cet abandon est

considéré comme tel dès lors qu'il résulte des échanges économiques entre les deux parties, visant à préserver des sources d'approvisionnement ou à maintenir des débouchés<sup>24</sup>.

D'autre part, l'abandon de créance à caractère financier est précisé par le Conseil comme étant accordé par une entreprise à une autre entreprise afin de conserver la valeur de ses participations dans celle-ci, d'assurer la pérennité de sa filiale ou de permettre à celle-ci de conserver sa renommée<sup>25</sup>. L'abandon de créance à caractère financier implique donc des relations entre les deux entités, généralement un lien sociétaire mère-fille.

Au regard de la définition d'un abandon de créance commercial, le Conseil d'Etat a posé 2 questions préjudiciales à la Cour de Justice de l'UE :

- En matière de régularité de la procédure de contrôle fiscal, la remise tardive de l'attestation de réception des fichiers comptables par le service vérificateur constitue-t-elle une irrégularité pouvant remettre en question une procédure d'imposition ?
- Concernant le bien-fondé d'un abandon de créance, l'antériorité d'une relation commerciale entre deux sociétés liées implique-t-il nécessairement qu'un abandon de créance, survenant quelques

<sup>21</sup> Article 212-4 du Plan Comptable Général (PCG)

<sup>22</sup> BOI-BIC-BASE-50-10, 24 février 2021, n°120

<sup>23</sup> LOI n° 2012-1510 du 29 décembre 2012 de finances rectificative pour 2012, article 14

<sup>24</sup> BOI-BIC-BASE-50-10, 24 février 2021, n°120

<sup>25</sup> CE, 20 novembre 1974, n°85191

années plus tard, soit de nature commerciale ?

Dans cette affaire, la société Ecosystem, qui exerce une activité de fabrication et de commercialisation de produits innovants pour la santé, l'écologie et la filtration de l'eau, a fait l'objet d'une vérification de comptabilité, à l'issue de laquelle l'administration fiscale a procédé à la réintégration d'une charge exceptionnelle d'un montant de 66 555 euros, correspondant à un abandon de créance qui a été consenti à sa filiale congolaise Ecosystem Bomoyi.

Un désaccord entre l'administration fiscale et la société est né de la suite de cette réintégration de la charge exceptionnelle, et cette affaire a été portée auprès de la commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, qui a émis un avis défavorable quant au rehaussement résultant de la réintégration dans les résultats de la société de l'abandon de créances.

L'administration fiscale a malgré tout maintenu le rehaussement en question ainsi que les impositions supplémentaires qui en découlent.

La société requérante a alors décidé de contester l'imposition réalisée par l'administration fiscale auprès du tribunal administratif d'Orléans qui, par les différents moyens étudiés ci-dessous, a rejeté sa demande tendant à la décharge de cette réintégration de l'abandon de créance ainsi que des pénalités y afférent.

La société Ecosystem a présenté comme moyens auprès du tribunal administratif qu'une irrégularité au niveau de la procédure d'imposition au titre de l'article L47 du livre des procédures fiscales (LPF) avait été réalisée à son encontre, et a exprimé son désaccord face à l'administration fiscale quant à la nature de l'abandon de créance initié par ses soins : celui-ci n'a pas été réalisé dans un objectif patrimonial, mais

bien pour lancer une activité commerciale, justifiant ainsi la déduction de la somme en vertu de l'article 39 du Code général des impôts.

En premier lieu, concernant la régularité de procédure du contrôle fiscal réalisé en 2019 sur les exercices clos en 2016 et 2017, le tribunal administratif d'Orléans rappelle que l'article L47 A du LPF n'impose aucune émission immédiate d'un document écrit attestant la remise des fichiers comptables. L'émission tardive de l'attestation après la remise des fichiers comptables ne constitue aucune irrégularité dès lors que la société a pu conserver les documents originaux et a pu maintenir un débat contradictoire avec l'administration.

En second et dernier lieu, concernant le bien-fondé de l'imposition de l'abandon de créance, le tribunal insiste sur le fait que celui-ci ne peut être déduit que s'il présente un intérêt commercial justifié par le contribuable et qu'il s'inscrit dans le cadre d'une gestion normale de l'entreprise.

