

# Réponse du CCBE à la consultation publique concernant l'évaluation de la directive relative à la coopération administrative (DAC)

29/07/2024

## Appel à contributions

Le Conseil des barreaux européens (CCBE) souhaite apporter les commentaires suivants en distinguant son évaluation de la DAC 1-5 d'une part, et de la DAC 6 d'autre part.

L'objectif de la DAC 1-5 est essentiellement de réglementer la coopération administrative entre les autorités fiscales des États membres dans le domaine de la fiscalité directe et de permettre des demandes d'enquêtes officielles dans d'autres États membres. La plupart des données et informations collectées et échangées dans le cadre de la DAC, en particulier dans le cadre de l'échange automatique d'informations (EOI) conformément à la DAC 3, fournissent aux autorités des États membres des informations pertinentes pour l'objectif de la directive (lutte contre la fraude fiscale). Elles ont des effets positifs importants sur l'efficacité du système fiscal pour les citoyens et les sociétés de l'Union européenne (UE).

Ce n'est en revanche pas le cas de la DAC 6. Premièrement, la directive devrait être réexaminée afin de déterminer si la méthode de référence aux marqueurs est réalisable et efficace. Selon le CCBE, ce n'est pas le cas. Deuxièmement, cette directive devrait également être révisée pour vérifier si tous les marqueurs sont utiles. Ceux-ci devraient en outre être clarifiés. Dans l'état actuel de la législation, les dispositions de la directive transposées dans le droit national de certains États membres (par exemple en Pologne ou en Belgique) n'offrent pas de définition claire et concise des obligations de déclaration des contribuables. Cela conduit, d'une part, les contribuables à fournir « au cas où » des informations inutiles ou des informations que l'administration fiscale a déjà en sa possession en appliquant des mécanismes juridiques auxiliaires. D'autre part, il n'est pas du tout certain qu'un contribuable puisse être effectivement tenu responsable de l'absence de communication d'informations pertinentes en raison de l'incertitude susmentionnée quant à l'étendue de ses obligations. Outre l'insécurité juridique, cette disposition crée dès lors une charge inutile pour les contribuables en matière de respect des obligations et de dépôt des déclarations, sans pour autant fournir aux autorités des États membres des informations et des données utiles ou pertinentes pour lutter efficacement contre la fraude fiscale (par rapport à tous les autres moyens et matériels résultant de la DAC 1-5).

Par ailleurs, la disposition relative à la déclaration de la part d'intermédiaires (article 8 bis ter, paragraphe 5) devrait être revue afin de comporter une obligation pour les États membres de prévoir une dérogation à l'obligation de déclaration pour les personnes soumises au secret

professionnel. En outre, les législateurs de l'UE doivent tenir compte des évolutions récentes de la jurisprudence de la Cour de justice concernant la DAC 6.

En outre, depuis l'entrée en vigueur de la transposition obligatoire de la DAC 6, aucune modification ni révision des marqueurs n'a été entreprise. Par conséquent, le CCBE comprend qu'aucun dispositif supplémentaire ou important de planification fiscale transfrontière potentiellement agressive n'a été identifié. La question se pose donc de savoir si les coûts administratifs élevés associés à la DAC 6 peuvent être justifiés, tant de la part des autorités fiscales que de la part des contribuables et des intermédiaires déclarés (en particulier les avocats).

Le CCBE apporte d'autres commentaires dans sa réponse à la consultation publique à ce sujet. En outre, étant donné que l'évaluation de la DAC et de nombreuses réponses au questionnaire de la consultation publique dépendent de la transposition à l'échelle nationale, le CCBE souhaite renvoyer la Commission aux réponses distinctes données par les barreaux nationaux.

## Réponse à la consultation publique

### Partie 1 - Évaluation globale de la directive

---

Dans quelle mesure les points suivants constituent-ils encore un problème aujourd'hui ?

	Dans une large mesure	Dans une certaine mesure	Dans une faible mesure	Pas du tout	Sans avis / je ne sais pas
Érosion de la base d'imposition proportionnelle à la mobilité croissante des personnes et des capitaux dans l'UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Planification fiscale agressive de la part de sociétés	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>
Concurrence fiscale dommageable entre les États membres de l'UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Dans quelle mesure les problèmes suivants se sont-ils améliorés ou détériorés ?

	Forte amélioration	Amélioration	Aucun changement	Détérioration	Forte détérioration	Sans avis / je ne sais pas
Érosion de la base d'imposition proportionnelle à la mobilité croissante des personnes et des capitaux dans l'UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Planification fiscale agressive de la part de sociétés	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Concurrence fiscale dommageable entre les États membres de l'UE	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

Dans quelle mesure êtes-vous d'accord avec les affirmations suivantes ?

