

# Réponse du CCBE à la proposition de la Commission européenne modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration

15/09/2017

Le Conseil des barreaux européens (CCBE) représente les barreaux de 32 pays membres et 13 pays associés et observateurs, soit plus d'un million d'avocats européens.

Le CCBE suit de près les initiatives de la Commission européenne en matière de fiscalité internationale et, en particulier, la proposition récente visant à mettre en place un régime de déclaration obligatoire à l'échelle de l'UE. Le CCBE se réjouit de constater que des efforts ont été réalisés pour tenir compte de la position des avocats dans l'administration de la justice en respectant les règles du secret professionnel. La rédaction de la disposition pourrait néanmoins être améliorée pour refléter avec exactitude le fonctionnement des règles : le CCBE propose donc un certain nombre de formulations.

En outre, le CCBE propose d'autres modifications afin d'atténuer l'effet de surdéclaration et de rendre le régime applicable (voir en particulier les modifications proposées aux définitions des intermédiaires et des entreprises associées et les modifications proposées à l'annexe IV).

Enfin, étant donné que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, le CCBE estime qu'il est inapproprié que l'autorité de modifier les marqueurs (qui sont fondamentaux pour le fonctionnement de la proposition) revienne à la Commission.

Le CCBE soutient donc l'apport des modifications suivantes à la proposition :

Proposition de la Commission	Modifications proposées par le CCBE
<p><b>Considérants (1) et (4)</b></p> <p>(1) Afin d'adapter les nouvelles initiatives dans le domaine de la transparence fiscale au niveau de l'Union, la directive 2011/16/UE du Conseil 21 a fait l'objet d'une série de modifications au cours des dernières années. Dans ce contexte, la directive 2014/107/UE du Conseil 22 a introduit une norme commune de déclaration (NCD) pour les informations relatives aux comptes financiers au sein de l'Union. La norme, qui</p>	<p><b>Considérants (1) et (4)</b></p> <p>(1) Afin d'adapter les nouvelles initiatives dans le domaine de la transparence fiscale au niveau de l'Union, la directive 2011/16/UE du Conseil 21 a fait l'objet d'une série de modifications au cours des dernières années. Dans ce contexte, la directive 2014/107/UE du Conseil 22 a introduit une norme commune de déclaration (NCD) pour les informations relatives aux comptes financiers au sein de l'Union. La norme, qui</p>

a été élaborée au sein du Forum mondial de l'OCDE, prévoit l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers détenus par des non-résidents fiscaux et établit un cadre pour cet échange à l'échelle mondiale. La directive 2011/16/UE a été modifiée par la directive (UE) 2015/2376 du Conseil 23, qui prévoit l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et par la directive (UE) 2016/881 du Conseil 24, qui prévoit la divulgation et l'échange automatique et obligatoire d'informations concernant les déclarations pays par pays des entreprises multinationales entre autorités fiscales. En raison de l'utilité que peuvent avoir pour les autorités fiscales les informations relatives à lutte contre le blanchiment de capitaux, la directive (UE) 2016/2258 du Conseil 25 prévoit l'obligation pour les États membres d'accorder aux autorités fiscales l'accès à des procédures de vigilance à l'égard de la clientèle appliquées par les institutions financières en vertu de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil 26. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour lutter contre l'évasion et la fraude fiscales, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.

- (4) Reconnaissant qu'un cadre transparent pour le développement de l'activité économique pourrait contribuer à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales dans le marché intérieur, la Commission a été amenée à engager des initiatives relatives à la communication obligatoire d'informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif, qui s'inspirent du modèle de l'action 12 du plan d'action de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Dans ce contexte, le Parlement européen a plaidé en faveur de mesures plus strictes contre les intermédiaires qui participent à des

