

Réponse du CCBE à la consultation de la commission européenne sur les mesures destinées à dissuader les conseillers et intermédiaires de proposer des dispositifs d'optimisation fiscale potentiellement agressifs

23/02/2017

1. Le Conseil des barreaux européens (CCBE) représente les barreaux de 32 pays membres (dont les 28 États membres de l'UE ainsi que la Norvège, l'Islande, le Liechtenstein et la Suisse) et 13 pays associés et observateurs, soit plus d'un million d'avocats européens.
2. Le CCBE salue l'occasion qui lui est donnée d'apporter des commentaires en réponse à cette consultation publique importante de la Commission. Le CCBE cherche à aider la Commission au moyen de propositions et d'observations pertinentes.
3. Le document de la Commission européenne, publié le 10 novembre 2016, vise les « *mécanismes de planification fiscale agressive* » mais a lancé « *une consultation publique afin de recueillir des avis sur la voie que devrait prendre l'action de l'Union concernant les conseillers et intermédiaires qui facilitent **la fraude et l'évasion fiscales*** ». Le CCBE estime que ce glissement sémantique n'est pas approprié. Il crée une confusion entre des phénomènes de nature différente.

L'optimisation fiscale n'est pas illégale. La fraude fiscale, quant à elle, est illégale et appartient à un tout autre ordre.
4. Le document de consultation révèle que la Commission européenne n'est pas en mesure de définir le concept de planification fiscale agressive. En jugeant ce qui est considéré comme agressif ou non, on fait intervenir le facteur de subjectivité qui est incompatible avec les dispositions de l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Dans le cadre d'une mesure européenne comme celle-ci, il convient de ne pas sous-estimer l'étendue possible des abus et des répercussions sur la sécurité juridique.
5. Le questionnaire est conçu de manière à suggérer des réponses unidimensionnelles non-acceptables qui ne tiennent pas compte de facteurs particulièrement importants eu égard aux propositions formulées, tels que l'importance de l'accès à des conseils fiscaux professionnels.
6. Il existe déjà des règles de déclaration qui s'appliquent aux conseils fiscaux dans certains pays européens. En l'espèce, évoquer l'évasion fiscale est extrêmement inapproprié et fallacieux. L'OCDE reconnaît que les règles de déclaration obligatoire constituent une parade efficace à la planification fiscale agressive ou abusive mais ne fait aucune mention de l'évasion fiscale, qui fait l'objet d'obligations relevant du droit pénal.
7. Les conseils professionnels et les avocats sont régis par leur corps professionnel et tenus de conseiller leurs clients dans le respect de la loi. Toute implication en matière d'évasion fiscale représenterait une violation de ces obligations. Le rapport de l'OCDE indique que si des règles venaient à être instaurées, toute obligation de déclaration incomberait au contribuable dans le cas où l'intermédiaire ou le « promoteur » se prévaudrait du secret professionnel. Il convient d'observer la position de l'OCDE sur ce point.
8. La consultation soulève la question de l'instauration ou non de règles transfrontalières pour les cas où le principe de subsidiarité n'a pas été correctement pris en compte. Eu égard au droit inhérent des États membres de l'UE de définir leur politique fiscale, la consultation ne mentionne aucunement la question de savoir si l'UE est compétente en la matière.
9. Pour les raisons évoquées dans cette réponse, le CCBE estime que les mesures suggérées ne sont ni appropriées ni réalisables au niveau européen. Le CCBE souhaite souligner que les obligations de

déclaration qui, si elles étaient instaurées, s'appliqueraient aux intermédiaires, doivent garantir la reconnaissance et le respect du principe du secret professionnel dans le cadre d'une telle législation.

1. INTRODUCTION

- 1.1. Le Conseil des barreaux européens (CCBE) représente les barreaux de 32 pays membres (dont les 28 États membres de l'UE ainsi que la Norvège, l'Islande, le Liechtenstein et la Suisse) et 13 pays associés et observateurs, soit plus d'un million d'avocats européens.
- 1.2. Le CCBE salue l'occasion qui lui est donnée d'apporter des commentaires en réponse à cette consultation publique importante de la Commission. Le CCBE cherche à aider la Commission au moyen de propositions et d'observations pertinentes.
- 1.3. La réponse du CCBE intervient sous forme d'une prise de position (plutôt qu'une réponse au questionnaire) en raison de la composition du CCBE en tant qu'organisation paneuropéenne. En outre, le CCBE émet ci-après des observations au sujet de la formulation, de la nature et des choix possibles présentés dans le questionnaire.
- 1.4. Dans son document de consultation du 10 novembre 2016¹, la Commission européenne indiquait qu'elle lançait « une consultation publique afin de recueillir des avis sur la voie que devrait prendre l'action de l'Union concernant les conseillers et intermédiaires qui facilitent la fraude et l'évasion fiscales ».
- 1.5. Le communiqué de presse précise que « la Commission souhaite recueillir des avis sur la manière dont pourrait être mis en place un système de communication obligatoire d'informations pour les conseillers fiscaux. Avec des règles de ce type, les intermédiaires seraient tenus de fournir des informations à un stade précoce sur les mécanismes susceptibles d'être considérés comme une forme de planification fiscale agressive ou abusive, et les objectifs des orientations non contraignantes de l'OCDE (action 12 du projet BEPS) pour la communication d'informations sur les stratégies de planification fiscale agressive seraient pris en considération. Cette consultation publique permettra de déterminer s'il convient d'introduire des règles contraignantes au niveau de l'Union et, si tel est le cas, quel serait l'instrument juridique le plus approprié. Elle sera ouverte jusqu'au 16 février. »
- 1.6. Le communiqué de presse indique ensuite que « Bon nombre d'entreprises et de particuliers font appel à des intermédiaires pour concevoir des structures financières qui leur permettent d'éviter de payer leur juste part de l'impôt ».
- 1.7. Le communiqué de presse fait référence à l'invitation faite par le Conseil à la Commission européenne « à envisager des initiatives législatives concernant des règles de communication obligatoire d'informations inspirées de l'Action 12 du projet BEPS de l'OCDE en vue d'introduire des mesures dissuasives plus efficaces destinées aux intermédiaires qui interviennent dans des montages ayant pour objet la fraude ou l'évasion fiscale »².
- 1.8. Le communiqué de presse indique enfin que « cette consultation permettra de recueillir des avis sur la nécessité de mettre en place une action de l'Union pour introduire des mesures dissuasives plus efficaces à l'égard des conseillers fiscaux qui prennent part à des opérations facilitant la fraude et l'évasion fiscales ainsi que sur la manière dont ces règles devraient être conçues ».
- 1.9. Il se peut que l'objectif visé par les propositions ne soit plus significatif. Au regard de la position britannique, par exemple, les régimes d'évasion fiscale du « marché de masse » vendus par des intermédiaires dans les années 90 et au début des années 2000 n'existent plus. Avec l'instauration de règles anti-évasion, de la nouvelle clause générale anti-abus (GAAR) et d'un environnement plus hostile dans les tribunaux, les autorités fiscales britanniques (HMRC) sont parvenues de manière particulièrement réussie à dissuader les contribuables de participer à de tels régimes. Ce phénomène est confirmé par le nombre de divulgations faites à l'administration fiscale dans le cadre du régime de divulgation du Royaume-Uni, qui n'est pas le fait du régime de divulgation seul. C'est également le cas en Irlande. Il en est de même pour l'Allemagne. Les régimes de planification fiscale particulièrement répandus jusqu'à la fin des années 2000 n'existent plus. La législation fiscale applicable a été modifiée de manière efficace. En outre, une règle générale de lutte contre les abus existe depuis des décennies, le § 42 du Code général des impôts (Abgabenordnung), qui est appliquée de manière efficace et a été modifiée par « décret d'application » afin de couvrir les régimes d'évasion transfrontaliers. À l'instar du Royaume-Uni, de l'Allemagne et de l'Irlande, la Belgique a complété ces dernières années sa