	Dans une large mesure	Dans une certaine mesure	Dans une faible mesure	Pas du tout	Sans avis / je ne sais pas
L'échange automatique d'informations est utile pour réduire la fraude fiscale des particuliers qui perçoivent des revenus ou des rentes à l'étranger.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
L'échange automatique d'informations est utile pour réduire la fraude fiscale des particuliers qui possèdent des actifs financiers à l'étranger.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Le fait que les autorités fiscales sachent où les multinationales font des bénéfices et paient leurs impôts permet de rendre la fiscalité plus équitable et de réduire la concurrence fiscale dommageable entre les États membres de l'UE.	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Le fait que les autorités fiscales ont connaissance des accords préalables en matière de prix de transfert, des décisions fiscales et des autres dispositifs transfrontières permet de rendre la fiscalité plus équitable et de réduire la concurrence fiscale dommageable entre les États membres de l'UE.	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Le fait que les autorités fiscales ont connaissance des revenus perçus par les vendeurs sur les plateformes en ligne permet de réduire la fraude fiscale.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

Selon vous, dans quelle mesure la directive contribue-t-elle aux objectifs suivants ?

	Dans une large mesure	Dans une certaine mesure	Dans une faible mesure	Pas du tout	Sans avis / je ne sais pas
Réduire la fraude fiscale / préserver les recettes fiscales des États membres	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rendre le système fiscal plus transparent	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rendre le système fiscal plus équitable	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Améliorer le fonctionnement du marché unique de l'UE	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Dans quelle mesure les aspects suivants de la directive fonctionnent-ils correctement ?

	Dans une large mesure	Dans une certaine mesure	Dans une faible mesure	Pas du tout	Sans avis / je ne sais pas
Identification des contribuables concernés	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identification des comportements / des dispositifs / des accords relevant du champ d'application de la déclaration	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identification claire des informations à collecter et à déclarer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>
Critères de validation ou de vérification de l'exactitude des informations collectées	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>

Selon vous, comment certains aspects pourraient-ils être améliorés ?

Les réponses ci-dessus concernant l'application de la DAC concernent principalement les règles de communication obligatoire d'informations dans le cadre de la DAC 6. En ce qui concerne les autres outils de la DAC, l'évaluation est nettement meilleure. Le CCBE estime toutefois que la méthode du questionnaire, qui consiste à demander de fournir des réponses en exprimant un avis dans les catégories susmentionnées, peut s'avérer particulièrement insatisfaisante. La personne consultée peut ne pas fournir de réponses précises et nuancées.

Comme pour les règles de communication obligatoire d'informations, la directive devrait être réexaminée afin de déterminer si tous les marqueurs distinctifs ou certains d'entre eux restent utiles et/ou pertinents étant donné que les informations collectées ne sont pas proportionnées à l'objectif déclaré de la directive (à savoir la lutte contre les dispositifs fiscaux transfrontières potentiellement dommageables). Tout marqueur n'ayant aucune utilité d'un point de vue fiscal devrait être supprimé. Tout marqueur (tel que E3) donnant lieu à des déclarations n'ayant aucune incidence sur l'assujettissement à l'impôt des contribuables devrait être modifié ou supprimé. Les marqueurs exigent également une compréhension extrêmement large (parfois encyclopédique)

d'un large éventail de règles et de questions fiscales souvent complexes (prix de transfert, norme commune de déclaration, régimes fiscaux préférentiels, etc.), ce qui rendrait la mise en œuvre des règles de communication obligatoire d'informations directement trop lourde pour les intermédiaires. Ces règles devraient en outre être clarifiées et une orientation détaillée quant à leur application devrait être fournie afin de garantir une approche uniforme entre les États membres.

La DAC devrait parvenir à la simplicité et à la clarté en modifiant les exigences législatives. Les informations à déclarer exigées doivent être exactes et ne pas dépendre d'une évaluation subjective et/ou objective des critères imposés.

D'une manière générale, les réglementations doivent être claires et compréhensibles. Les obligations des contribuables doivent être limitées au strict minimum afin de réduire la charge administrative et la bureaucratisation, tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales.

La simplification des règles fiscales indiquée dans la directive devrait être réduite au minimum de manière à ce que les charges bureaucratiques soient réduites au minimum, ce qui faciliterait par ailleurs la compréhension de la législation fiscale pour les contribuables.

Selon vous, ces résultats auraient-ils pu être obtenus même sans la directive (c'est-à-dire uniquement au moyen d'accords internationaux) ?

- Oui, les mêmes résultats auraient été obtenus sans la directive.
- La plupart de ces résultats auraient été obtenus sans la directive.
- Certains résultats auraient été obtenus sans la directive, mais la directive a été utile et/ou a contribué à la plupart d'entre eux.**
- Non, la directive a été essentielle pour obtenir ces résultats.
- Je ne sais pas

Selon vous, comment les mêmes résultats auraient-ils pu être obtenus d'une autre manière, et/ou comment la directive a-t-elle contribué à les atteindre ?

La Convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et la Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices de l'OCDE répondent à ces exigences sans qu'il soit nécessaire de prendre des mesures supplémentaires au niveau de l'UE.

Les différents types d'informations faisant l'objet d'un échange automatique au titre de la directive sont-ils pertinents ?

	Dans une large mesure	Dans une certaine mesure	Dans une faible mesure	Pas du tout	Sans avis / je ne sais pas
Revenus d'emploi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Pensions	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Produits d'assurance sur la vie	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Tantièmes et jetons de présence	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Plus-values	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Informations sur les comptes financiers	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Informations sur les accords préalables en matière de prix de transfert	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Informations sur les décisions anticipées	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Déclaration pays par pays	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>
Informations sur les dispositifs transfrontières potentiellement dommageables	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>

Selon vous, de manière générale, dans quelle mesure la directive est-elle cohérente avec la législation de l'UE (à savoir la directive sur la lutte contre le blanchiment des capitaux, la directive sur la lutte contre l'évasion fiscale, le règlement concernant la coopération administrative dans le domaine de la TVA, la directive relative au recouvrement) ?

- Dans une large mesure
- Dans une certaine mesure
- Dans une faible mesure**
- Pas du tout
- Sans avis / je ne sais pas

Selon vous, de manière générale, dans quelle mesure la directive est-elle cohérente avec le cadre fiscal international (à savoir les conventions visant à éviter les doubles impositions, les accords multilatéraux, les normes anti-BEPS minimales) ?

- Dans une large mesure
- Dans une certaine mesure**
- Dans une faible mesure
- Pas du tout
- Sans avis / je ne sais pas

## Partie 2 - Revenus et actifs étrangers

---

À la suite de l'entrée en vigueur de la directive, comment percevez-vous l'effet que celle-ci a pu avoir sur le comportement des contribuables ?

	La plupart des contribuables sont concernés	Certains contribuables sont concernés	Peu de contribuables sont concernés	Aucun effet	Pas d'avis/Je ne sais pas
Augmentation de la déclaration des revenus / actifs étrangers	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Davantage de taxes et impôts payés par les contribuables sur des revenus / actifs étrangers	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Rapatriement d'actifs financiers dans le pays de résidence	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Transfert d'actifs financiers dans des pays non-membres de l'UE	<input type="radio"/>	<input checked="" type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Partie 3 - Transparence fiscale

---

Avis ou informations supplémentaires

Souhaitez-vous formuler d'autres commentaires ou suggestions sur le fonctionnement actuel de la directive ?

Le CCBE souhaite préciser que les commentaires fournis ci-dessus ont été faits en gardant à l'esprit une distinction entre son évaluation de la DAC 1-5 et de la DAC 6. Les réponses à la partie 1 du questionnaire ne doivent pas être interprétées comme un soutien du CCBE envers la DAC 6, qui ne s'est pas avérée être un instrument efficace, tout en faisant peser une charge disproportionnée sur les citoyens et les sociétés de l'UE ainsi que sur leurs avocats. Étant donné que l'évaluation de la DAC et de nombreuses réponses au questionnaire dépendent de la transposition nationale, le CCBE souhaite renvoyer la Commission aux réponses distinctes données par les barreaux nationaux.

La DAC 6 devrait être réexaminée afin de déterminer si tous les marqueurs sont utiles et/ou proportionnés par rapport à l'objectif de la directive. Les marqueurs devraient par ailleurs être clarifiés, et la Commission devrait fournir des orientations détaillées quant à leur application. En outre, la disposition relative à la communication d'informations de la part des intermédiaires (article 8 bis ter, paragraphe 5) devrait être revue afin de comporter une obligation pour les États membres de prévoir une dérogation de déclaration pour les personnes soumises au secret

professionnel. Il conviendrait d'examiner si la DAC 6 est proportionnée et s'il est nécessaire de la maintenir compte tenu des coûts élevés et des résultats minimes.

# Réponse du CCBE à la consultation publique concernant l'évaluation de la directive relative à la coopération administrative (DAC)

29/07/2024

---

Le Conseil des barreaux européens (CCBE) souhaite préciser que les réponses et commentaires fournis dans le questionnaire de la consultation publique ont été faits en gardant à l'esprit une distinction entre, d'une part, l'évaluation par le CCBE de la DAC 1-5 et, d'autre part, son évaluation de la DAC 6. Les réponses fournies à la partie 1 du questionnaire ne doivent pas être interprétées comme une approbation de la DAC 6 de la part du CCBE. D'après le CCBE, la DAC 6 ne s'est pas avérée être un instrument adéquat et efficace et celle-ci n'atteint pas ses objectifs, tout en faisant peser une charge disproportionnée sur les citoyens et les sociétés de l'UE et leurs avocats.