a été élaborée au sein du Forum mondial de l'OCDE, prévoit l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers détenus par des non-résidents fiscaux et établit un cadre pour cet échange à l'échelle mondiale. La directive 2011/16/UE a été modifiée par la directive (UE) 2015/2376 du Conseil 23, qui prévoit l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière et par la directive (UE) 2016/881 du Conseil 24, qui prévoit la divulgation et l'échange automatique et obligatoire d'informations concernant les déclarations pays par pays des entreprises multinationales entre autorités fiscales. En raison de l'utilité que peuvent avoir pour les autorités fiscales les informations relatives à lutte contre le blanchiment de capitaux, la directive (UE) 2016/2258 du Conseil 25 prévoit l'obligation pour les États membres d'accorder aux autorités fiscales l'accès à des procédures de vigilance à l'égard de la clientèle appliquées par les institutions financières en vertu de la directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil 26. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour lutter contre l'évasion-et-la-fraude fiscales, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.

- (4) Reconnaissant qu'un cadre transparent pour le développement de l'activité économique pourrait contribuer à lutter contre l'évasion-et-la-fraude fiscales dans le marché intérieur, la Commission a été amenée à engager des initiatives relatives à la communication obligatoire d'informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif, qui s'inspirent du modèle de l'action 12 du plan d'action de l'OCDE concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Dans ce contexte, le Parlement européen a plaidé en faveur de mesures plus strictes contre les intermédiaires qui participent à des

<p>dispositifs pouvant conduire à l'évasion et la fraude fiscales.</p>	<p>dispositifs pouvant conduire à l'évasion-<del>et la</del> fraude fiscales.</p> <p><b>Justification</b></p> <p><b><i>Les références à la fraude fiscale devraient être supprimées. La proposition (et plus généralement la directive 2011/16/UE) vise à lutter contre l'évasion fiscale et non la fraude fiscale. Comme indiqué dans le rapport final de l'OCDE publié dans le cadre de l'Action 12 du projet BEPS, les types d'opérations visées par la divulgation ne feront généralement pas l'objet d'une fraude fiscale. La fraude fiscale est illégale et ne doit pas être confondue avec l'évasion fiscale. L'utilisation de la terminologie de façon interchangeable aggrave la confusion entre fraude et évasion et tend à les confondre. Cela n'apporte rien au débat général ni aux autorités fiscales qui cherchent à lutter efficacement contre la fraude fiscale.</i></b></p>
<p><b>Article premier</b></p> <p>21. "intermédiaire" : toute personne qui assume la responsabilité vis-à-vis du contribuable de la conception, de la commercialisation, de l'organisation ou de la gestion de la mise en œuvre des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou d'une série de tels dispositifs, dans le cadre d'une prestation de services dans le domaine fiscal. On entend également par "intermédiaire" toute personne qui s'engage à fournir, directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles elle est liée, une aide matérielle, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.</p> <p>Pour être intermédiaire, une personne répond au moins à l'une des conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) elle est constituée dans un État membre et/ou régie par le droit d'un État membre;</li> <li>b) elle réside dans un État membre à des fins fiscales;</li> </ul>	<p><b>Article premier</b></p> <p>21. "intermédiaire" : toute personne qui assume la responsabilité vis-à-vis du contribuable de la conception, de la commercialisation, de l'organisation ou de la gestion de la mise en œuvre des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou d'une série de tels dispositifs, dans le cadre d'une prestation de services dans le domaine fiscal. On entend également par "intermédiaire" toute personne qui s'engage à fournir, directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles elle est liée, une aide matérielle, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.</p> <p>Pour être intermédiaire, une personne répond au moins à l'une des conditions suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) elle est constituée dans un État membre et/ou régie par le droit d'un État membre;</li> <li>b) elle réside dans un État membre à des fins fiscales;</li> </ul>