Dans le cas d'espèce, le tribunal administratif a pu constater que la société requérante n'entretenait plus, depuis 2014, soit quelques années précédant les années contrôlées, de relations commerciales avec sa filiale congolaise, et que par ailleurs cette dernière a été radiée lors de l'exercice clos 2017.

Le tribunal administratif a donc jugé que l'administration exerçait de plein droit le rehaussement du résultat du montant de l'abandon de créance puisque la société requérante n'a démontré en aucun cas l'existence d'une contrepartie ou d'un intérêt économique direct.

Cet arrêt montre la rigueur apportée à la caractérisation de l'abandon de créance, puisqu'il est bien rappelé que la déductibilité n'est possible que si l'abandon de créance

est consenti dans le cadre d'un intérêt économique propre, et que cet abandon de créance s'inscrit dans la continuité des relations commerciales. Le simple fait qu'une relation commerciale ait existé par le passé ne suffit pas à conférer un caractère commercial à un abandon de créance.

De cette façon, le tribunal administratif apporte un certain éclaircissement concernant la date d'appréciation du caractère commercial ou non d'une créance afin de déterminer la déductibilité de son éventuel abandon. Le caractère commercial de la créance ne s'apprécierait alors qu'au moment de l'abandon de créance, et non au moment de la relation initiale entretenue entre deux sociétés liées, ce qui semble en contradiction avec la doctrine administrative publiée en 2021<sup>26</sup>. Dès lors, cela impose une surveillance continue des relations économiques entre la société créancière et la société débitrice, du fait d'une possible évolution de leur relation au fil du temps.

Cela pourrait également inciter les sociétés créancières à gérer stratégiquement leurs abandons de créance, dans la mesure où des créances initialement commerciales risqueraient de perdre cette qualification en cas de cessation des relations commerciales, pouvant ainsi accélérer la décision de procéder à un abandon.

Il est par ailleurs rappelé que l'administration fiscale doit prouver le caractère anormal de la gestion, mais la charge de la preuve quant à l'intérêt économique propre et la continuité des relations commerciales revient au contribuable afin de caractériser la nécessité commerciale de l'abandon.

Enfin, larrêt commenté apporte aussi des précisions en matière de régularité sur la

procédure de contrôle fiscal : l'administration fiscale se doit de respecter le principe du contradictoire, mais dispose d'une certaine souplesse des formalités procédurales, notamment concernant la délivrance tardive d'un accusé de réception des fichiers comptables.

**Justine SERRANO**



---

<sup>26</sup> BOI-BIC-BASE-50-10, 24 février 2021, n°120

**L**e Conseil d'État, dans sa décision du 29 novembre 2024, s'est prononcé sur deux pourvois formés par la société du Port de Plaisance de Cap-d'Ail contestant l'assiette et les modalités de la retenue à la source prévue par l'article 182 B du code général des impôts (CGI). La décision de ne pas transmettre la question prioritaire de constitutionnalité (QPC) soulevée dans ces affaires a mis en lumière des enjeux majeurs en matière d'égalité devant la loi, de fiscalité transfrontalière et de compatibilité avec les règles de l'Union européenne. Cette décision offre un cadre d'analyse approfondi sur la protection des principes constitutionnels tout en permettant à l'État de sécuriser son système fiscal.

L'article 182 B du CGI prévoit que les rémunérations versées à des prestataires non-résidents, relevant de l'impôt sur le revenu (IR) ou de l'impôt sur les sociétés (IS), sont soumises à une retenue à la source. Cette imposition repose sur l'assiette brute des sommes versées, sans déduction des frais professionnels. Ce régime diffère du traitement réservé aux résidents français, dont l'imposition est calculée sur les revenus nets. Cette différence de traitement a suscité des critiques quant à sa compatibilité avec les principes d'égalité devant la loi et devant les charges publiques (articles 6 et 13 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789) et les stipulations des articles 56 et 57 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne garantissant la libre prestation de services.

L'article 182 B du CGI a été conçu pour compenser les difficultés, dans les contrôles fiscaux auprès de contribuables établis à l'étranger, que l'administration pourrait rencontrer. Cependant, ce traitement différencié a été contesté par la société

requérante, qui y voit une rupture d'égalité et une violation des principes constitutionnels et européens évoqués ci-dessus.