## Avis du CCBE sur la DAC en général (DAC 1-5)

---

L'évaluation par le CCBE de la DAC 1-5 est en principe positive.

Toutefois, le CCBE met en garde contre une extension excessive du contenu des règles prévues dans la DAC 1-5 au-delà de ce qui était prévu et convenu par les législateurs. Il est compréhensible que les États membres souhaitent obtenir des informations et coopérer autant que possible, mais les limites de l'acquis réel des directives doivent être respectées dans une Union régie par l'état de droit.

La plupart des données collectées et échangées dans le cadre de la DAC, en particulier dans le cadre de l'échange automatique d'informations (EOI), fournissent aux autorités des États membres des informations pertinentes au regard de l'objectif de la directive (lutte contre la fraude fiscale). Elles pourraient avoir des effets positifs sur l'efficacité du système fiscal pour les citoyens et les sociétés de l'UE.

Le fait que les autorités fiscales échangent des informations et que la coopération entre celles-ci soit facilitée doit être perçu comme un élément positif. Cependant, la question se pose de savoir si les autorités fiscales utilisent correctement ces informations. En fin de compte, du point de vue du contribuable, le respect de ses obligations est contrôlé dans le cadre d'un contrôle fiscal et, jusqu'à présent, il semble que les informations échangées conformément à la DAC jouent un rôle particulièrement mineur dans le cadre d'un contrôle fiscal.

Il serait également souhaitable que les directives elles-mêmes prévoient comme règle générale que la protection habituelle des droits des contribuables est garantie et que toute information reçue par un État membre de la part d'un autre État membre est traitée comme une information factuelle unique qui reste soumise aux droits des contribuables de la contester dans toutes les étapes ultérieures d'un litige.

En outre, les informations obtenues dans le cadre de la DAC n'ont qu'une incidence minimale sur la mise à disposition du public d'informations sur le fonctionnement et l'efficacité du système fiscal et sur les objectifs poursuivis.

En ce qui concerne l'équité du système fiscal, le CCBE estime qu'il s'agit d'un critère difficile et que l'équité ne pourrait probablement être atteinte que si tous les systèmes fiscaux étaient identiques, ce qui n'est pas le cas. À l'heure actuelle, chaque pays a le droit de choisir ses propres dispositions et idées en fonction de ses besoins spécifiques. Chaque pays a des forces économiques différentes et tire profit de secteurs et services différents. Pour permettre au contribuable d'exercer son activité, les pays ont besoin d'un système qui s'appuie sur le droit ainsi que des règles qui constituent de meilleurs critères.

En ce qui concerne la pertinence des types d'informations échangées automatiquement dans le cadre de la DAC, la réponse à cette partie du questionnaire dépend du système fiscal national de chaque État membre. Si, par exemple, les pensions ne sont pas imposables dans un État membre, l'échange de ces informations n'est pas pertinent pour cet État membre. En revanche, dans un pays où les pensions sont imposables en vertu de la législation fiscale nationale, l'information est pertinente.

## Avis du CCBE sur la DAC 6

---

L'évaluation de la DAC 6 de la part du CCBE est négative pour les raisons expliquées ci-dessous. Ces raisons concernent :

- les doutes sur la pertinence et la clarté des marqueurs ;
- le manque de sécurité juridique ;
- les risques des obligations de déclaration pour le secret professionnel des avocats et les droits fondamentaux des clients ;
- la charge disproportionnée que la DAC 6 a instauré pour les citoyens et les sociétés de l'UE et leurs cabinets d'avocats par rapport à l'objectif qu'elle est censé atteindre, les coûts administratifs élevés pour les avocats et l'absence de conclusions efficaces ou de bénéfices utiles pour les autorités fiscales.

### A. Pertinence douteuse et manque de clarté des marqueurs

Premièrement, la directive devrait être réexaminée afin de déterminer si la méthode de référence aux marqueurs est réalisable et efficace. Selon le CCBE, ce n'est pas le cas. Deuxièmement, la directive devrait être révisée pour vérifier si tous les marqueurs sont utiles et/ou proportionnés.

Les fiscalistes consultés par le CCBE sont d'avis que des incertitudes subsistent quant aux informations à fournir. Par conséquent, les marqueurs devraient être clarifiés.

Dans l'état actuel de la législation, les dispositions de la directive transposées dans le droit national (par exemple en Pologne ou en Belgique) ne permettent pas de définir sans ambiguïté les obligations d'information des contribuables. Cela conduit, d'une part, les contribuables à fournir « au cas où » des

informations inutiles ou des informations que l'administration fiscale a déjà en sa possession. D'autre part, il n'est pas du tout certain qu'un contribuable puisse être effectivement tenu responsable de l'absence de communication d'informations pertinentes en raison de l'incertitude susmentionnée quant à l'étendue de ses obligations. Elle crée dès lors une charge inutile pour les contribuables en matière de respect des obligations et de dépôt des déclarations, sans pour autant fournir aux autorités des États membres des informations et des données utiles pour lutter efficacement contre la fraude fiscale (par rapport à tous les autres moyens et matériels résultant, pour les autorités, de la DAC 1-5).