<p>c) elle est enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans au moins un État membre;</p> <p>d) elle est située sur le territoire d'au moins un État membre où elle exerce sa profession ou fournit des services juridique, fiscaux ou de conseil;</p>	<p>c) elle est enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans au moins un État membre;</p> <p>d) elle est située sur le territoire d'au moins un État membre où elle exerce sa profession ou fournit des services juridique, fiscaux ou de conseil;</p> <p><b><u>Pour éviter toute ambiguïté, aucun employé d'un intermédiaire ne doit être considéré comme étant un intermédiaire.</u></b></p> <p><b><i>Justification</i></b></p> <p><b><i>Dans sa rédaction actuelle, la définition d'intermédiaire semble englober à la fois les cabinets d'intermédiaires et leurs employés. Nous nous attendons à ce que les exigences soient conçues pour s'appliquer aux cabinets qui s'engagent à fournir des conseils et non à chacun des employés de manière individuelle. Afin d'éviter le risque de double sanction, il convient de préciser que si les dispositions s'appliquent à un cabinet, elles ne s'appliqueront pas en outre aux employés du cabinet.</i></b></p>
<p><b>Article premier</b></p> <p>23. "entreprise associée" : un contribuable qui est lié à un autre contribuable de l'une au moins des façons suivantes :</p> <p>a) un contribuable participe à la gestion d'un autre contribuable par le fait d'être en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre contribuable;</p> <p>b) un contribuable participe au contrôle d'un autre contribuable au moyen d'une participation qui dépasse 20 % des droits de vote;</p> <p>c) un contribuable participe au capital d'un autre contribuable au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 20 % du capital.</p> <p>Si les mêmes contribuables participent à la gestion, au contrôle ou au capital de plusieurs contribuables, tous les contribuables concernés sont assimilés à des entreprises associées.</p> <p>En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés aux points b) et</p>	<p><b>Article premier</b></p> <p>23. "entreprise associée" : un contribuable qui est lié à un autre contribuable de l'une au moins des façons suivantes :</p> <p>a) un contribuable participe à la gestion d'un autre contribuable par le fait d'être en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre contribuable ;</p> <p>b) un contribuable participe au contrôle d'un autre contribuable au moyen d'une participation qui dépasse <del>20</del><u>50</u> % des droits de vote ;</p> <p>c) un contribuable participe au capital d'un autre contribuable au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse <del>20</del><u>50</u> % du capital.</p> <p>Si les mêmes contribuables participent à la gestion, au contrôle ou au capital de plusieurs contribuables, tous les contribuables concernés sont assimilés à des entreprises associées.</p>

<p>c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Un contribuable détenant plus de 50 % des droits de vote est réputé détenir 100 % de ces droits.</p> <p>Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme un seul et unique contribuable.</p>	<p>En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés aux points b) et c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. <del>Un contribuable détenant plus de 50 % des droits de vote est réputé détenir 100 % de ces droits.</del></p> <p>Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme un seul et unique contribuable.</p> <p><b>Justification</b></p> <p><b><i>Le seuil de relation inclus dans la définition d'entreprise associée est trop bas pour être exploitable. Il devrait être remplacé par un seuil plus élevé, reflétant le seuil plus communément utilisé dans les directives convenues en matière fiscale.</i></b></p>
<p><b>Article 8 bis bis bis</b></p> <p>2. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour donner aux intermédiaires le droit d'être dispensés de la fourniture des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou une série de tels dispositifs lorsqu'ils bénéficient du secret professionnel en vertu de la législation nationale de cet État membre. Dans de telles circonstances, l'obligation de transmettre des informations sur un tel dispositif ou série de dispositifs relève de la responsabilité du contribuable et les intermédiaires informent les contribuables de cette responsabilité en raison de l'application du secret professionnel.</p>	<p><b>Article 8 bis bis bis</b></p> <p>2. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour donner aux intermédiaires le droit d'être dispensés de la fourniture des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou une série de tels dispositifs lorsqu'ils bénéficient <b><u>ne sont pas autorisés à révéler de telles informations en vertu du « legal privilege » ou du secret professionnel dans la relation entre le client et l'avocat</u></b> en vertu de la législation nationale de cet État membre. Dans de telles circonstances, l'obligation de transmettre des informations sur un tel dispositif ou série de dispositifs relève de la responsabilité du contribuable <del>et les intermédiaires informent les contribuables de cette responsabilité en raison de l'application du secret professionnel.</del></p> <p><b><u>Il est impossible d'exiger du client qu'il fournisse des informations relevant du « legal privilege » ou du secret professionnel.</u></b></p> <p><b>Justification</b></p> <p><b><i>Le « legal privilege » sert à protéger les droits fondamentaux des justiciables et non les avocats. Cette disposition, bien qu'elle soit bienvenue en principe, devrait être</i></b></p>