¹ Voir le communiqué de presse de la Commission européenne IP/16/3618

² Voir le communiqué de presse du Conseil de l'UE du 25 mai 2016

législation fiscale avec aussi bien une règle générale que des dispositions spécifiques anti-abus. On peut considérer que ces règles ont eu pour effet de dissuader les contribuables de participer aux « régimes de planification fiscale du marché de masse » ou aux « produits fiscaux » (en Belgique, le succès de ces « produits fiscaux » se rapporte à la période antérieure à 1992, l'année de l'instauration de la première version de la clause anti-abus). Depuis mars 2012, cette dernière a été entièrement reformulée dans une nouvelle version qui a eu un effet dissuasif clair, valable aussi bien pour les systèmes internes d'évasion fiscale que transfrontaliers. En Autriche, une clause anti-abus et une approche économique dans le cadre des évaluations fiscales sont en vigueur depuis des décennies (voir §§21-22 BAO, Bundesabgabenordnung). La situation est la même dans d'autres États membres [Voir ci-après les failles des régimes de divulgation obligatoire au Royaume-Uni, en Irlande et au Portugal.]

2. PREMIERS COMMENTAIRES SUR LE LIBELLÉ DE LA CONSULTATION

- 2.1. Malheureusement, au vu de l'importance de la consultation, le libellé du communiqué de presse lié au lancement du document de consultation publique a cherché à occulter la différence très importante entre ce qui est illégal (l'évasion fiscale) et ce qui est une pratique légale (la planification fiscale). Cette erreur se répète dans un certain nombre de passages du communiqué de presse relativement court. Il est logique de s'attendre à ce que la Commission soit davantage responsable et mieux informée de ce type de distinction.
- 2.2. Le concept de la « juste part » en matière fiscale (évoquée dans le communiqué de presse) n'est pas univoque, concept absolument non défini et qui reste en effet indéfinissable. Aucune proposition crédible qui pourrait déroger à certains droits importants et bien établis ne saurait s'appuyer sur une visée politique aussi vague. En outre, un concept si vague ne répondrait pas aux exigences constitutionnelles et légales.
- 2.3. Le CCBE admet que l'évasion fiscale prive les pays de ressources nécessaires et condamne ces pratiques.
- 2.4. La planification fiscale, même lorsqu'elle relève de la notion de planification agressive ou abusive, n'est pas illégale, quel que soit le niveau d'opprobre que la société pourrait associer à de telles pratiques. L'évasion fiscale, en revanche, est illégale. Elle est d'un tout autre ordre et devrait toujours être distinguée, en particulier lorsqu'elle fait l'objet de consultations publiées par les législateurs à l'intention du public, d'une pratique légale.
- 2.5. L'importance de la distinction entre l'évasion fiscale et la planification fiscale dans le cadre de la consultation et des documents associés peut être illustrée de la manière suivante :
 - a) Dans le discours public, qui peut parfois n'attacher aucune importance aux distinctions juridiques précises, le lien entre la planification fiscale et évasion fiscale comporte le risque de considérer les deux pratiques comme similaires. Les questions doivent être évaluées à l'aide de constatations fondées sur des données probantes afin de s'assurer que les nouvelles règles permettent de trouver un équilibre entre les besoins nationaux et les exigences de mise en conformité³. Ce lien entre l'évasion fiscale et la planification fiscale qui apparaît dans le document de consultation laisse entendre, sûrement par inadvertance, que les professionnels de la fiscalité et autres intermédiaires sont impliqués dans des activités d'évasion fiscale. Cela ne reflète pas la réalité. En effet, l'évasion fiscale s'opère en dehors du domaine des professions de confiance en matière de fiscalité. De telles insinuations sont pour le moins injustes, injustifiées et irresponsables.
 - b) La référence à la lutte contre l'évasion fiscale dans le cadre des règles de divulgation obligatoire inclut un élément aberrant comme motif d'introduction de telles règles. Les règles de déclaration obligatoire des intermédiaires, telles que celles qui ont été instaurées en Irlande, au Royaume-Uni et au Portugal, ne concernent pas l'évasion fiscale. Des règles de déclaration en matière d'évasion fiscale de la part des intermédiaires existent déjà au niveau de l'UE⁴. L'inclusion

³ Tel que précisé à l'action 12 du projet BEPS.

⁴ Voir l'Article 33.1 de la directive (UE) 2015/849 :

Article 33

1. Les États membres exigent des entités assujetties et, le cas échéant, de leurs dirigeants et employés, qu'ils coopèrent pleinement:
 - a) en informant rapidement la CRF, de leur propre initiative, y compris par l'établissement d'un rapport, lorsque l'entité assujettie sait, soupçonne ou a des motifs raisonnables de soupçonner que des fonds, quel que soit le montant concerné, proviennent d'une activité criminelle ou sont liés au financement du terrorisme, et en donnant rapidement suite aux demandes d'informations supplémentaires soumises par la CRF dans de tels cas; et

d'une référence à l'évasion fiscale dans ce contexte est particulièrement inappropriée et malhonnête.

- c) L'action 12 du projet BEPS, qui semble être le motif principal de l'invitation du Conseil à la Commission à envisager des règles pour lutter contre l'optimisation fiscale agressive ou potentiellement agressive ne fait aucune mention de l'évasion fiscale. L'OCDE reconnaît que les règles de divulgation obligatoire sont utiles dans la lutte contre l'optimisation fiscale agressive ou abusive, sans citer pour autant l'évasion fiscale, qui relève d'obligations en vertu du droit pénal. Si l'on peut comprendre que l'invitation du Conseil vise à lutter contre l'évasion fiscale et l'optimisation fiscale, l'inclusion par la Commission de l'évasion fiscale dans une consultation sur la divulgation obligatoire par les intermédiaires est dès lors erronée.
 - d) Les conseils professionnels et les avocats sont tenus par leurs organismes professionnels de conseiller leurs clients dans le cadre de la loi : toute implication dans des activités de fraude fiscale constitue un manquement à leurs obligations. L'état de droit, l'accès à la justice et la sécurité juridique (tous des principes essentiels dans tous les États membres, que la Commission défend et promeut) exigent qu'un contribuable puisse demander des conseils juridiques sur sa situation fiscale sans craindre que ses affaires financières soient automatiquement divulguées ou susceptibles de l'être auprès des autorités fiscales. Le contribuable doit avoir le droit de bénéficier de conseils juridiques, et son avocat doit avoir le droit de prodiguer ces conseils sans crainte de divulgation aux autorités fiscales. Tout régime dérogeant à ces droits est une ingérence injustifiée de l'État dans les affaires privées d'une personne (qu'il s'agisse d'une personne physique ou morale). L'impunité ou l'immunité de l'avocat n'existe pas car il est d'abord soumis à une règle disciplinaire intransigeante de la part de son ordre et qu'il est sujet à toutes les poursuites étatiques s'il compromet les engagements de son serment. C'est un citoyen, un professionnel sur lequel pèse le secret professionnel, lui-même destiné à protéger les principes démocratiques de la défense des droits fondamentaux.
 - e) En se référant à l'évasion fiscale, le document de consultation omet cet aspect important. Il ne fait à cet égard aucune distinction entre une infime minorité de professionnels pour laquelle les mesures pourraient s'avérer utiles et l'énorme majorité de conseils fiscaux intègres sans qui les systèmes fiscaux, les activités commerciales et les affaires fiscales des particuliers en Europe ne pourraient pas fonctionner de manière satisfaisante.
- 2.6. Le questionnaire ne tient pas compte des répercussions que peut avoir l'une de ces propositions sur la relation plus large entre le contribuable et le conseil fiscal, ni de la question de savoir si cette relation est importante pour le bon fonctionnement du régime fiscal. Le questionnaire dans son format actuel est susceptible de contenir des réponses unidimensionnelles détournées qui ne tiennent pas compte des facteurs particulièrement pertinents pour les propositions, tels que l'importance de l'accès à des conseils fiscaux professionnels. Il est important de rappeler, comme les membres du CCBE l'ont fait remarquer, que les conseils fiscaux consistent dans la majorité des cas à s'assurer que le client respecte la législation fiscale.
- 2.7. En résumé, il est regrettable que la Commission, dans son document de consultation, ait brouillé ce qui pourrait être considéré comme l'objectif approprié dans l'examen des obligations de divulgation obligatoire des intermédiaires (pour autant que cela n'affecte pas le secret professionnel, voir ci-dessous) en évoquant l'évasion fiscale en tant que motif de telles mesures. Ces mesures ne sont opportunes que dans le contexte de l'optimisation fiscale, comme l'a indiqué l'OCDE⁵. Les mesures existantes en matière d'évasion fiscale suffisent à remédier aux obligations des intermédiaires, en particulier dans le cadre de la directive européenne contre le blanchiment de capitaux, et la confusion entre la planification et l'évasion fiscale, aussi bien dans le communiqué de presse que dans le questionnaire, ignore ce fait. En outre, l'évasion fiscale n'entraîne généralement pas la participation des professions reconnues de conseils et cibler des mesures visant à lutter contre l'évasion fiscale sur ces professions ne sert aucun objectif si ce n'est celui de nuire à leur réputation. Les propositions peuvent en revanche avoir une incidence sur la manière dont et le moment où les contribuables font appel à des conseils fiscaux et, dans certains cas, pourraient dissuader les contribuables de demander ces conseils fiscaux. Il est peu probable qu'il s'agisse là de l'un des objectifs des propositions, mais il pourrait s'agir du résultat de l'imposition d'obligations de divulgation générales aux conseils fiscaux.