Plus précisément, tel qu'indiqué dans le guide du CCBE sur la DAC 6 en 2019<sup>1</sup>, certains marqueurs ne sont pas proportionnés ou ne sont pas clairs et certains. Par exemple, la description du marqueur qui prévoit qu'il suffit que l'avantage fiscal soit « *l'un des avantages principaux* ». Cette exigence ne semble pas proportionnée étant donné qu'il semble contradictoire, dans le cadre de mesures visant à lutter contre des dispositifs de planification fiscale transfrontière potentiellement agressifs, que l'avantage fiscal ne doive pas être « *l'avantage principal* ». En outre, les dispositions entraînent également des incertitudes quant à l'utilisation de « *l'un des avantages principaux* », ne répondant donc pas à l'exigence générale selon laquelle les lois doivent être claires et certaines. En outre, le marqueur E3 est une source de grande frustration pour les intermédiaires et sans réels bénéfices tangibles pour les autorités fiscales.

Il serait souhaitable que la Commission publie des orientations d'interprétation/de mise en œuvre après l'adoption de la nouvelle législation, comme cela s'est déjà produit à de nombreuses reprises dans d'autres domaines depuis l'adoption de la DAC 6 (par exemple sur le contournement des sanctions antirusse ; un groupe de travail des États membres et de la Commission est chargé de la mise en œuvre du règlement relatif aux preuves électroniques ; les travaux commencent en ce qui concerne la législation sur l'intelligence artificielle), afin d'éviter la surenchère et les divergences de mise en œuvre concernant les parties substantielles de la législation, tout en préservant l'instrument utilisé (la directive) pour que les États membres puissent refléter les spécificités nationales.

## B. Violation du droit du contribuable à la sécurité juridique

Il convient de noter que le CCBE fournit ses commentaires sur le principe d'une compréhension du fait que les règles de communication obligatoire d'informations dans le cadre de la DAC 6 peuvent indirectement porter atteinte au droit des contribuables à la sécurité juridique et à la confiance légitime en facilitant des changements législatifs rapides affectant les contribuables, y compris ceux qui ont recours aux possibilités offertes par la loi applicable.

La politique fiscale doit faire partie d'une politique économique cohérente qui reste une prérogative nationale et souveraine, élaborée selon une vision (idéalement prospective) du gouvernement et/ou approuvée par le parlement élu démocratiquement. Elle devrait représenter un environnement de préférence stable pour les entrepreneurs afin qu'ils puissent prévoir et planifier leurs activités économiques en conséquence. Les modifications de la loi doivent être effectuées avec un préavis raisonnable et ne doivent pas frustrer la confiance légitime.

En règle générale, les avantages fiscaux auxquels un contribuable a recours sont en effet tout à fait légaux, accordés par le législateur conformément à sa politique fiscale actuelle. Par conséquent, l'essence même de la DAC 6 est que la « *déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières*

---

1

[https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality\\_distribution/public/documents/TAX/TAX\\_Position\\_papers/FR\\_TAX\\_2\\_0181019\\_CCBE-Guidance-on-certain-aspects-of-the-Tax-Intermediaries-Directive.pdf](https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/TAX_Position_papers/FR_TAX_2_0181019_CCBE-Guidance-on-certain-aspects-of-the-Tax-Intermediaries-Directive.pdf)

*de planification fiscale à caractère potentiellement agressif peut contribuer efficacement aux efforts déployés pour créer un environnement fiscal équitable dans le marché intérieur »<sup>2</sup>. En raison des nouvelles exigences en matière de déclaration, l'administration fiscale prend connaissance d'une certaine pratique fiscale et décide que l'utilisation de l'avantage en question constitue une lacune à laquelle il convient de remédier rapidement. Cela peut avoir un effet négatif potentiel sur le droit des contribuables à la sécurité juridique et au respect de la confiance légitime.*

Compte tenu de ce qui précède et en particulier du concept critique de « lacune » en ce qui concerne le mécanisme de la DAC 6, deux questions critiques interdépendantes se posent :

- a) Quelle est la définition d'une « lacune » ? En d'autres termes, quelles caractéristiques doit présenter une disposition juridique pour constituer une « lacune » ?

Il est vrai qu'il n'existe pas de règle juridique largement acceptée sur la manière de déterminer une lacune. En même temps, toutes les dispositions juridiques (c'est-à-dire celles qui créent une lacune et celles qui n'en créent pas) sont produites par le législateur et sont donc toutes légales. Cependant, la seule caractéristique qui différencie une lacune des autres dispositions juridiques est qu'elle est indésirable parce qu'elle produit des effets préjudiciables aux intérêts de l'État dans la pratique.