*reformulée pour tenir compte du fait que les conseillers ne sont pas autorisés à divulguer des renseignements sur les clients en vertu des règles du « legal privilege » plutôt que de pouvoir invoquer ce « privilege ».<sup>1</sup>*

*En outre, des règles du secret professionnel existent dans les réglementations nationales. À cet égard, il conviendrait d'adopter une approche commune dans toutes les versions linguistiques afin de respecter et de préserver le « legal privilege » et les autres droits des clients dans le cadre du secret professionnel, ainsi que les règles du secret professionnel auxquelles sont tenus les avocats et les autres intermédiaires.*

*Deuxièmement, la référence à la législation « nationale » semble inappropriée alors que, par exemple, le secret professionnel est inscrit dans les droits constitutionnels et qu'un intermédiaire peut opérer dans une ou plusieurs juridictions.*

*Troisièmement, le CCBE est très préoccupé par l'inclusion de l'obligation des intermédiaires à informer les clients de leur obligation de transférer des informations. Le manquement à toute obligation de l'intermédiaire entre, selon la formulation actuelle, dans le cadre des dispositions de l'article 25 bis relatives aux sanctions. Faire figurer une obligation de notification de la part d'un avocat susceptible de sanction en cas de violation compromet la protection accordée au secret professionnel ailleurs dans le projet. L'inclusion d'une telle obligation semble implicitement permettre à des tiers de vérifier si un avocat a respecté la disposition. Ceci impliquerait vraisemblablement un examen de la correspondance entre le client et l'intermédiaire, qui aurait pour effet de passer outre « legal privilege » / le secret professionnel.*

*Quatrièmement, le CCBE considère que l'inclusion de la lutte contre « la fraude*

---

<sup>1</sup> Le CCBE tient à préciser que certaines versions linguistiques de la directive semblent utiliser différents concepts qui ont des implications juridiques différentes. Les diverses versions linguistiques de la directive devraient dès lors être révisées avec soin.

	<p><i>fiscale » signifie que les termes de cette clause peuvent conduire à une violation du droit des contribuables de ne pas s'auto-incriminer par la divulgation de transactions.</i></p>
<p><b>Article 25 bis</b></p> <p>Sanctions</p> <p>Les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales prises en application de la présente directive et concernant les articles 8 bis et 8 bis bis, et prennent toute mesure nécessaire pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives.</p>	<p><b>Article 25 bis</b></p> <p>Sanctions</p> <p>Les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales <u>liées aux obligations de divulgation</u> prises en application de la présente directive et concernant les articles 8 bis et 8 bis bis, et prennent toute mesure nécessaire pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives.</p> <p><b>Justification</b></p> <p><i>Le CCBE est d'avis que les sanctions, lorsqu'elles doivent être appliquées, ne devraient l'être que dans le contexte de la non-divulgation par la partie à laquelle l'obligation incombe. Aucune pénalité ne devrait s'appliquer à aucune autre partie ni, en particulier, à aucun intermédiaire ni avocat n'étant pas autorisé à divulguer des informations en vertu du « legal privilege » / secret professionnel. L'application d'une sanction à l'encontre d'un avocat ouvre la porte de nouvelles sanctions à l'encontre des avocats, ce qui pourrait à la fois porter atteinte au principe du « legal privilege » / secret professionnel et soumettre l'avocat à des sanctions supplémentaires qui existent dans un contexte civil (à la suite d'une action du client) et dans le cadre de la législation nationale en général. Cette sanction supplémentaire potentielle est, au mieux, tout à fait inutile et, au pire, une dilution inacceptable des règles relatives au « legal privilege » / secret professionnel.</i></p> <p><i>La proposition d'appliquer des sanctions en cas d'omission présumée d'un avocat, dont l'application peut constituer une sanction pénale, méconnaît les différences des rôles des avocats dans l'ensemble de l'UE. Les sanctions, appliquées à travers une ingérence potentielle dans le « legal</i></p>