b) en fournissant rapidement à la CRF, directement ou indirectement, à la demande de celle-ci, toutes les informations nécessaires, conformément aux procédures prévues par le droit applicable.

Toutes les transactions ou tentatives de transactions suspectes sont déclarées.

⁵ Tel que reconnu également par l'Irlande, le Royaume-Uni et le Portugal, pays disposant tous de régime de divulgation obligatoire.

3. RÉSUMÉ DES POINTS ESSENTIELS

- 3.1. Le CCBE s'inquiète gravement de la nature de la consultation publique et des propositions qui sont envisagées en raison du format du questionnaire. Plus particulièrement, le CCBE juge inapproprié d'instaurer des dispositions obligatoires en matière de divulgation, calquées sur le droit britannique, pour atteindre les objectifs en matière de planification fiscale agressive. Encore une fois, le CCBE estime que ces mesures ne servent pas la lutte contre l'évasion fiscale, qui est traitée dans le cadre de la directive européenne relative au blanchiment de capitaux. Le CCBE comprend, d'après certaines sources, qu'une législation similaire à la législation anti-blanchiment de l'UE pourrait être instaurée pour ce qui est des obligations de divulgation obligatoire proposées. Le CCBE s'inquiète du fait que cela ne fera que créer la confusion dans la distinction importante entre activités criminelles et les activités légales.
- 3.2. Le CCBE rappelle qu'aucune mesure susceptible d'avoir une incidence sur les garanties du secret professionnel tel qu'il existe selon ses diverses formes dans les diverses juridictions de droit civil ou de common law (legal professional privilege) ne doit être instaurée. Ceci est d'autant plus vrai au vu des positions adoptées par le CCBE en 2016. Bien que le CCBE considère la valeur et la portée des mesures de divulgation obligatoire comme contestables, dans l'éventualité où de telles mesures seraient introduites, ces divulgations ne devraient pas concerner les conseils professionnels mais plutôt le client (le contribuable) afin de préserver le secret professionnel, consacré dans la jurisprudence européenne et les jurisprudences nationales.
- 3.3. Le CCBE est d'avis qu'il existe des difficultés inhérentes à l'instauration d'un régime de divulgation obligatoire. Voici le résumé d'un certain nombre de points fondés en particulier sur l'expérience de telles mesures au Royaume-Uni, en Irlande et au Portugal.
- a) Considérant que des régimes de divulgation obligatoire ont été instaurés au Royaume-Uni, en Irlande et au Portugal, ces mesures s'appliquent de manière générale à certains types de dispositifs abusifs en vertu des règles fiscales nationales. Les règles de divulgation obligatoire s'appliquent à certains régimes disposant de signes distinctifs et sont généralement abordées dans la législation nationale dans les domaines les plus préoccupants du point de vue du risque fiscal et gouvernemental. Le fait d'instaurer des signes distinctifs à l'échelle européenne serait, selon le CCBE, irréalisable et porterait gravement atteinte à l'état de droit et à la sécurité juridique, dont les principes sont consacrés dans l'ensemble de l'UE. Chaque système fiscal a sa propre structure. L'élaboration d'une liste de signes distinctifs à l'échelle de l'UE pose les questions suivantes : devrait-elle seulement concerner la planification fiscale agressive qui est répandue et possible dans toutes les juridictions européennes ou une planification fiscale agressive répandue et possible dans n'importe quelle juridiction ? La première proposition se traduirait par une liste limitée de signes distinctifs pouvant miner complètement la proposition, alors que la deuxième serait tout à fait irréalisable et entraînerait probablement la divulgation de tous les types de dispositifs non agressifs.
- Les régimes de divulgation existants sont structurés de manière à répondre à des préoccupations précises des États membres dans le cadre de leur propre régime fiscal. À l'exclusion d'une taxe commune à l'UE (comme la TVA), le régime de divulgation britannique, par exemple, ne pourrait pas fonctionner correctement si les obligations de divulgation des contribuables britanniques devaient satisfaire aux exigences particulières des autorités fiscales de tous les États membres. Le régime qui en résulterait serait soit total et donc fastidieux et pratiquement irréalisable, soit aussi générique et vague qu'inutile.
- b) Les avocats fiscalistes britanniques, irlandais et portugais ont constaté que les dispositions importées en droit interne dans ces juridictions ne parviennent pas à satisfaire les normes de sécurité juridique pour que les contribuables et les conseils puissent obtenir une certitude juridique quant à la portée des dispositions applicables. À cet égard, même en ce qui concerne les dispositions qui ne sont d'application que dans le droit interne de ces juridictions, la législation en question provoque des incertitudes importantes. Les conséquences de ce phénomène au Royaume-Uni ont été abordées par les autorités fiscales britanniques (HMRC) par la publication de lignes directrices particulièrement longues qui ne sont pas régies par les textes législatifs sur la portée des dispositions en question. La situation est similaire en Irlande et au Portugal. Le CCBE estime qu'une telle pratique législative porte atteinte à l'état de droit qui devrait s'appliquer dans les juridictions avancées.

⁶ Voir : Réponse du CCBE à la Consultation publique de la Commission européenne sur une transparence accrue de l'impôt sur les sociétés (08/09/2015) et Commentaires du CCBE sur le document de discussion de l'OCDE concernant l'action 12 du BEPS sur les règles de divulgation obligatoire (30/04/2015).