Compte tenu de la difficulté de distinguer une lacune d'une disposition juridique ordinaire, il est possible d'affirmer que le seul critère pertinent qui transforme une disposition fiscale en lacune est l'avis de l'autorité compétente quant à la nocivité de ses effets dans la pratique.

- b) Quel est l'organisme habilité à procéder à une telle évaluation ?

Selon la DAC 6, il s'agit de l'administration fiscale. Il est nécessaire de garder à l'esprit le fait que l'administration fiscale est un élément du système institutionnel de l'État dont la tâche est de déterminer l'assiette de l'impôt, d'évaluer l'impôt et, enfin, de le percevoir. Leur rôle étant de collecter des recettes et non d'élaborer des politiques, les administrations fiscales seront incitées à faire la distinction entre le comportement acceptable et inacceptable d'un contribuable en se fondant uniquement sur la quantité de recette fiscale perdue en raison de la pratique en question. Il n'est donc pas possible de s'attendre à ce qu'une telle détermination soit à la fois objective et impartiale.

## C. Risques des obligations de déclaration pour le secret professionnel et les droits fondamentaux des clients

Pour les raisons expliquées ci-dessous, le CCBE estime que lors de la transposition de la directive ou en cas de révision de celle-ci, il devrait être précisé que lorsque l'intermédiaire est un avocat, l'obligation de déclaration incombe exclusivement au contribuable et jamais à l'avocat.

La transparence fiscale via l'échange d'informations par les États membres et la législation de l'UE en la matière devraient garantir qu'il n'y a pas d'infraction à l'état de droit et/ou au secret professionnel.

---

<sup>2</sup> Considérant (6) du préambule de la directive 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018.

Cependant, la disposition relative à la déclaration de la part d'intermédiaires (article 8 bis ter, paragraphe 5) et sa mise en œuvre au niveau national ont donné lieu à des incertitudes<sup>3</sup>.

Le secret professionnel est un droit fondamental des clients protégé par la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) et la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Sans lui, il n'y aurait de protection adéquate des clients et les avocats ne pourraient pas exercer. Cette relation de confidentialité est indispensable à l'état de droit et au principe du droit à un procès équitable. Il s'agit de l'une des pierres angulaires de la protection des personnes dans une société démocratique. Il constitue un élément essentiel de la bonne administration de la justice, dans l'intérêt général de la société d'une part, et dans la protection des individus, y compris la liberté de la défense, d'autre part<sup>4</sup>. Enfin, il convient de noter que « *La violation du secret professionnel constitue une infraction pénale dans de nombreux pays.* »<sup>5</sup>

Les règles de communication obligatoire d'informations dans le cadre de la DAC 6 portent clairement atteinte au droit du contribuable à l'assistance d'un avocat, qui est intrinsèquement lié à l'obligation de secret professionnel de l'avocat, en compromettant la condition préalable même de ce droit, à savoir la question de la confidentialité.

Dans les cas où une juridiction nationale considère ultérieurement qu'une solution fiscale n'est pas souhaitée et qu'il s'agit, par exemple, d'une fraude fiscale, il pourrait être difficile pour l'avocat de divulguer l'information en tant qu'intermédiaire en raison de la réglementation et des devoirs de la profession.

À la suite de recours devant les juridictions nationales, certaines clarifications ont été apportées et certaines parties de ces dispositions (concernant l'obligation des avocats de notifier les autres intermédiaires) ont été déclarées invalides à la lumière de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>6</sup>. D'autres actions sont encore en cours<sup>7</sup>.

L'avocate générale Kokott a rappelé à juste titre que « *les avocats ne sont pas uniquement les représentants des intérêts de leurs clients, mais ils sont aussi des auxiliaires de justice indépendants. Le secret professionnel de l'avocat protège donc non seulement les intérêts individuels des avocats et de leurs clients, mais aussi l'intérêt général d'une administration de la justice répondant aux exigences de l'État de droit. Par conséquent, la protection particulière du secret professionnel de l'avocat découle également du principe de l'État de droit sur lequel se fonde l'Union européenne conformément à l'article 2 du traité UE.* »<sup>8</sup>

Le CCBE estime qu'afin d'éliminer tout risque de violation du secret professionnel et des droits des citoyens, l'article 8 bis ter devrait être revu et modifié afin qu'il comporte une obligation (et pas seulement une possibilité) pour les États membres de prévoir une dérogation à l'obligation de fournir des informations pour les personnes soumises au secret professionnel.