La société a avancé deux principaux griefs. D'une part, elle estime que l'assujettissement à une retenue sur une assiette brute, sans prise en compte de la rentabilité réelle de l'activité, pénalise les prestataires non-résidents, en particulier lorsqu'ils subissent des déficits ou supportent des coûts élevés en France. D'autre part, elle souligne que, contrairement aux entreprises établies dans l'Union européenne, celles situées dans des pays tiers ne peuvent pas déduire leurs frais professionnels, ce qui crée une différence de traitement perçue comme injustifiée. En conséquence, la société a soulevé une question prioritaire de constitutionnalité, demandant au Conseil constitutionnel d'examiner la conformité de cette disposition aux principes d'égalité et de non-confiscation.

Pour être transmise, une QPC doit remplir trois conditions : être applicable au litige, ne pas avoir été déjà déclarée conforme, et présenter un caractère nouveau ou sérieux. Le Conseil d'État a considéré que la question soulevée ne présentait pas de caractère sérieux. Elle doit alors s'appuyer sur des arguments précis, objectifs et juridiquement fondés pour démontrer que la disposition contestée porte atteinte à un droit constitutionnel. En l'espèce, la société requérante invoquait la rupture d'égalité devant les charges publiques et devant la loi, en raison de l'assiette brute imposée par l'article 182 B du CGI, ainsi que des différences de traitement entre résidents de l'UE et prestataires issus de pays tiers. Cependant, le Conseil d'État a jugé que ces griefs, bien qu'articulés de manière

rigoureuse, reposaient sur des critères déjà justifiés par le législateur.

En effet, la retenue à la source répond à un objectif légitime de sécurisation du recouvrement fiscal, lié à l'absence de contrôle direct sur les contribuables non-résidents. Aussi, les différences de traitement sont justifiées par les contraintes spécifiques à l'application du droit européen et ne conduisent pas à une rupture caractérisée de l'égalité. Dans le cas présent, l'instauration d'une retenue à la source sur une assiette brute visait à répondre à une problématique pratique et n'introduisait pas de déséquilibre manifeste. L'assiette brute n'était pas jugée confiscatoire ou disproportionnée. Elle vise en réalité à garantir l'efficacité du recouvrement fiscal dans un contexte transnational, où l'administration fiscale dispose de moyens limités pour contrôler les charges déductibles et la situation déficitaire des entreprises étrangères.

Ainsi, le Conseil d'Etat a considéré que ces arguments ne révélaient pas de doute sérieux sur la conformité constitutionnelle de l'article 182 B du CGI, la différence de traitement qu'il instaure repose sur des critères objectifs et rationnels.

Le Conseil d'Etat a rappelé que les articles 56 et 57 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne imposent une égalité de traitement entre prestataires résidents et non-résidents de l'UE. Cependant, ces obligations n'imposent pas d'étendre les mêmes bénéfices aux entreprises établies dans des pays tiers. La différence de traitement est donc justifiée par la différence de situation des contribuables car cette égalité n'impose pas d'étendre les adaptations spécifiques aux entreprises établies dans des Etats tiers.

La décision du Conseil d'État, bien que rigoureusement fondée sur les textes et principes en vigueur, soulève plusieurs questions de fond sur la conception de l'égalité fiscale et la compétitivité du système français dans un contexte mondialisé, et, partant, sur sa compatibilité avec le droit de l'Union européenne. La retenue à la source sur une assiette brute, certes justifiée par des impératifs de recouvrement fiscal, interroge quant à l'équité. En ne tenant pas compte des frais réels liés à l'activité, cette imposition peut éventuellement conduire à une surtaxation, notamment pour les entreprises déficitaires. Si cette rigidité permet de sécuriser les recettes fiscales de l'État, elle pourrait néanmoins décourager certains prestataires étrangers d'intervenir sur le territoire français, créant ainsi un effet dissuasif contraire à l'objectif d'attractivité économique. D'un autre côté, la retenue sur une assiette brute évite les complications liées à la vérification des frais professionnels et des résultats comptables des prestataires non-résidents. Ces vérifications pourraient entraîner des coûts administratifs disproportionnés pour l'administration fiscale française, surtout en l'absence d'accès direct à des données comptables fiables pour des entreprises établies hors du territoire national.