- c) Le document de consultation montre que la Commission européenne n'est pas en mesure de définir la planification fiscale agressive, ce qui est d'autant plus clair qu'elle confond planification fiscale légale et illégale. En évaluant ce qui est de nature agressive ou non, la subjectivité devient un facteur et, face à une mesure à l'échelle européenne comme celle-ci, la portée potentielle des abus et des répercussions sur la sécurité juridique ne peuvent pas être sous-estimés.
 - d) La difficulté de définir de manière objective la planification fiscale agressive est illustrée par la nécessité de devoir recourir aux marqueurs généraux et spécifiques, recommandés par l'OCDE et repris dans la consultation de la Commission européenne, pour parvenir à caractériser les stratégies de planification fiscale.
 - e) Les dispositifs de divulgation obligatoire ont fait l'objet d'une tentative de transposition en droit français dans le cadre de la Loi de Finance 2014. La notion de « schéma d'optimisation fiscale » a alors été définie comme « toute combinaison de procédés et instruments juridiques, fiscaux, comptables ou financiers : 1° Dont l'objet principal est de minorer la charge fiscale d'un contribuable, d'en reporter l'exigibilité ou le paiement ou d'obtenir le remboursement d'impôts, taxes ou contributions, 2° Et qui remplit les critères prévus par décret en Conseil d'État ». Le Conseil Constitutionnel a censuré les dispositions visant à imposer à toute personne commercialisant un tel schéma à le déclarer à l'administration fiscale. Il a notamment jugé la définition du schéma d'optimisation fiscale comme « générale et imprécise ». Il a rappelé que « l'objectif de valeur constitutionnelle d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, qui découle des articles 4, 5, 6 et 16 de la Déclaration de 1789, lui impose d'adopter des dispositions suffisamment précises et des formules non équivoques afin de prémunir les sujets de droit contre une interprétation contraire à la Constitution ou contre le risque d'arbitraire, sans reporter sur des autorités administratives ou juridictionnelles le soin de fixer des règles dont la détermination n'a été confiée par la Constitution qu'à la loi »⁷.
 - f) En ce qui concerne le secret professionnel, il convient de noter que les propositions de la Commission européenne, si elles sont introduites, poseraient la question de savoir si un avocat doit signaler s'il a agi dans le respect de la loi. En ce qui concerne les initiatives comparatives, le rapport de l'OCDE lui-même évoque les régimes de planification fiscale légaux et illégaux, mais est plus réservé sur les mesures de suivi que doivent prendre les États. En particulier, le rapport de l'OCDE indique que toute obligation de divulgation doit revenir au contribuable lorsque l'intermédiaire ou le promoteur invoque le secret professionnel. La position de l'OCDE en la matière doit être prise en compte.
- 3.4. La consultation pose une sérieuse question quant à l'opportunité d'introduire des règles à caractère transfrontalier lorsque le principe de subsidiarité n'a pas été correctement pris en compte. Eu égard au droit inhérent des États membres de l'UE à la détermination des politiques fiscales, une question importante qui ne figure pas dans la consultation est celle de savoir si l'UE est compétente en la matière. Si une action est nécessaire à cet égard, la meilleure façon de traiter ces questions est de mettre en œuvre une coopération plus étroite entre les autorités fiscales plutôt que d'imposer des obligations de divulgation obligatoire aux intermédiaires soumis au secret professionnel dans leurs relations avec leurs clients. Dans l'essentiel, si l'objectif des mesures est de réduire les régimes de planification fiscale transfrontalière, une coopération plus étroite entre les autorités fiscales constituerait une méthode bien plus opérationnelle, notamment en raison des grandes différences entre les règles fiscales des États membres en l'absence d'harmonisation.
- 3.5. Le CCBE s'interroge également sur l'approche consistant à instaurer des règles de divulgation obligatoire pour les intermédiaires en ce qui concerne l'efficacité du nouveau régime proposé. L'évasion fiscale se cantonne à une minorité de conseils qui se délocaliseront afin d'échapper à un nouveau régime de divulgation obligatoire. Une meilleure approche face à une telle catégorie de conseils serait d'organiser une meilleure surveillance des systèmes fiscaux par chaque État membre.
- 3.6. La portée de la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal est désormais extrêmement vaste et exige que les autorités fiscales de l'UE fournissent spontanément des informations à d'autres autorités fiscales de l'UE lorsqu'elles estiment qu'il pourrait y avoir une perte de revenu fiscal dans cet autre État membre de l'UE. Cette obligation est sûrement assez large pour exiger l'échange d'informations relatives à des régimes de planification fiscale agressive ayant des effets sur les autres États membres de l'UE.
- 3.7. Les commentaires sur les points ci-dessus sont expliqués davantage ci-après.

⁷ Conseil Constitutionnel, décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013.

4. QUESTIONNAIRES DE CONSULTATION

- 4.1. Les questions de la consultation cherchent à obtenir des points de vue sur de nombreuses questions relatives à la planification fiscale et l'évasion fiscale. Bien que le document de consultation mette en évidence les définitions de ce qui constitue la planification fiscale et la fraude fiscale, les deux expressions sont utilisées de manière interchangeable dans les dispositions et celles-ci en perdent leur sens. En utilisant indistinctement les termes d'évasion et de planification fiscale, le document de consultation ne demande pas les commentaires pertinents et n'identifie pas non plus de manière correcte (voire pas du tout) le comportement qui fait l'objet des propositions.
- 4.2. Encore une fois, le CCBE ne considère pas les mesures proposées dans la consultation comme appropriées pour lutter contre l'évasion fiscale, qui fait déjà l'objet de la directive de l'UE relative au blanchiment de capitaux. En outre, l'inclusion de l'évasion fiscale comme objectif de la divulgation obligatoire de la part des intermédiaires fait abstraction de la réalité de la fraude fiscale, une activité qui, en règle générale, n'implique pas d'intermédiaires. L'inclusion de l'évasion fiscale ne sert dès lors aucun objectif si ce n'est celui de nuire dans l'esprit du public à la réputation des intermédiaires professionnels reconnus.
- 4.3. Les propositions du type tel que celui envisagé dans le document de consultation ont une portée considérable et devraient être examinées en tenant compte d'évaluations fondées sur des données probantes sur les régimes mis en place dans les États membres. D'après les recherches effectuées, le Royaume-Uni, l'Irlande et le Portugal ont instauré des obligations de déclaration des intermédiaires en matière de planification fiscale⁸.
- 4.4. Les commentaires ci-dessus sont tirés de preuves rassemblées sur ces mesures.

5. DIVULGATION OBLIGATOIRE DE LA PART DES INTERMÉDIAIRES ET SECRET PROFESSIONNEL

Observations d'ordre général

- 5.1. Le CCBE souhaite commenter cet aspect au cas où des mesures seraient introduites, tel que cela a été indiqué. Le CCBE ne considère pas, pour les raisons indiquées dans ce document, les mesures proposées comme étant appropriées ou réalisables au niveau de l'UE.
- 5.2. Le CCBE précise que toute obligation de déclaration pour les intermédiaires doit assurer la reconnaissance et le respect dans cette législation des principes régissant le secret professionnel.
- 5.3. Le secret professionnel a pour objet de faciliter une communication complète et franche entre les personnes ayant besoin de conseils juridiques et leurs avocats : la sauvegarde de ce dispositif est d'intérêt public. Il est de la nature de la fonction d'un avocat d'être informé par son client de choses que le client ne confierait pas à d'autres, à savoir des détails personnels des plus intimes ou des secrets commerciaux des plus précieux, et de recevoir des informations sur le principe de la confiance. Sans la certitude de la confidentialité, il ne peut y avoir de confiance. La confidentialité est donc un droit et un devoir essentiel et fondamental du client. L'obligation de confidentialité de l'avocat sert l'intérêt de l'administration de la justice ainsi que l'intérêt du client. Elle a donc droit à une protection spéciale de la part de l'État ainsi qu'à l'échelle européenne⁹.
- 5.4. Bien que le CCBE ne propose pas d'expliquer l'origine, le fondement ni la portée du secret professionnel, il est utile d'apporter quelques commentaires introductifs pour définir le contexte. Le secret professionnel est un droit de l'homme protégé par la Convention européenne des droits de l'homme. Le secret professionnel est un droit dont dispose le client et non un droit, un privilège ou une autorité dont dispose l'avocat. L'avocat ne peut pas divulguer d'informations relevant du secret professionnel sauf si son client renonce sans ambiguïté au secret en le communiquant clairement à l'avocat. Même si le client donne à l'avocat son autorisation, celui-ci peut encore choisir de maintenir le secret professionnel afin de protéger l'intérêt du client si cela est nécessaire. Toutefois, il est important de noter que dans certains États membres de l'UE, les clients ne sont pas autorisés à renoncer au secret professionnel.