En outre, depuis l'adoption de la directive, le CCBE s'inquiète de l'inclusion d'une obligation pour l'avocat intermédiaire d'informer son client de l'obligation de déclarer les dispositifs particuliers. La

---

<sup>3</sup> Voir par exemple la procédure concernant la DAC6 en Belgique, Arrêt n° 1/2024 du 11 janvier 2024 de la Cour Constitutionnelle, disponible [ici](#).

<sup>4</sup> Déclaration du CCBE sur le secret professionnel, 15 septembre 2017, disponible [ici](#).

<sup>5</sup> Voir le paragraphe (d) du guide du CCBE sur la DAC 6, disponible [ici](#). Ce n'est que dans certains cas et sous certaines conditions concernant les rapports sur la lutte contre le blanchiment de capitaux que les avocats ne sont pas tenus à la confidentialité.

<sup>6</sup> *Orde van Vlaamse Balies*, 8 décembre 2022.

<sup>7</sup> Voir notamment l'affaire 623/22.

<sup>8</sup> Point 24 de l'avis dans l'affaire C-432/23, disponible [ici](#).

violation de toute obligation de l'intermédiaire entre, en vertu du projet actuel, dans le champ d'application des dispositions de la directive relatives aux sanctions. La présence d'une obligation de notification de la part de l'avocat dont la violation peut être sanctionnée porte atteinte à la protection accordée au secret professionnel dans d'autres dispositions de la directive. Une telle obligation permettrait à des tiers (c'est-à-dire les autorités fiscales) de vérifier si un avocat s'est conformé à la disposition. Cela impliquerait vraisemblablement un examen de la correspondance entre le client et l'intermédiaire, ce qui aurait pour effet de compromettre le secret professionnel.<sup>9</sup>

Le CCBE s'oppose à ce qu'un avocat soit tenu de prouver qu'il a bien informé le « *contribuable concerné [de ses] obligations de déclaration (...)* » en raison des conséquences envers l'intégrité du secret professionnel. Selon le CCBE, le document par lequel un avocat informe son client de l'existence d'une législation, explique en quoi cette législation est pertinente pour le client et donne finalement des conseils sur la manière dont le contribuable doit se conformer à cette législation, peut être considéré comme un avis relevant du secret professionnel en vertu de la CEDH. Par conséquent, lorsque la directive sera transposée ou réexaminée, elle devrait prévoir que, chaque fois qu'un intermédiaire est avocat, l'obligation de déclaration incombe au contribuable et non à l'intermédiaire.<sup>10</sup>

Les obligations de la DAC ne peuvent pas entrer en conflit avec le droit de non-divulgaration. Il est légitime de se demander si les avocats ne doivent pas être exclus du champ d'application de la DAC (même s'ils ne sont pas tenus de faire rapport aux autorités fiscales) afin d'éviter que les autorités fiscales n'aient à vérifier qu'un recours au droit de non-divulgaration est justifié.

## D. Une charge disproportionnée pour les cabinets d'avocats

L'adoption des actes législatifs de la DAC par l'intermédiaire des articles 113 et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne ne répond pas aux critères de proportionnalité et de subsidiarité tels qu'énoncés dans ce traité et dans la CEDH. En effet, le CCBE considère que la DAC ne concerne pas le « *rapprochement des dispositions législatives (...) qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur* » et qui devraient être adoptées de manière à éviter toute atteinte à la souveraineté fiscale de chacun des États membres au sein de la Communauté européenne.

Les contribuables et les intermédiaires consacrent beaucoup de temps et de ressources à l'évaluation et à l'appréciation de chaque dispositif afin de s'assurer de sa conformité avec les dispositions de la DAC 6, ce qui, aux yeux du CCBE, ne constitue pas un mécanisme de contrôle efficace pour identifier les dispositifs de planification fiscale transfrontière potentiellement agressifs. Par conséquent, il serait plus logique que les législateurs nationaux rédigent les lois fiscales de manière à ce qu'elles soient claires et sans ambiguïté.

Le CCBE considère la charge qu'impose la DAC 6 aux professionnels et aux sociétés excessives par rapport à l'efficacité de l'outil, qui ne sert pas l'objectif pour lequel il a été créé. À la lumière des initiatives récentes de la Commission concernant les charges administratives<sup>11</sup>, il convient d'examiner immédiatement comment réduire la charge découlant de la DAC 6.

---

<sup>9</sup> Guide du CCBE sur la DAC 6, 2018.

<sup>10</sup> Guide du CCBE sur le DAC6, 2018.

<sup>11</sup> Voir par exemple l'appel à contribution sur la charge administrative - rationalisation des exigences en matière de rapports, disponible [ici](#).