Le Conseil d'Etat s'est conformé à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, qui distingue entre les relations intra-européennes et les relations avec des pays tiers. Cette distinction repose sur les articles 56 et 63 du TFUE, qui garantissent respectivement la libre prestation de services au sein de l'UE et la libre circulation des capitaux, tout en permettant des restrictions pour les pays tiers. Si elle est juridiquement fondée, elle met néanmoins en évidence une asymétrie dans le traitement fiscal des entreprises selon leur localisation. À une époque où les échanges économiques s'intensifient avec

des pays tiers, cette différenciation pourrait apparaître comme une limite à la modernisation du droit fiscal français. Cette imposition ne discrimine pas en soi les prestataires étrangers, mais impose une règle uniforme à tous les non-résidents, indépendamment de leur localisation ou de leur situation financière. Elle est conçue pour garantir un traitement égal et éviter que des prestataires étrangers profitent d'une asymétrie d'informations au détriment des contribuables nationaux. Toutefois, cette logique de protection du recouvrement fiscal pose une question plus large : ne risque-t-elle pas d'être perçue comme une forme de protectionnisme fiscal ? En créant un cadre plus rigide pour les entreprises étrangères, notamment celles établies en dehors de l'UE, cette retenue à la source pourrait être interprétée comme une entrave à la libre concurrence, contraire aux principes du marché unique européen. Si l'objectif de l'État est de préserver la capacité à collecter l'impôt sur des revenus de source française, il convient néanmoins de s'interroger sur les limites de cette protection afin d'éviter qu'elle ne devienne un frein à l'attractivité économique du pays.

Le refus de transmettre la QPC reflète la volonté du Conseil d'État de protéger les fondements du système fiscal français face aux tentatives de contestation systématique. Toutefois, cette décision illustre également une approche conservatrice de la question d'égalité fiscale, qui pourrait être perçue comme un manque d'ouverture à une réflexion plus large sur l'adéquation des dispositifs fiscaux avec les principes constitutionnels dans un contexte transnational. La décision du Conseil d'État constitue une étape importante dans la consolidation du régime de la retenue à la source, mais elle soulève des interrogations sur l'équilibre entre efficacité fiscale et équité. Les entreprises non-résidentes pourraient être tentées d'adopter des stratégies d'optimisation fiscale ou de contester davantage ces dispositifs,

notamment devant les instances européennes.

Par ailleurs, cette jurisprudence souligne la nécessité pour le législateur d'envisager des adaptations permettant une meilleure prise en compte des frais professionnels, dans un souci d'équité sans compromettre le recouvrement fiscal. À défaut, la France risque de s'isoler dans un système peu favorable aux échanges internationaux.

En définitive, cet arrêt met en lumière le rôle clé du Conseil d'État dans l'arbitrage entre les impératifs budgétaires de l'État et les droits des contribuables. Si la décision renforce la solidité juridique du système fiscal français, elle ouvre également la voie à une réflexion nécessaire sur les enjeux de compétitivité et d'attractivité dans un contexte fiscal globalisé et mondialisé.

**Rim LARAKI**



**A** l'issue de l'année 2024, le vote de la loi de finances 2025 s'est révélé être un échec, un fait peu rare ces derniers temps, qui n'a pu être solutionné par un recours à l'alinéa 3 de l'article 49 de la Constitution comme ce fut le cas pour la loi de finances 2024.

Ce constat a obligé le gouvernement à recourir à l'article 45 de la loi organique de 2001 relative aux lois de finances (LOLF) et qui permet, en cas d'urgence, de voter une loi spéciale permettant à l'État de continuer à percevoir l'impôt.

Si cette loi spéciale est essentielle pour permettre à l'État de continuer à percevoir l'impôt en toute légalité et d'assurer la continuité du service public, elle demeure insuffisante et inappropriée pour remplacer à long terme la très attendue loi de finances 2025. En effet, la loi spéciale promulguée le 20 décembre reprend, notamment en matière fiscale, les dispositions antérieures contenue dans la LF 2024.

Proroger la LF pour 2024 implique, avant tout, que le taux de l'impôt restera le même que l'année civile précédente, de même que tous les autres montants et taux qui n'étaient pas précédemment soumis à une indexation ou à une réévaluation. Par ailleurs, ça signifie également que certains dispositifs fiscaux arrivant à échéance en 2024 n'ont pas pu être prorogés dans le cadre de la loi de finances pour 2025.