	<p><i>privilege » / secret professionnel (qui découlerait nécessairement d'une enquête sur le respect des dispositions de la part d'un avocat), constituent une atteinte inacceptable à l'administration de la justice qui ne se justifie pas.</i></p>
<p><b>Considérant 14</b></p> <p>(14) Afin de compléter ou de modifier certains éléments non essentiels de la présente directive, le pouvoir d'adopter des actes conformément à l'article 290 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne devrait être délégué à la Commission en ce qui concerne la mise à jour des marqueurs afin d'inclure dans la liste des marqueurs les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ou les séries de tels dispositifs à la suite de l'actualisation des informations sur ces dispositifs ou séries de dispositifs découlant de la communication obligatoire d'informations sur ces dispositifs.</p> <p><b>Article 26 bis</b></p> <p>Exercice de la délégation</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Le pouvoir d'adopter des actes délégués conféré à la Commission est soumis aux conditions fixées au présent article.</li> <li>2. Le pouvoir d'adopter les actes délégués visés à l'article 23 bis bis est conféré à la Commission pour une durée indéterminée à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive.</li> <li>3. La délégation de pouvoir visée à l'article 23 bis bis peut être révoquée à tout moment par le Conseil. La décision de révocation met fin à la délégation de pouvoir qui y est précisée. Elle prend effet le jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne ou à une date ultérieure qu'elle précise. Elle ne porte pas atteinte à la validité des actes délégués déjà en vigueur.</li> <li>4. Aussitôt qu'elle adopte un acte délégué, la Commission le notifie au Conseil.</li> <li>5. Un acte délégué adopté en vertu de l'article 23 bis bis n'entre en vigueur que si le Conseil n'a pas exprimé d'objections dans un délai de deux mois à compter de la notification de cet acte au Conseil ou si, avant l'expiration de ce délai, le Conseil a</li> </ol>	<p><b>Considérant 14</b></p> <p><del>(14) Afin de compléter ou de modifier certains éléments non essentiels de la présente directive, le pouvoir d'adopter des actes conformément à l'article 290 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne devrait être délégué à la Commission en ce qui concerne la mise à jour des marqueurs afin d'inclure dans la liste des marqueurs les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif ou les séries de tels dispositifs à la suite de l'actualisation des informations sur ces dispositifs ou séries de dispositifs découlant de la communication obligatoire d'informations sur ces dispositifs.</del></p> <p><b>Article 26 bis</b></p> <p>Exercice de la délégation</p> <ol style="list-style-type: none"> <li><del>1. Le pouvoir d'adopter des actes délégués conféré à la Commission est soumis aux conditions fixées au présent article.</del></li> <li><del>2. Le pouvoir d'adopter les actes délégués visés à l'article 23 bis bis est conféré à la Commission pour une durée indéterminée à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive.</del></li> <li><del>3. La délégation de pouvoir visée à l'article 23 bis bis peut être révoquée à tout moment par le Conseil. La décision de révocation met fin à la délégation de pouvoir qui y est précisée. Elle prend effet le jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne ou à une date ultérieure qu'elle précise. Elle ne porte pas atteinte à la validité des actes délégués déjà en vigueur.</del></li> <li><del>4. Aussitôt qu'elle adopte un acte délégué, la Commission le notifie au Conseil.</del></li> <li><del>5. Un acte délégué adopté en vertu de l'article 23 bis bis n'entre en vigueur que si le Conseil n'a pas exprimé d'objections dans</del></li> </ol>

