

Réponse du CCBE à la consultation publique concernant la refonte de la DAC

12 février 2026

I. Introduction

Le Conseil des barreaux européens (CCBE) représente les barreaux de 46 pays, soit plus d'un million d'avocats européens. Le CCBE souhaite formuler quelques observations dans le cadre de la consultation publique sur la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (DAC).

Le CCBE souhaite se concentrer sur la DAC6 et a donc choisi de contribuer à la consultation sous la forme d'un document plutôt que de répondre au questionnaire.

Le CCBE tient également à remercier la Commission européenne de l'avoir invité à participer à cette consultation ciblée, qui lui a permis d'adapter sa contribution.

Le CCBE salue l'initiative de la Commission d'évaluer le fonctionnement de la DAC6 et de recueillir les avis des parties prenantes sur les possibilités d'amélioration étant donné que plusieurs éléments de la DAC6 ont été jugés problématiques pour les praticiens. Les considérations suivantes visent à contribuer à cette réflexion en soulignant certaines des difficultés rencontrées par les avocats en pratique, en particulier en ce qui concerne le critère de l'avantage principal (*Main Benefit Test*, MBT) et les caractéristiques qui y sont associées.

L'expérience des intermédiaires et des contribuables montre que le MBT, tel qu'il est actuellement formulé, pose des problèmes de clarté et d'application uniforme dans les États membres. En outre, certaines caractéristiques suscitent également des doutes¹. Cela entraîne une charge administrative importante et peut conduire à la réalisation de rapports à des fins prudentielles, sans que la valeur ajoutée des informations collectées soit toujours claire.

Les commentaires du CCBE **se concentrent donc sur la manière d'améliorer la clarté et l'efficacité des règles existantes, de réduire l'insécurité juridique et de promouvoir une application plus cohérente de la DAC6, ainsi que de réduire la charge administrative pesant sur les praticiens du droit**, conformément aux principes de proportionnalité et aux droits fondamentaux, en particulier le secret professionnel.

¹ À cet égard, le CCBE a fait part de ses préoccupations dès 2018, après l'adoption de la DAC6 :
https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/TAX_Position_papers/FR_TAX_20181019_CCBE-Guidance-on-certain-aspects-of-the-Tax-Intermediaries-Directive.pdf

II. Considérations relatives au critère de l'avantage principal et aux marqueurs A

La directive établit un critère d'avantage principal assorti d'une série de marqueurs connexes permettant d'identifier les types de montages à déclarer aux autorités fiscales. Le critère de l'avantage principal est lié à des critères distinctifs qui sont classés dans la directive en marqueurs génériques (A) et marqueurs spécifiques (B et une partie de C).

En ce qui concerne les deux options présentées par la Commission concernant le critère de l'avantage principal (à savoir des clarifications législatives ciblées du critère de l'avantage principal ou sa suppression), le CCBE note qu'aucune d'entre elles ne recueille le soutien unanime du CCBE du fait que la situation dans les États membres diffère et que la réponse dépend de la manière dont chaque option serait précisée et mise en œuvre. Les considérations ci-dessous devraient éclairer l'approche à adopter.

Le CCBE souhaiterait voir adopter une approche qui clarifie et réforme les marqueurs afin de les rendre objectifs, ce qui constituerait une première étape, puis, dans un deuxième temps, qui contienne les principes du critère MBT afin d'exclure la déclaration dans les cas où la transaction a un but commercial. Les éléments du MBT en tant que tels devraient être clairs sur la base des informations dont dispose l'intermédiaire, sans qu'il soit nécessaire de rechercher des informations supplémentaires approfondies, en particulier dans les pays autres que celui où l'avocat exerce.

Depuis l'adoption de la directive, des difficultés techniques ont été rencontrées dans l'application du critère MBT. Il a été souligné en particulier qu'il ne repose pas sur des critères objectifs, mais sur des critères hautement subjectifs, ce qui conduit à une application inégale de la directive entre les États membres. Les charges administratives créées ne se sont pas nécessairement traduites par des avantages concrets pour les administrations fiscales dans toutes les expériences nationales.