L'absence de loi de finances 2025 incarne alors un obstacle économique et une contrainte pour de nombreuses activités que la loi spéciale ne peut solutionner. Tel est le cas des clubs de jeux parisiens qui, dans l'attente de leur autorisation d'exploitation délivrée annuellement par la loi de finances, sont contraints à une fermeture à durée indéterminée depuis le premier janvier de cette année. Tel est également le cas de la

taxe sur les hydrofluocarbures (HFC) devant servir au financement de la transition énergétique. À l'origine, votée lors de la loi de finances 2019, sa mise en application avait de nombreuses fois été repoussée jusqu'à 2025. Or, il était prévu dans le projet de loi de finances pour 2025 de repousser à nouveau sa mise en application. Celle-ci devra donc en plus prévoir à titre rétroactif l'abrogation de cette taxe, puisqu'elle est officiellement en vigueur depuis le premier janvier dernier.

L'absence de loi de finances 2025, est aussi un frein à la mise en œuvre de différentes réformes du gouvernement. On retrouve ainsi, parmi les mesures initialement prévues dans le projet de LF 2025, l'entrée en vigueur du plan « pilier 2 » de la réforme de l'imposition des bénéfices des multinationales. Pour le moment, il est demandé aux entreprises de tenir compte d'une mise en œuvre prochaine de cette réforme qui devrait donc entrer en vigueur de façon rétroactive.

On retrouve également à la suite de la crise sociale des agriculteurs à l'hiver 2024, un lot de dispositifs fiscaux incitatifs à destination des exploitations agricoles est mis en suspens.

En comparaison, à l'internationale, sans la promulgation de la loi spéciale, la continuité du service public n'aurait pas été possible et aurait pu rappeler le shutdown qu'a connu l'administration américaine durant un mois, en 2020, suite au blocage de l'adoption de son budget.

De manière plus générale l'instabilité politique, illustrée par le retard dans l'adoption de la loi de finances, pourrait

accentuer la dégradation de la note de la France dans la catégorie des crédits à long terme.

On peut percevoir comme l'une des conséquences indirectes de l'absence de loi de finances 2025 la nouvelle notation attribuée à la France par l'agence Moody's sur les crédits accordés à long terme à l'État, passant de « Aa3 » à « Aa2 » le 13 décembre 2024. Cela reste malgré tout une bonne note, mais pourrait sur la durée rendre moins aisés l'accès de la France à des investissements de long terme. L'État pourrait alors chercher à percevoir plus d'impôt pour compenser les effets négatifs de cette notation, ou alléger sa fiscalité pour être à nouveau plus attractive et relever sa notation. Pour améliorer la note de la France la principale attente réside dans une gestion budgétaire plus rigoureuse, en particulier concernant le déficit.

En conclusion, la loi spéciale a permis de garantir à l'État, pour l'année 2025, de percevoir l'impôt et d'assurer la continuité des services publics. Mais l'absence de loi de finances pour 2025 provoque des incertitudes, en plus de paralyser certaines activités qui espèrent obtenir très prochainement des autorisations ou des dispositifs fiscaux n'ayant pas encore pu être reconduits.

#### **Aïnès LADJEROUD**



Par un arrêt du 26 septembre 2024, la Cour de justice de l'Union européenne répond à une question préjudicielle posée par la Cour administrative du Luxembourg relative à l'application du secret professionnel des avocats dans le cadre de la directive 2011/16/UE sur la coopération administrative en matière fiscale.

Pour rappel, une juridiction administrative saisie d'un litige peut adresser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) lorsque l'interprétation ou la validité de règles du droit de l'Union européenne sont en cause.

## L'encadrement de la question préjudicielle

Dans le cadre d'un procès devant une juridiction nationale, les justiciables peuvent soulever un moyen posant une question d'interprétation du droit de l'Union européenne, ou remettant en cause la validité d'un acte du droit de l'Union, par exemple en soutenant qu'une directive européenne est contraire aux traités.

Cet article prévoit que la saisine de la Cour est obligatoire pour les juridictions suprêmes dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel.

Néanmoins, les questions préjudiciales ne se posent pas sans limites. Elles sont subordonnées aux conditions suivantes : la question doit être **pertinente** pour la solution du litige et poser une difficulté sérieuse.