<p>informé la Commission de son intention de ne pas exprimer d'objections. Ce délai est prolongé de deux mois à l'initiative du Conseil.</p> <p><b>Article 26 bis bis</b></p> <p>Information du Parlement européen</p> <p>Le Parlement européen est informé de l'adoption d'actes délégués par la Commission, de toute objection formulée à l'égard de ces actes et de la révocation d'une délégation de pouvoirs par le Conseil.</p>	<p><del>un délai de deux mois à compter de la notification de cet acte au Conseil ou si, avant l'expiration de ce délai, le Conseil a informé la Commission de son intention de ne pas exprimer d'objections. Ce délai est prolongé de deux mois à l'initiative du Conseil.</del></p> <p><del><b>Article 26 bis bis</b></del></p> <p><del>Information du Parlement européen</del></p> <p><del>Le Parlement européen est informé de l'adoption d'actes délégués par la Commission, de toute objection formulée à l'égard de ces actes et de la révocation d'une délégation de pouvoirs par le Conseil.</del></p> <p><b>Justification</b></p> <p><i>Les marqueurs sont fondamentaux pour le fonctionnement de cette proposition. Ils ne peuvent pas être qualifiés avec précision d'éléments non essentiels et il n'est dès lors pas approprié de déléguer le pouvoir de les modifier à la Commission. En outre, étant donné que la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, il est tout à fait inapproprié de suggérer que les marqueurs pourraient être modifiés sans l'avis ni l'approbation unanime de tous les États membres. Les articles 26 bis et 26 bis bis, ainsi que le considérant 14, devraient être supprimés dans leur intégralité.</i></p>
<p><b>Annexe IV Marqueurs</b></p> <p>Les marqueurs généraux et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le «critère de l'avantage principal».</p> <p>Critère de l'avantage principal</p> <p>Le critère sera rempli lorsque l'avantage principal d'un dispositif ou d'une série de dispositifs est</p>	<p><b>Commentaire initial :</b> Le CCBE regrette l'absence totale de sécurité juridique qui découlera de l'introduction des descriptions des marqueurs. Outre les commentaires spécifiques ci-dessous sur le texte des marqueurs, il est tout à fait inadéquat qu'une sanction pénale soit imposée en cas de non-respect par les contribuables d'obligations de déclaration vagues et à l'application incertaine.</p> <p>Les marqueurs généraux et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B, <b>C et E</b> ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le «critère de l'avantage principal».</p> <p>Critère de l'avantage principal</p>

<p>l'obtention d'un avantage fiscal s'il peut être établi que l'avantage est le résultat que l'on peut s'attendre à retirer d'un tel dispositif ou série de dispositifs, y compris en tirant parti de la structure spécifique du dispositif ou de la série de dispositifs.</p>	<p>Le critère sera rempli lorsque l'avantage principal d'un dispositif ou d'une série de dispositifs est l'obtention d'un avantage fiscal s'il peut être établi que l'avantage est le résultat <b>principal</b> que l'on peut s'attendre à retirer d'un tel dispositif ou série de dispositifs, y compris en tirant parti de la structure spécifique du dispositif ou de la série de dispositifs.</p> <p><b>Justification</b></p> <p><i>Le critère de l'avantage principal est fondamental pour le fonctionnement des régimes actuels de divulgation obligatoire. Il garantit que le régime n'exige que la déclaration des opérations ayant pour objet principal l'évitement fiscal. L'absence de critère d'avantage principal pour les catégories C et E conduira inévitablement à une surdéclaration et, en fin de compte, à un régime inapplicable (pour les contribuables, les intermédiaires et les autorités fiscales).</i></p>
<p><b>Annexe IV</b></p> <p>B. Marqueurs spécifiques qui peuvent être liés au critère de l'avantage principal</p> <p>1. Un dispositif ou une série de dispositifs dans le cadre duquel le contribuable utilise des pertes pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes.</p>	<p>B. Marqueurs spécifiques qui peuvent être liés au critère de l'avantage principal</p> <p>1. Un dispositif ou une série de dispositifs dans le cadre duquel le contribuable utilise, <b>sans encourir aucune perte économique, crée</b> des pertes <b>fiscales</b> pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation <del>la</del> <b>disponibilité</b> de ces pertes.</p> <p><b>Justification</b></p> <p><i>Il est excessif de considérer l'utilisation des pertes comme marqueur de l'évitement fiscal agressif. Les pertes fiscales surviennent lorsqu'un contribuable subit une perte économique, et un des éléments fondamentaux de tout régime fiscal est qu'une fois qu'un contribuable qui a déjà subi une perte commence à devenir rentable, il devrait être autorisé à compenser les pertes fiscales dans le cadre de son futur revenu imposable. Le marqueur devrait davantage</i></p>