Le CCBE a déjà évoqué ces problèmes². Parmi ses principales observations, le CCBE a souligné que la description des marqueurs requiert uniquement que l'avantage fiscal soit « l'un des avantages principaux ». Ce critère est hautement subjectif, ce qui se traduit par une exigence non objective et disproportionnée étant donné qu'il semble contradictoire que, lors de l'adoption de mesures visant à lutter contre l'évasion fiscale, l'avantage fiscal ne soit pas « l'avantage principal ».

En outre, les dispositions ne clarifient pas la notion qu'est « un des avantages principaux », ce qui entraîne un manque de clarté et donc de certitude des dispositions, un principe fondamental de la sécurité juridique. L'idée selon laquelle il suffit que l'avantage fiscal soit « l'un des avantages principaux » de la transaction semble disproportionnée et juridiquement incertaine. Elle est en contradiction avec l'objectif déclaré d'identifier les régimes potentiellement agressifs. Dans certaines juridictions, cela conduit les intermédiaires à déclarer des transactions dans lesquelles l'avantage fiscal est simplement accessoire ou incident à des fins économiques ou commerciales légitimes, qui doivent être incluses dans le champ d'application de la déclaration.

La terminologie utilisée dans la directive pour désigner ces aspects est caractérisée par sa généralité, ce qui rend difficile la démonstration de certaines analyses prévues par la directive elle-même (par exemple, les expressions « peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif » sont utilisées en relation avec

² Le CCBE a déjà abordé ces questions dans son document, en particulier les préoccupations liées à l'absence de critères objectifs :

https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/TAX_Position_papers/FR_TAX_20181019_CCBE-Guidance-on-certain-aspects-of-the-Tax-Intermediaries-Directive.pdf

Pour plus d'informations sur la position du CCBE concernant les marqueurs distinctifs, veuillez également consulter :

https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/FR_TAX_20240729_CCBE-response-to-the-public-consultation-regarding-directive-on-DAC-evaluation.pdf

« l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif » ; l'utilisation de l'adverbe « raisonnablement » est difficile à concilier avec une certaine prévision de l'application des dispositions de la directive et donc du bon fonctionnement du critère MBT).

Ces considérations s'appliquent principalement aux marqueurs génériques de la catégorie A³, qui sont toujours soumis au MBT et sont formulés en termes généraux et vagues.

Depuis son entrée en vigueur, la pratique a confirmé les préoccupations initiales du CCBE.

Dans ces conditions, le CCBE considère que, dans l'ensemble, le MBT n'a pas fonctionné comme un filtre efficace, mais plutôt comme une source d'insécurité juridique structurelle, conduisant les intermédiaires et les contribuables de certains États membres à faire des déclarations « par excès de prudence » et entraînant une charge d'analyse plus importante tant pour les contribuables que pour les administrations fiscales dans ces juridictions. En particulier, dans certains pays, pour les avocats fiscalistes soumis au secret professionnel et qui ne déclarent pas eux-mêmes, le MBT peut entraîner des risques de sanctions si leur évaluation selon laquelle le MBT n'était pas respecté est jugée comme un « mauvais conseil » par les autorités. L'incertitude liée au MBT et, par conséquent, les difficultés à évaluer *ex ante* les obligations de déclaration ont également conduit à un comportement défensif (« déclaration au cas où ») dans certaines juridictions afin d'éviter des sanctions. En outre, lorsque le critère MBT fonctionne comme un filtre subjectif, il peut également exister un risque d'auto-incrimination étant donné que les intermédiaires ou les contribuables peuvent être tenus de documenter leurs évaluations des motivations fiscales, qui pourraient ensuite être utilisées à leur encontre.

À la lumière de l'expérience acquise dans certains États membres, la possibilité de supprimer le critère MBT dans sa forme actuelle de l'annexe IV mérite d'être sérieusement envisagée.