Il résulte également de la jurisprudence de la Cour de justice qu'elle est seule compétente pour déclarer invalide un acte du droit de l'Union.

## L'affaire en cause

L'affaire oppose un cabinet d'avocats luxembourgeois à l'administration des contributions directes, suite à une injonction de cette dernière exigeant la transmission de documents relatifs à des services fournis à un client. Cette demande de renseignements, émanant des autorités fiscales espagnoles, est fondée sur la directive 2011/16. Le cabinet refuse, invoquant le secret professionnel.

En l'espèce, la Cour administrative du Luxembourg sursoit à statuer et pose à la CJUE un ensemble de questions préjudiciales pouvant être résumées comme suit :

*« La consultation juridique d'un avocat rentre-t-elle dans le champ de la protection renforcée des échanges entre les avocats et leurs clients accordée par l'Article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE (droit au respect de vie privée et des communications) ? Encore, l'injonction adressée au cabinet d'avocats de fournir de telles informations est-elle compatible avec les articles 7 et 52§1 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE (caractères légal et proportionné de l'atteinte portée aux droits et libertés contenus dans la Charte) ? »*

La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme relative à l'article 8 § 1 accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients.

L'article 7 de la Charte reconnaît à toute personne le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications, ce qui fait écho à l'article 8 § 1 de la CESDH.

En cohérence avec cette jurisprudence, il résulte que l'article 7 de la Charte garantit nécessairement le secret de la consultation juridique tant à l'égard de son contenu que de son existence, peu important le domaine sur lequel elle porte.

La CJUE confirme que la consultation juridique en droit des sociétés bénéficie de la protection renforcée des communications avocat-client garantie par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE »<sup>27</sup>.

La décision commentée apporte des précisions sur la protection du secret professionnel de l'avocat. En effet, ***une consultation juridique d'avocat bénéficie, quel que soit le domaine du droit sur lequel elle porte, de la protection renforcée garantie par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne aux communications entre un avocat et son client.***

« Il en découle qu'une décision d'injonction par une autorité fiscale de communiquer l'ensemble de la documentation concernant une consultation fournie à un client constitue une ingérence dans le droit au respect des communications entre un avocat et son client». <sup>28</sup>

En outre, la Cour précise que la directive 2011/16/UE est conforme au droit de l'UE, dès lors qu'elle accorde aux États membres une marge d'appréciation suffisante pour satisfaire aux exigences de la Charte.

De ce fait, cette décision de la CJUE met en lumière une garantie pour les clients. En effet, il est opportun pour un client de bénéficier du secret professionnel. L'administration fiscale souhaitant, en l'espèce, la communication de consultations, n'est pas à l'abri de l'opposabilité faite par l'avocat afin de garantir et de faire régner le

droit au respect des communications entre un avocat et son client.

Cette position de la CJUE est capitale en ce qui concerne la protection du secret professionnel de l'avocat, au moment où les administrations fiscales souhaitent prendre connaissance de ces consultations.

Néanmoins, par hypothèse, le secret professionnel comporte des exceptions. Si, dans le cadre de conseil et non de défense, l'avocat est tenu au courant d'éléments illégaux, alors il ne peut pas le cacher et ne pas le dévoiler indéfiniment.

Par ailleurs, il est possible de remarquer que cette décision détient une portée positive, en effet, l'administration fiscale est avant tout une administration. Ainsi, cette dernière détient des pouvoirs puissants, voire exorbitants, face aux contribuables qui se trouvent lésés devant autant de pouvoirs et de possibilités administratives. Toutefois, les contribuables ont le droit à la défense, avec l'appel d'un avocat. Ainsi, il est légitime que pendant leur échange entre avocat et client, les pièces nécessaires, les informations, ou encore les consultations ne soient pas envoyées directement à l'administration fiscale, dès lors que cette dernière les sollicite

**Sirine ADDA**



<sup>27</sup> Zabaldano, *Secret professionnel des avocats – la protection des consultations juridiques*, CJUE, 26 septembre 2024, Ordre des avocats du barreau de Luxembourg

<sup>28</sup> A. Soton, *L'administration fiscale face à la protection du secret professionnel de l'avocat*, village-justice.com