	<p><b><i>cibler la création artificielle de pertes fiscales.</i></b></p>
<p>E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Un dispositif ou une série de dispositifs qui n'est pas conforme au principe de pleine concurrence ou aux lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert, y compris la répartition des bénéfices entre les différents membres d'un même groupe d'entreprises.</li> <li>2. Un dispositif ou une série de dispositifs qui tombe dans le champ d'application de l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière mais qui n'est pas déclaré ou ne fait pas l'objet d'un échange.</li> </ol>	<p>E. Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Un dispositif ou une série de dispositifs qui, <u>à la connaissance du contribuable ou de l'intermédiaire</u>, n'est pas conforme au principe de pleine concurrence ou aux lignes directrices de l'OCDE en matière de prix de transfert, y compris la répartition des bénéfices entre les différents membres d'un même groupe d'entreprises.</li> <li>2. Un dispositif ou une série de dispositifs qui tombe dans le champ d'application de l'échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière mais qui, <u>à la connaissance du contribuable ou de l'intermédiaire</u>, n'est pas déclaré ou ne fait pas l'objet d'un échange.</li> </ol> <p><b><i>Justification</i></b></p> <p><b><i>Le marqueur E1 sera difficile à appliquer dans la pratique. Comme la Commission le sait, le prix de transfert ne constitue pas une science exacte. Lorsque des dispositifs sont mis en place au sein d'un groupe, les contribuables et les conseillers fiscaux font généralement de leur mieux pour s'assurer que le prix est conforme à la norme de pleine concurrence. De temps à autre, les autorités fiscales ne sont pas d'accord avec les contribuables et entre elles sur ce que devrait être le prix de pleine concurrence. Étant donné la complexité de ce domaine, des années sont souvent nécessaires pour régler ces différends. Dans la plupart des cas, les contribuables ne sauront probablement pas si le prix convenu dans les dispositifs au sein du groupe seront contestés ultérieurement et ne devraient pas être confrontés à des sanctions éventuelles en cas de non-déclaration de tels dispositifs (ce qui peut survenir lorsqu'une autorité fiscale conteste le traitement). Un tel résultat peut donner lieu à une double sanction pour les contribuables</i></b></p>

*et les intermédiaires. Ce marqueur ne devrait s'appliquer que dans les cas où le contribuable ou l'intermédiaire est effectivement conscient que le prix n'est pas conforme au principe de pleine concurrence.*

*En ce qui concerne le marqueur E2, il convient de noter que l'échange d'informations sur les décisions en matière transfrontière relève de la compétence exclusive des États membres et non des contribuables, ni des intermédiaires. Il n'est raisonnable d'imposer des obligations de déclaration ni aux intermédiaires ni aux contribuables lorsqu'un État membre ne respecte pas son obligation d'échanger des informations (point sur lequel l'intermédiaire ou le contribuable n'a aucun pouvoir). Ce marqueur ne devrait s'appliquer que si un intermédiaire ou un contribuable a connaissance du manquement de l'État membre à son obligation.*