⁸ À la connaissance du CCBE, aucune juridiction n'a instauré de mesures de ce type en matière de déclaration de fraude fiscale, probablement pour la bonne et simple raison que de telles mesures ne conviennent pas à la lutte contre la fraude fiscale, qui est une infraction pénale qui doit être contrée au moyen d'obligations de déclaration au titre de la législation relative au blanchiment de capitaux ou d'une législation similaire.

⁹ Pour plus d'informations sur la confidentialité ou le secret professionnel, voir la [Charte des principes essentiels de l'avocat européen et Code de déontologie des avocats européens](#) ainsi que les [Commentaires du CCBE sur le document de discussion de l'OCDE concernant l'action 12 du BEPS sur les règles de divulgation obligatoire](#) du 30 avril 2015.

5.5. Le secret professionnel dans les États membres est reconnu dans les décisions de la CJUE comme étant fondamental à la bonne administration de la justice par les tribunaux, tout comme la nécessité d'un conseil professionnel indépendant¹⁰. Il ne s'agit pas d'un concept illusoire ou ésotérique mais d'un outil nécessaire à la bonne administration de la justice. Le secret professionnel est également un droit de l'homme protégé par la Convention européenne des droits de l'homme, tel que le montrent les citations suivantes :

Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire AM & S Europe Limited c. Commission des Communautés européennes (C-155/79) :

Paragraphe 21 : « [...] les droits internes des États membres révèlent cependant l'existence de critères communs en ce qu'ils protègent, dans des conditions similaires, la confidentialité de la correspondance entre avocats et clients, pour autant, d'une part, qu'il s'agisse de correspondance échangée dans le cadre et aux fins du droit de la défense du client et, d'autre part, qu'elle émane d'avocats indépendants [...] »

Paragraphe 24 : « Quant à la deuxième condition, il y a lieu de préciser que l'exigence relative à la position et à la qualité d'avocat indépendant, que doit revêtir le conseil dont émane la correspondance susceptible d'être protégée, procède d'une conception du rôle de l'avocat, considéré comme collaborateur de la justice et appelé à fournir, en toute indépendance et dans l'intérêt supérieur de 1611 ARRÊT DU 18. 5. 1982 — AFFAIRE 155/79 celle-ci, l'assistance légale dont le client a besoin. »

L'arrêt a été confirmé dans l'affaire Akzo Nobel Chemicals et Akcros Chemicals Ltd - affaire T-125/03 - arrêt du Tribunal du 17 septembre 2007 et l'affaire 17 C-550/07 P (pourvoi) - arrêt de la Cour de justice du 14 septembre 2010 (voir paragraphes 40-42, 69-70).

Dans son arrêt du 26 juin 2007 dans l'affaire Ordre des barreaux francophones et germanophone C-305/05, la Cour de justice de l'UE a déclaré (paragraphe 32) :

« L'avocat ne serait pas en mesure d'assurer sa mission de conseil, de défense et de représentation de son client de manière adéquate, et celui-ci serait par conséquent privé des droits qui lui sont conférés par l'article 6 de la CEDH, si l'avocat, dans le cadre d'une procédure judiciaire ou de sa préparation, était obligé de coopérer avec les pouvoirs publics en leur transmettant des informations obtenues lors des consultations juridiques ayant eu lieu dans le cadre d'une telle procédure. »

La Cour européenne des droits de l'homme a jugé (dans l'affaire Wieser et Bicos Beteiligungen GmbH c. Autriche n° 74336/01) :

Paragraphe 65 : « La Cour accorde un poids particulier à ce risque car il peut avoir des répercussions sur la bonne administration de la justice. »

Paragraphe 67 : « [...] que le secret professionnel auquel est tenu un avocat sert aussi à protéger le client. »

La Cour européenne des droits de l'homme (affaire Oferta Plus S.R.L. c. Moldavie n° 14385/04) a également jugé (paragraphe 145 et suivants) :

« L'un des éléments clés de la représentation effective des intérêts de son client par un avocat est le principe selon lequel la confidentialité des informations qu'ils se transmettent doit être protégée. Ce privilège permet de créer une communication ouverte et honnête entre le client et son avocat. La Cour rappelle qu'elle a déjà constaté auparavant que les communications confidentielles avec un avocat sont protégées par la Convention en tant que garantie fondamentale du droit de défense. »

En outre, dans l'arrêt Michaud contre France de 2012, en matière de blanchiment d'argent, la Cour européenne des droits de l'homme estime que le régime français de déclaration de soupçon constitue une ingérence dans les droits garantis par la Convention européenne des droits de l'homme, ingérence justifiée et proportionnée du fait de la réunion de deux éléments cumulatifs : pas de déclaration dans les activités de conseils juridiques et de représentation en justice (i) et filtre du bâtonnier (ii).

En Allemagne, le secret professionnel fait également partie des droits fondamentaux. La Cour constitutionnelle fédérale l'a régulièrement confirmé. Par exemple :

Cour constitutionnelle fédérale (BVerfG), 2 BvR 1520/01, arrêt du 30 mars 2004 :

Paragraphe 104 « Le secret professionnel constitue le fondement de la relation de confiance entre un avocat et son client. [...] En tant que composante indispensable de l'exercice de la profession d'avocat,

¹⁰ Voir l'affaire 155/79 AM & S Europe Limited c. Commission des Communautés européennes, l'affaire T-125/03 Akzo Nobel Chemicals Ltd – arrêt du tribunal (première chambre élargie) du 17 septembre 2007 et l'affaire C-550/07 P (en appel) – arrêt de la Cour (grande chambre) du 14 septembre 2010.

le secret professionnel est protégé en vertu de la première phrase du premier alinéa de l'article 12 de la loi fondamentale de la République fédérale allemande. »

La Cour constitutionnelle fédérale (BVerfG), 2 BvR 2094/05, dans son arrêt du 18 avril 2007, déclare dans les paragraphes 42 et 43 que d'une manière générale, l'obligation qui incombe à l'avocat de révéler des informations confidentielles ou l'accès des autorités à des informations confidentielles prévalent sur le secret professionnel ainsi que sur la relation de confiance avec le client et peuvent avoir des répercussions sur l'exercice de la profession d'avocat.

Il peut être dérogé à l'obligation de confidentialité de l'avocat dans les cas où il existe un intérêt public à prévenir ou à combattre les crimes graves tel que prévu en vertu de l'article 138 et 139 du Code pénal allemand.