Une étude réalisée pour la sous-commission des affaires fiscales (FISC)<sup>12</sup> du Parlement européen en 2022 a révélé que « *les effets d'une réglementation spécifique des intermédiaires fiscaux sur la réduction de l'évasion fiscale indésirable restent incertains* ». La même étude a également constaté que : « *Il est permis de penser que ces dernières années, on a assisté à une certaine dérive des missions, par exemple en ce qui concerne les exigences en matière de déclaration. Alors qu'à l'origine, ces obligations auraient pu être introduites principalement pour fournir des signaux précoces aux autorités fiscales (concernant certaines activités de planification fiscale), leur objectif peut maintenant être perçu, à tort ou à raison, comme allant au-delà, en essayant de jouer un rôle important dans la réduction des activités de planification fiscale indésirable. Le respect de la communication obligatoire d'informations peut s'avérer très coûteux, et il est recommandé de procéder à des analyses coûts/bénéfices approfondies des obligations existantes et de toute autre règle d'information similaire envisagée.* »

Plus généralement, le CCBE comprend qu'il existe des doutes quant à la valeur de ces déclarations pour les autorités fiscales<sup>13</sup>.

La DAC 6 impose également de telles obligations à tous les professionnels, qu'ils appartiennent ou non à des organismes professionnels. À cet égard, l'étude mentionnée ci-dessus affirme également que « *le risque de surréglementation est préoccupant, d'autant plus qu'il semblerait que l'essentiel des activités permettant la fraude fiscale/l'évasion fiscale indésirable soit le fait d'un petit groupe de conseillers fiscaux qui ne sont membres d'aucun organisme professionnel* ». L'étude souligne en outre qu'il « *pourrait sembler contre-intuitif de continuer à accroître la charge législative pesant sur les intermédiaires respectueux de la loi sans resserrer l'entrée sur le marché du conseil fiscal* ».

Enfin, l'UE ajoute constamment de nouvelles couches de taxation et de contrôle (DAC mais aussi directives sur la lutte contre l'évasion fiscale) sans qu'il ait été vérifié si les mesures précédentes étaient utiles. Ces couches créent de nombreuses contraintes administratives et placent les sociétés de l'UE dans une position concurrentielle défavorable par rapport aux États-Unis et à l'Asie, par exemple.

## E. Autres remarques

D'une manière générale, le CCBE regrette que la consultation publique ait été lancée en période d'été et de vacances. Ce facteur peut avoir des effets sur la disponibilité des différentes organisations pour préparer leurs contributions et sur le niveau de participation des différentes parties prenantes à la consultation.

---

<sup>12</sup> *Regulation of intermediaries, including tax advisers, in the EU/Member States and best practices from inside and outside the EU* (Réglementation des intermédiaires, y compris les conseillers fiscaux, dans l'UE/les États membres et bonnes pratiques à l'intérieur et à l'extérieur de l'UE), 2022, disponible [ici](#).

<sup>13</sup> Voir par exemple le Bundestag allemand (BT-Drucks 20/6734) concernant les informations sur les rapports DAC 6 en Allemagne fournies en réponse à une petite demande du groupe parlementaire CDU/CSU, 8 mai 2023. Selon le gouvernement fédéral, le Bureau central fédéral des impôts (BZSt) avait reçu un total de 26 921 rapports sur les dispositifs fiscaux transfrontaliers au 31 mars 2023. À ce jour, seuls 24 modèles de structuration fiscale transfrontalière ont été identifiés comme nécessitant des mesures politiques ou juridiques. Ces 24 cas se rapportent à 4 268 déclarations individuelles. Le BZSt a transmis les informations relatives à ces dispositifs au Ministère fédéral des Finances (BMF). Dans les 24 cas, le BMF a informé les autorités fiscales des Länder des résultats de l'analyse, étant donné que les dispositifs fiscaux signalés concernaient des impôts dus en tout ou en partie aux Länder ou aux municipalités. Aucune donnée n'est disponible sur le nombre de cas qui ont donné lieu à des mesures de la part des autorités fiscales, telles qu'un contrôle fiscal ou des procédures fiscales. Aucune conclusion ne permet de savoir si la lutte contre les dispositifs fiscaux transfrontières identifiés a permis de dégager des recettes fiscales supplémentaires.

Les Lignes directrices de la Commission pour l'amélioration de la réglementation<sup>14</sup> établissent une exigence supplémentaire de temps suffisant pour la participation, ce qui implique de prévoir un délai suffisant pour la planification et les réponses aux invitations et aux contributions écrites.

Afin de respecter pleinement l'esprit des Lignes directrices pour l'amélioration de la réglementation et d'augmenter les chances d'obtenir un nombre suffisant de contributions de bonne qualité, la Commission devrait envisager d'éviter de publier des consultations publiques pendant les mois de vacances ou bien d'envisager de prolonger la période de consultation au-delà de trois mois si cette période tombe pendant les mois de vacances.

---

<sup>14</sup> Lignes directrices de la Commission pour l'amélioration de la réglementation, 2021, disponibles [ici](#).