

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

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 répond régulièrement au nom de ses membres aux consultations sur les politiques qui concernent les citoyens et les avocats européens.

Le document de discussion de l'OCDE fait référence à l'action 12 du [Plan d'action sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices](#) et indique que les pays, lors de l'adoption des règles de divulgation obligatoire, devront décider s'ils introduisent ou non une double exigence de déclaration s'appliquant au promoteur et au contribuable ou s'ils introduisent une obligation de déclaration qui incombe principalement au promoteur. Lorsque l'obligation première de déclaration incombe au promoteur, le document recommande que l'obligation de déclaration revienne au contribuable lorsque (i) le promoteur est à l'étranger ; (ii) il n'y a pas de promoteur ; ou lorsque (iii) le promoteur invoque le secret professionnel.

Bien que la terminologie ne soit pas toujours claire dans le document de discussion de l'OCDE, il semble que le projet englobe les avocats à l'examen des différentes caractéristiques de divulgation obligatoire : c'est la raison pour laquelle le CCBE répond à cette consultation.

Le CCBE souhaite attirer l'attention de l'OCDE sur un certain nombre de points concernant la profession d'avocat et qui sont d'une importance capitale dans l'examen de questions telles que la divulgation obligatoire :

- Un avocat est une « *personne qualifiée et habilitée conformément au droit national à plaider, à agir au nom de ses clients, à pratiquer le droit, à ester en justice ou à conseiller et représenter ses clients en matière juridique* ». ¹
- En conseillant et en représentant leurs clients, **les avocats tiennent un rôle fondamental dans la protection des droits de l'homme et des libertés fondamentales.** ²

L'emploi du terme « promoteur » est trompeur et peut créer de fausses hypothèses au sujet des avocats. **Les avocats ne sont pas des « promoteurs »** (de régimes fiscaux) : les avocats fournissent des conseils juridiques à leurs clients sur des questions juridiques diverses, notamment en matière fiscale, ou défendent leurs clients en tenant compte des lois et des règles en vigueur dans un pays donné.

- **Les avocats européens**, lorsqu'ils conseillent et représentent leurs clients, **sont soumis à des principes professionnels fondamentaux** qui sont essentiels à la bonne administration de la

¹ Voir les considérants de la [Recommandation du Conseil de l'Europe sur la liberté d'exercice de la profession d'avocat du 25 octobre 2000](#).

² « Dans une société fondée sur le respect de la justice, l'avocat remplit un rôle éminent. Sa mission ne se limite pas à l'exécution fidèle d'un mandat dans le cadre de la loi. L'avocat doit veiller au respect de l'État de droit et aux intérêts de ceux dont il défend les droits et libertés. Il est du devoir de l'avocat non seulement de plaider la cause de son client mais aussi d'être son conseil. Le respect de la mission de l'avocat est une condition essentielle à l'État de droit et à une société démocratique ». Voir l'article 1.1 du [Code de déontologie des avocats européens](#) du CCBE. Voir également : [Recommandation du Conseil de l'Europe sur la liberté d'exercice de la profession d'avocat du 25 octobre 2000 et Principes de base des Nations unies relatifs au barreau](#).

justice, à l'accès à la justice et au droit à un procès équitable, tel que l'exige la Convention européenne des droits de l'homme.

- **Le respect du secret professionnel³ et de la confidentialité des affaires dont l'avocat a la charge est l'un des principes fondamentaux de la profession d'avocat en Europe.** Sans certitude de confidentialité, la confiance ne peut exister. Ce principe a été reconnu par des instruments juridiques européens⁴ et internationaux⁵ ainsi que par la jurisprudence, aussi bien à l'échelle européenne⁶ que nationale. Selon la Cour européenne des droits de l'homme, il s'agit d'un droit fondamental des justiciables inscrit dans la Convention européenne des droits de l'homme et auquel il n'est possible de porter atteinte qu'en des circonstances exceptionnelles.
- **Tous les pays européens connaissent des dispositions assurant le respect du secret professionnel et de la confidentialité des affaires dont l'avocat a la charge⁷.** Les méthodes de garantie de cette protection diffèrent selon les pays. Dans certains États, des obligations juridiques sont expressément imposées aux avocats et les droits correspondants leur sont expressément conférés. Dans d'autres États, cette protection est garantie par la création d'obligations, de droits ou de dérogations aux règles ordinaires du droit. La nature et l'étendue de ces droits, obligations et dérogations varient d'un pays à l'autre. Cependant, quels que soient les moyens de garantie de cette protection, et quelle qu'en soit la nature et l'étendue, son objectif reste le même dans tous les États. **L'objectif est, tout d'abord, de protéger toute personne qui nécessite les conseils et l'assistance d'un avocat afin de faire valoir ses droits et ses libertés et, d'autre part, d'assurer l'administration juste et équitable de la justice. Cet objectif ne peut être atteint qu'à condition que la relation entre l'avocat et son client soit une relation de confiance⁸.**
- **Il n'est de secret professionnel lorsque l'avocat l'utilise à des fins illicites.**

Le document de discussion de l'OCDE repose en grande partie sur la terminologie et les notions employées dans les pays de *common law* (« *legal professional privilege* ») et ignore les principes et les notions de pays d'Europe continentale et de droit civil (« secret professionnel »). Le CCBE tient en particulier à apporter ses commentaires sur les parties suivantes du document de discussion :