En Irlande par exemple, la *High Court of Ireland* a qualifié le *legal professional privilege* de « *condition fondamentale sur laquelle repose l'administration de la justice dans son ensemble et par conséquent un droit constitutionnel pertinent de toute personne devant les lois irlandaises* ». En Irlande, l'étendue du *legal professional privilege* a été établie en droit irlandais par une succession de décisions de la *High Court* et de la *Supreme Court* au fil des ans. Dans le cadre des règles de divulgation obligatoire instaurées en Irlande, en exemptant les documents relevant du *legal professional privilege* des exigences de divulgation, le gouvernement irlandais a reconnu l'impératif constitutionnel d'exempter de la divulgation toutes les informations et tous les documents que les tribunaux irlandais considéreraient comme relevant du *legal professional privilege*. Il n'a pas été et ne peut pas être laissé à l'administration fiscale le soin de déterminer ce qui doit être exempté de la divulgation sur ce principe. Les informations qui relèvent ou non du *legal professional privilege* doivent encore être établies de plein droit selon les principes établis par les tribunaux irlandais.

- 5.6. Dans le cas de l'Allemagne et de l'Irlande, l'instauration d'obligations de déclaration pour les conseils juridiques en violation du *legal professional privilege*, qui est un droit fondamental des clients, exigerait très probablement une modification constitutionnelle. De même, au Portugal, l'instauration d'obligations sévères de déclaration pour les avocats exige également des changements législatifs afin de satisfaire aux règles existantes en matière de secret professionnel.

Le secret professionnel (*legal professional privilege*) est une protection fondamentale reconnue aussi bien dans la législation britannique qu'irlandaise en matière de déclaration obligatoire.

- 5.7. Le CCBE se soucie particulièrement du fait que la protection reconnue dans la législation ne soit pas érodée par l'instauration de mesures par la Commission. Il s'agit d'une des principales questions sur lesquelles se penche la profession d'avocat en ce qui concerne le régime de divulgation obligatoire. De toute évidence, toute érosion supposée du secret professionnel / *legal professional privilege* dans le contexte du régime de divulgation obligatoire pourrait avoir des répercussions beaucoup plus grandes sur la profession et l'administration de la justice dans son ensemble.

- 5.8. Il ne faut pas oublier que le secret professionnel est un droit fondamental du client qui demande des conseils juridiques à un avocat, que l'objet de ces conseils relève ou non du droit fiscal.

Le secret professionnel est une obligation qui, dans de nombreux États membres, est protégée par des sanctions prévues dans le code pénal comme au Luxembourg, en Belgique, en Allemagne et en France. En outre, il convient de noter que les autorités fiscales de nombreuses juridictions n'ont pas le droit d'effectuer des recherches sur les communications entre les avocats et leurs clients, ni de déroger aux droits et obligations du secret professionnel¹¹. L'instauration de mesures à l'échelle européenne visant à déroger à ces obligations et droits nationaux qui servent la bonne administration de la justice est pour le moins dangereuse.

- 5.9. Il serait inacceptable que l'obligation de divulgation imposée aux avocats compromette de quelque façon que ce soit le secret professionnel. Afin de préserver la qualité du secret professionnel conformément aux droits fondamentaux du client en la matière, il doit être clairement indiqué dans toute proposition de loi que lorsqu'un client fait valoir le secret professionnel, l'avocat est seulement tenu de déclarer cette affirmation et d'informer le client des obligations de divulgation du client.

- 5.10. En outre, il convient de noter que si les nouvelles mesures visent à obliger les avocats à divulguer des opérations qui violent les obligations relatives au secret professionnel, les avocats ne pourront dès lors pas le faire en raison du secret professionnel. Les propositions, si elles sont introduites, indiquent que des sanctions en cas de non-respect feront partie du régime, si celui-ci est instauré. Le fait d'imposer des sanctions pour le respect des droits de l'homme (au travers du respect des exigences du secret professionnel) peuvent entraîner des situations à l'issue desquelles les avocats ne peuvent

¹¹ Par exemple l'Irlande, le Royaume-Uni ou le Luxembourg.

pas se défendre des sanctions en cas de non-respect. Il n'est pas possible de persuader le client de renoncer au secret professionnel dans de tels cas.

- 5.11. Voici les positions en matière de secret professionnel dans les régimes de déclaration obligatoire en Irlande, au Royaume-Uni et au Portugal :

Irlande

- 5.12. Les professionnels du droit qui sont promoteurs ne sont pas tenus de divulguer les détails des opérations qui sont recommandées par les professionnels du droit lorsqu'un client invoque le legal professional privilege.
- 5.13. Les professionnels du droit sont tenus à des obligations de déclaration lorsqu'un client renonce au legal professional privilege.

Royaume-Uni

- 5.14. Des dispositions spéciales sont prises pour protéger le legal professional privilege (en Écosse, le devoir de préserver la confidentialité des communications), la législation reconnaissant que le legal professional privilege peut empêcher le promoteur de fournir les informations nécessaires pour procéder à une divulgation complète. Dans un tel cas, il est prévu que le régime de divulgation n'oblige personne à divulguer ces informations relevant du secret¹². Le régime permet donc en pratique au promoteur qui est avocat de demander à son client de renoncer au legal professional privilege. Si le client y consent, le promoteur peut (et doit) alors procéder à la divulgation. En l'absence de cette renonciation de la part du client, le promoteur n'est pas tenu de violer les obligations auxquelles il est tenu auprès de son client : au lieu de cela, l'obligation de divulgation incombe alors à l'utilisateur du régime en cause¹³. Le professionnel du droit qui fait valoir le legal professional privilege comme empêchant la divulgation doit informer ses clients de leur obligation de procéder à la divulgation et doit également aviser les autorités fiscales (HMRC) que l'obligation de divulgation du professionnel du droit n'a pas été respectée en raison de l'invocation du legal professional privilege.

Portugal

- 5.15. Le décret établissant les obligations de divulgation prévoit que les avocats et les cabinets d'avocats ne doivent pas être considérés comme des « promoteurs » et ne sont donc pas soumis aux obligations de divulgation dans une série de situations couvrant à peu près tous les aspects d'une activité d'avocat, à savoir :

Les conseils juridiques sur le plan de planification fiscale, action d'un avocat ou cabinet d'avocats dans le cadre de l'évaluation de la situation juridique du client, dans le cadre d'une consultation juridique, dans l'exercice de la mission de défense ou dans la représentation du client dans ou concernant une procédure judiciaire, y compris les conseils sur la meilleure façon d'intenter une action en justice ou d'en éviter une, que les informations concernant le régime ou l'action soient obtenues avant, pendant ou après la procédure, ainsi que dans le champ d'application de tous les autres actes qui ne peuvent être pratiqués que par des avocats et qui sont expressément visés par la Loi n° 49/2004 du 24 août (loi définissant les actes des avocats).

- 5.16. D'un autre côté, en vertu de ladite Loi n° 49/2004 du 24 août (Loi définissant les actes des avocats), les avocats portugais sont empêchés de solliciter des clients et ne sont donc pas autorisés à proposer de leur propre initiative des régimes de planification fiscale aux clients.
- 5.17. En ce sens, le secret professionnel est protégé comme il se doit au Portugal en cas de conflit avec les obligations de divulgation en matière de planification fiscale agressive.

¹² Voir l'article 314 du *Finance Act 2004*.

¹³ En vertu de l'article 310 du *Finance Act 2004*.

6. DIVULGATION OBLIGATOIRE DE LA PART DES INTERMÉDIAIRES ET EFFICACITÉ

- 6.1. Le CCBE ne juge pas adéquat d'instaurer des dispositions obligatoires en matière de déclaration, qui semblent être calquées sur le droit britannique, pour atteindre les objectifs en matière de planification fiscale agressive.
- 6.2. Le CCBE considère que ces mesures ne sont pas appropriées pour lutter contre l'évasion fiscale, qui est traitée dans la directive de l'UE relative au blanchiment de capitaux. Aux fins de fournir des commentaires pertinents sur les dispositions obligatoires en matière de déclaration, la référence à la fraude fiscale doit être mise de côté et la lutte contre l'évasion fiscale doit être assumée en tant qu'objectif des mesures.
- 6.3. Le CCBE estime que les mesures n'auront pas le degré d'effet souhaité et sont susceptibles de donner lieu à des mesures affectant plus gravement les conseils fiscaux intègres que les intermédiaires qui seraient visés par ces dispositions. Les conseils fiscaux intègres s'occupent généralement de clients qui cherchent à s'assurer qu'ils respectent totalement la loi dans leurs relations d'affaires et ne s'engageront généralement pas dans des formes plus exotiques de planification d'évasion fiscale. L'instauration de dispositions de divulgation obligatoire, compte tenu de l'expérience au Royaume-Uni, en Irlande et au Portugal, sera accompagnée de définitions et de concepts qui empêchent les conseillers intègres de faire le jour sur la portée totale des dispositions. Cette incertitude affaiblit les systèmes juridiques de l'UE qui sont généralement fondés sur les principes importants de l'état de droit et de la sécurité juridique.
- 6.4. Des mesures non claires et susceptibles d'une application subjective portent atteinte à ces principes et constituent dès lors « une mauvaise loi ».
- 6.5. La position en Irlande, au Royaume-Uni et au Portugal est abordée ci-après à titre d'exemple.

*Irlande*¹⁴

- 6.6. Le régime en Irlande a été instauré en 2010 et révisé en 2011, puis en 2015.
- 6.7. Le régime en Irlande n'affirme pas clairement l'existence ou l'absence de l'obligation de divulgation et ne précise pas quelles informations doivent ensuite être divulguées. Ce manque de clarté, par l'imposition éventuelle d'un niveau élevé de sanctions, laisse aux promoteurs et aux contribuables le fardeau d'apprécier des dispositions qui sont par nature subjectives.
- 6.8. Le manque de clarté est renforcé par l'absence de réponse ou de réaction à la suite d'une divulgation. Étant donné que le régime fonctionne indépendamment de la disposition générale anti-évasion irlandaise « GAAR »¹⁵, qui peut être invoqué sans délais applicables, l'incertitude grandit auprès des intermédiaires.
- 6.9. Le caractère général des signes distinctifs (descriptions précises) pour la déclaration des opérations englobe potentiellement des formes ordinaires de réduction d'impôts tout comme de la planification plus agressive. Par exemple, les signes distinctifs comprennent :
 - a) toute forme d'opération afin d'épargner sur les impôts sur le travail ;
 - b) toute forme d'opération pouvant transformer en gains soumis à l'impôt sur les plus-values ce qui serait autrement des revenus.
- 6.10. Le léger obstacle à l'application des obligations de déclaration a été atténué par les lignes directrices publiées par l'administration fiscale et décrivant les opérations qui n'entreraient pas dans le champ d'application des mesures. Cette situation ne convient absolument pas à un régime soumis à l'état de droit.
- 6.11. Le but et les avantages tangibles du régime ne sont pas clairs. Le régime ne prévoit aucun résultat tangible résultant d'une divulgation pour un promoteur ou même l'Irlande. Il n'y a aucune réponse ni aucune confirmation obtenue ou pouvant être obtenue par un promoteur ou un contribuable indiquant que les dispositions GAAR ne seront pas invoquées. Cette situation a porté atteinte à l'efficacité du régime.
- 6.12. Depuis l'instauration des mesures en 2010, les divulgations en Irlande ont été rares¹⁶.

¹⁴ Voir la note d'orientation sur le fonctionnement de la législation irlandaise suivante : <http://www.revenue.ie/en/about/foi/s16/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-01.pdf>

¹⁵ Article 811C TCA.

¹⁶ Les données mises à jour de l'administration fiscale sont attendues.

Portugal

6.13. Portugal

- a) Le Portugal a instauré le 15 mai 2008, par le biais du décret-loi 29/2008 du 25 février 2008, une législation qui établit plusieurs obligations de communication, d'information et de clarification vis-à-vis des autorités fiscales concernant les régimes et actions de planification fiscale qui peuvent être proposés ou adoptés, qui ont pour objectif exclusif ou principal d'octroyer des avantages fiscaux au bénéficiaire du régime ou de l'action sur des impôts tels que l'impôt sur le revenu (IRS), l'impôt sur les sociétés (IRS), la TVA (IVA) ou l'impôt foncier (IMI/IMT/Selo).
 - b) Le régime portugais ne fait aucune différence entre la planification fiscale légale ou illégale et emploie le terme « abusif ».
 - c) Le problème posé par le présent décret est qu'il n'offre pas de sécurité juridique puisqu'il utilise des termes et des expressions qui donnent d'une part aux autorités fiscales un pouvoir discrétionnaire dans son application et peuvent d'autre part conduire à une interprétation erronée aux conséquences graves envers les personnes concernées étant donné que la violation des obligations de divulgation établies dans le décret est punissable d'amendes qui peuvent également être suivies de sanctions envers les entités qui ne respectent pas les obligations de divulgation.
- 6.14. Les autorités fiscales recueillent les informations reçues, les utilisent pour étudier ces plans et actions de planification fiscale avant d'élaborer des mesures législatives et des réglementations pour empêcher l'apparition de régimes ou d'actions de ce type.
- 6.15. De plus, pour prévenir la fraude et l'évasion fiscale, l'administration fiscale présente au public, sur son site Internet, les régimes et actions fiscales pouvant être considérés comme abusifs et susceptibles de faire l'objet de procédures d'enquête, d'une requalification comme tel ou de corrections ou de mener à l'emploi de clauses anti-abus, à titre de signes distinctifs.
- 6.16. Quatre-vingt-sept communications ont été réalisées au cours des deux premières années, un nombre qui s'avère faible. Les statistiques de ces dernières années n'ont pas encore été rendues publiques.

Royaume-Uni

- 6.17. En vertu des articles 307 à 319 du Finance Act 2004 et de diverses réglementations prises en vertu des pouvoirs conférés par cette loi, le Royaume-Uni a mis en place un régime qui exige la divulgation à l'administration fiscale britannique (HMRC), par certaines personnes identifiées, des régimes et dispositifs qui sont (en résumé) conçus pour bénéficier d'avantages fiscaux. Il s'agit du régime Disclosure of Tax Avoidance Schemes (« DOTAS »).
- 6.18. Le régime DOTAS comporte un certain nombre d'éléments importants :
- a) Il s'applique aux « dispositifs à déclaration obligatoire » et aux « propositions à déclaration obligatoire » (article 306 du Finance Act 2004). Le dispositif à déclaration obligatoire est un dispositif prescrit par la réglementation (voir ci-après) qui permet ou permettrait à une personne de bénéficier d'avantages fiscaux prescrits dont l'avantage principal serait l'obtention dudit avantage. Le contrôle est donc « objectif » (centré sur ce qui est attendu) plutôt que « subjectif » (centré sur l'intention d'une personne). La proposition à déclaration obligatoire concerne un dispositif qui, s'il est mis en œuvre, doit faire l'objet d'une déclaration. L'administration fiscale (HMRC) est autorisée à demander au tribunal fiscal indépendant d'ordonner qu'une proposition ou un dispositif particulier fasse l'objet d'une déclaration (article 306A).
 - b) Le régime impose au « promoteur », qui est une personne qui, dans le cadre d'une « entreprise concernée », est responsable de la conception, du marketing, de l'organisation ou de la gestion d'un « régime fiscal avantageux » ou qui met directement ou indirectement un régime à la disposition d'une autre personne. Une entreprise concernée est un métier, une profession ou une entreprise qui implique la prestation de services liés à l'imposition ou rendus par une banque (article 307). Cela s'étend donc aux avocats et aux comptables qui fournissent des conseils fiscaux.
 - c) Le régime s'applique à la plupart des impôts britanniques, y compris l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, l'impôt sur les plus-values, l'impôt sur le revenu pétrolier, les cotisations sociales, les droits de timbre, les droits de successions (pour les dispositifs fiduciaires) et l'impôt

annuel sur les immeubles résidentiels détenus par des entreprises (un impôt propre au Royaume-Uni)¹⁷.