- "(...) *the existing legislation recognises that legal professional privilege, as recognised under the UK and Irish law, may act to prevent the promoter from providing the information required to make a full disclosure (13). [Footnote 13: Except for those cases where litigation is in actual contemplation, legal privilege generally only applies to confidential legal advice given to the client by the professional adviser and does not extend to documentation prepared in the ordinary course of the transaction or to the identity of the parties involved.]*"⁹

Il est important de constater que dans les pays d'Europe continentale et de droit civil, **le secret professionnel va au-delà des « *litigation privilege* » et « *legal advice privilege* »** des pays de *common law* et englobe également les documents établis dans le cadre d'une opération ou de conseils juridiques. Dans ces pays, les faits à partir desquels les conclusions juridiques sont établies peuvent relever du secret professionnel. Il se peut dès lors qu'ils ne puissent pas être divulgués à une autorité fiscale. En outre, le nom du client est protégé par le secret professionnel dans certains

³ Voir le principe b) de la [Charte des principes essentiels de l'avocat européen](#) du 24 novembre 2006.

⁴ Voir la [Recommandation du Conseil de l'Europe sur la liberté d'exercice de la profession d'avocat du 25 octobre 2000](#) : 6. Toutes les mesures nécessaires devraient être prises pour veiller au respect du secret professionnel des relations entre avocats et clients. Des exceptions à ce principe devraient être permises seulement si elles sont compatibles avec l'État de droit.

⁵ Voir les [Principes de base des Nations unies relatifs au barreau](#) : 22. Les pouvoirs publics doivent veiller à ce que toutes les communications et les consultations entre les avocats et leurs clients, dans le cadre de leurs relations professionnelles, restent confidentielles.

⁶ Les décisions de la Cour européenne des droits de l'homme reconnaissent le droit à la confidentialité des communications entre un avocat et son client en vertu aussi bien de l'article 6 (droit à un procès équitable) que de l'article 8 (droit au respect de la vie privée et familiale) de la [Convention européenne des droits de l'homme](#). Voir par exemple : affaire S. c. Suisse, requête 12629/87 ; 13965/88, 28 novembre 1991 ; affaire Campbell c. Royaume-Uni, requête 13590/88, 25 mars 1992 ; affaire Niemietz c. Allemagne, requête 13710/88, 16 décembre 1992 ; ou affaire Petri Sallinen et autres c. Finlande, requête 50882/99, 27 septembre 2005.

⁷ Le principe a des origines différentes : dans les pays de *common law*, il s'est développé avec la jurisprudence, alors qu'en Europe continentale et dans les pays de droit civil, il est parfois inscrit dans la Constitution, le droit pénal, le droit procédural ou les lois régissant la profession d'avocat ou les barreaux. Il se retrouve également dans les différents codes nationaux de déontologie des avocats. Pour en savoir plus : a) Rapport de D.A.O. EDWARD, Q.C. [The Professional Secret, Confidentiality and Legal Professional Privilege in the Nine Member States of the European Community](#) du 29 octobre 1976, b) [Update of the Edward's Report on the professional secret, confidentiality and legal professional privilege in Europe](#) du 30 septembre 2003 et c) [Étude comparative du CCBE sur la surveillance gouvernementale des données des avocats hébergées dans le nuage](#).

⁸ Voir le rapport de D.A.O. EDWARD, Q.C., *op.cit.*

⁹ Voir la page 27 du document de discussion de l'OCDE.

pays. Par conséquent, la portée du secret professionnel est plus étendue que celle du *legal professional privilege*.

- "(...) *the client has the option of waiving any right to legal privilege (...)*¹⁰"

Contrairement aux pays de *common law*, **le client ne peut pas toujours renoncer au droit au secret professionnel dans les pays d'Europe continentale et de droit civil**, auquel cas l'avocat ne peut divulguer ni les informations ni les documents fournis par son client ou qu'il lui aurait transmis. En outre, dans certains pays européens, la violation du secret professionnel constitue une infraction pénale. Dans certains pays de droit civil, même si le client décide de renoncer au droit au secret professionnel, c'est l'avocat qui prend en dernier ressort la décision relative à la divulgation éventuelle en prenant en compte les intérêts de son client.

- "*The legal professional asserting legal privilege must advise clients of their obligation to disclose and must also advise the tax administration that the legal professional's obligation to disclose has not been complied with because of the assertion of legal professional privilege.*¹¹"

Cela implique qu'un avocat serait tenu d'informer les autorités fiscales qu'il n'a pas pu divulguer des informations en raison du secret professionnel. Cela implique également que l'avocat ne resterait pas indépendant des autorités de l'État, ce qui est contraire au principe fondamental de l'indépendance de la profession d'avocat. Un avocat ne peut laisser ni une autorité de l'État ni d'autres intérêts puissants compromettre son indépendance. **Un avocat ne peut dès lors être contraint de signaler des clients aux autorités fiscales.** En outre, comme indiqué ci-dessus, dans un certain nombre de pays européens, les avocats ne peuvent pas communiquer le nom de leur client car il relève du secret professionnel : ils ne sont par conséquent pas autorisés à fournir des informations aux autorités fiscales.

En conclusion, le CCBE prie instamment l'OCDE à prendre en compte ces observations dans ses futures discussions et prises de position. Le CCBE, pour les raisons qui ont été indiquées, s'oppose fermement à toute solution qui ferait peser une obligation de divulgation des régimes fiscaux sur les avocats prodiguant des conseils juridiques en matière fiscale.

¹⁰ Voir la page 27 du document de discussion de l'OCDE.

¹¹ Voir la page 27 du document de discussion de l'OCDE.