- d) Il est prévu d'identifier les types de planification et d'évasion fiscale en question par des règlements qui prescrivent certains types de dispositifs¹⁸. Ces dispositifs correspondent à certaines descriptions (connues sous le nom de « signes distinctifs ») dont le bénéficiaire principal consiste à offrir des avantages fiscaux. Il existe trois signes distinctifs génériques, conçus afin de rassembler des caractéristiques indicatives de l'évasion fiscale, à savoir la confidentialité, la facturation d'une prime (fiscale) et les produits fiscaux normalisés (c'est-à-dire par paquets). Il existe également certains signes distinctifs qui ciblent les risques fiscaux connus liés à l'utilisation des pertes déductibles d'impôt, des opérations de crédit-bail, des dispositifs relatifs aux revenus professionnels, des régimes comportant des produits financiers particuliers et l'impôt annuel sur les immeubles résidentiels détenus par des entreprises. Il existe également des descriptions distinctes de certains types de dispositifs de droits de timbre et d'impôts sur les successions.
 - e) Le régime exige la communication d'informations prescrites. Il s'agit notamment du nom et de l'adresse du promoteur, des détails des dispositifs concernés, des informations expliquant les dispositifs et, en particulier, la caractéristique du dispositif qui octroie les avantages fiscaux et les dispositions légales sur lesquelles repose les avantages fiscaux (voir Tax Avoidance Schemes (Information) Regulations 2012, SI 2012/1836).
- 6.19. Les autorités fiscales (HMRC) disposent également de statistiques révélant le nombre et le type de divulgations, voir : [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/379821/HMRC - Tax avoidance disclosure statistics 1 Aug 2004 to 30 Sept 2014.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/379821/HMRC_-_Tax_avoidance_disclosure_statistics_1_Aug_2004_to_30_Sept_2014.pdf)
- 6.20. Ces chiffres révèlent qu'un grand nombre de divulgations ont été réalisées au cours des premières années du régime (plus de 500 déclarations fiscales directes en 2004-2005) mais beaucoup moins ces dernières années (pas plus de dix en 2014). Ce phénomène atteste d'un déclin des programmes de planification fiscale, comme on pouvait s'y attendre. Il n'existe pas de statistiques traitant en particulier des déclarations d'utilisateurs ou de clients lorsque le *legal professional privilege* est maintenu, mais l'expérience démontre que celui-ci l'est généralement lorsque le client souhaite procéder à la divulgation (et en contrôler la forme). Le client renonce souvent au *legal professional privilege* lorsqu'il préfère que le conseiller juridique endosse la responsabilité de respecter les obligations en matière de divulgation.
- 6.21. Le CCBE n'a connaissance d'aucun exemple de client ayant maintenu le *legal professional privilege*, pris à sa charge l'obligation de divulgation en omettant ensuite d'y procéder. Dans la grande majorité des cas, le CCBE constate que le régime a été fonctionnel étant donné que le principe de *legal professional privilege* est maintenu tout en permettant à l'administration fiscale d'accéder aux informations souhaitées auprès des utilisateurs des régimes.

7. DIVULGATION OBLIGATOIRE DE LA PART DES INTERMÉDIAIRES ET compétitivité

- 7.1. La complexité des règles fiscales et de l'état de droit est une mesure visant à améliorer la compétitivité internationale de l'UE. La compétitivité internationale est indispensable à l'investissement dans l'UE. Il ne s'agit toutefois pas de la seule exigence pour être compétitif sur le plan international, étant donné que les études internationales ont également porté notamment sur les domaines suivants :
- a) la réglementation, dont la complexité du système fiscal ;
 - b) les règles du marché du travail ;
 - c) la compétitivité des coûts.
- 7.2. Concernant le premier de ces facteurs, il est généralement reconnu que pour qu'une juridiction demeure concurrentielle sur le plan international pour les entreprises, le régime fiscal de la juridiction devrait être : 1) suffisamment clair pour que les entreprises puissent fonctionner en toute confiance, 2) stable pour que des décisions à long terme puissent être prises sans risque de changements fiscaux

¹⁷ La TVA est également soumise à un régime de divulgation similaire (voir l'annexe 11 A de la loi de 1994 relative à la taxe sur la valeur ajoutée) ; il n'est pas ici question de *legal professional privilege* ou de confidentialité étant donné que l'obligation de divulgation incombe à la personne assujettie à l'impôt (et à elle seule) et non à un conseiller.

¹⁸ Voir par exemple la réglementation de 2006 (description prescrite des dispositifs) relative à l'évasion fiscale, SI 2006/1543.

et 3) être fiscalement comparables aux systèmes fiscaux de ses concurrents pour s'assurer que les opérations de financement et d'investissement sont possibles sans coûts supplémentaires.

- 7.3. L'approbation de ce point de vue peut être trouvée dans le discours du ministre britannique des finances sur le budget supplémentaire du Royaume-Uni de 2010, dans lequel il annonçait la création d'un bureau de simplification fiscale :

« **tax competitiveness** is not just about rates **and** incidence **of tax**. *Predictability, stability and simplicity are also important* ».

- 7.4. Le CCBE est convaincu que le régime de divulgation obligatoire, tel qu'il est proposé, risque de laisser place à des conseils plus agressifs de la part de conseillers extérieurs à l'UE, ce qui pourrait entraîner une surveillance réglementaire moindre (et non renforcée) de la prestation de conseils professionnels.
- 7.5. En outre, compte tenu de la facilité d'obtention de conseils provenant de juridictions extérieures à l'UE, l'instauration de mesures exigeant des déclarations de la part des intermédiaires opérant au sein de l'UE est susceptible d'avoir un effet pratique limité sur les régimes d'évasion transfrontalière. Dans ce cas, ces mesures ne feraient que créer un désavantage concurrentiel pour les intermédiaires dans l'UE.
- 7.6. Enfin, les Etats restent souverains en matière fiscale. Or, les États, même au sein de l'Union européenne, se livrent une compétition fiscale acharnée. La concurrence fiscale entre les États les pousse à attirer sur leur territoire le maximum de personnes morales et physiques et par là-même des biens et des capitaux. Le contribuable, citoyen européen, ne peut être tenu pour responsable du fait de profiter de cette compétition. La responsabilité de cet état de fait ne lui incombe pas, ni même à son représentant et conseil avocat. La morale fiscale présentée par les autorités étatiques comme un étendard de vertu peut être considérée comme une atteinte au principe d'un état de droit. L'État de droit disparaîtrait au profit d'une moralité économique définie a posteriori. Le risque, mais aussi la tentation, de porter atteinte à l'État de droit sont grands. La majorité des États développés prévoit une loi fiscale annuelle tendant à pallier les défaillances ressenties au cours de l'année précédente dans les recettes prévues et attendues. Ces modifications périodiques et fréquentes des règles fiscales traduisent bien souvent une recherche non prospective et à court terme. Ce qui était considéré comme vertueux peut devenir amoral quasi instantanément. Le contribuable et son représentant et conseil avocat ne peuvent être tenus pour responsables de cette instabilité juridique et politique qui rend la moralité fiscale informelle, changeante et inconsistante. L'harmonisation des législations européennes apporterait une solution à cette concurrence et cette insécurité juridique. Les États au sein de l'Union européenne et la Commission européenne pourraient résoudre les maux liés à la planification fiscale par une unification salutaire de la fiscalité et donc promouvoir la protection des droits de l'homme.