Le CCBE reconnaît néanmoins que la simple suppression du critère MBT crée un risque d'augmentation du nombre de déclarations. Le nombre de déclarations pourrait rester le même ou augmenter en cas de suppression du critère MBT en raison de l'application d'un critère strictement factuel aux transactions économiques et commerciales purement authentiques.

Il convient de distinguer les différentes catégories de marqueurs. En effet, tel que déjà expliqué, compte tenu de leur faible efficacité et de leur manque de pertinence dans la pratique, la suppression des marqueurs génériques de la catégorie A de la directive, associée à la suppression du MBT, contribuerait de manière significative, dans certains États membres, à réduire les déclarations qui n'ont pas de réelle valeur informative pour les autorités fiscales.

³ Directive (UE) 2018/822 du Conseil, annexe IV, partie II, catégorie A (Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal) :

« Partie II. Catégories de marqueurs

A. Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal

1. | Un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal.

2. | Un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence : | a) | au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou | b) | au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.

3. | Un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

En ce qui concerne le marqueur A2, le CCBE comprend que la Commission considère qu'il pourrait être maintenu à titre alternatif, à condition que des modifications y soient apportées. Le CCBE estime cette proposition moins efficace, mais potentiellement acceptable, à condition que la nouvelle formulation soit claire et sans ambiguïté. Il convient de donner une définition claire, concise et précise de la notion d'« avantage fiscal ». Les honoraires perçus par un intermédiaire dans le cadre de la prestation de services juridiques et liés au montant de l'« avantage fiscal » ne présupposent pas nécessairement l'existence d'un dispositif fiscal potentiellement agressif, qui est l'objet de la DAC6, évoqué à plusieurs reprises dans le préambule de celle-ci.

De plus, dans certains États membres (par exemple en République tchèque), de telles structures d'honoraires sont explicitement interdites à certaines professions réglementées, telles que les conseillers fiscaux, alors qu'elles n'existent pas dans la pratique dans la profession d'avocat. En Allemagne, les conventions d'honoraires de résultat sont interdites aux avocats et aux conseillers fiscaux. Le maintien du marqueur A2 ne contribuerait donc pas à l'identification des pratiques fiscales agressives et ne ferait qu'accroître l'insécurité juridique et les charges administratives sans apporter de valeur ajoutée aux administrations fiscales.

En ce qui concerne les effets potentiels de la suppression du MBT sur le nombre de déclarations, le CCBE estime que l'incidence dépendra de la conception globale de la réforme. L'expérience de certains États membres suggère que le MBT sert actuellement de base juridique pour exclure certains dispositifs de la déclaration. Sa suppression, si elle n'est pas accompagnée de l'abrogation ou d'un rétrécissement substantiel des marqueurs pertinents, pourrait entraîner une augmentation du nombre de déclarations. À l'inverse, si la suppression du MBT s'accompagne de la suppression des marqueurs génériques ayant une valeur informative limitée et que ses éléments sont maintenus afin de limiter les déclarations, le nombre de déclarations dans certains États membres devrait diminuer et la qualité des informations déclarées s'améliorer. Cela réduirait considérablement la charge administrative pesant sur les contribuables et les avocats dans ces États membres et contribuerait ainsi à la clarté juridique et à la réduction des coûts. En effet, l'utilisation de plusieurs termes juridiques vagues dans le MBT à ce jour rend le processus de révision extrêmement long et coûteux.

III. Considérations relatives aux marqueurs génériques B et C

Les marqueurs spécifiques B et C pourraient être reformulés de manière plus objective et plus restrictive, tel que l'a indiqué le CCBE dans ses déclarations précédentes⁴.

Certaines des questions soulevées ci-dessus ont également été relevées au sujet des marqueurs spécifiques de la catégorie B, qui décrivent souvent des cas déjà abordés par des règles anti-abus nationales ou internationales, mais qui continuent de nécessiter une analyse subjective liée au MBT. Enfin, certains marqueurs de la catégorie C ont également rencontré des problèmes critiques dans leur application, principalement en raison du fait que ces marqueurs nécessitent une évaluation de l'avantage fiscal qui recoupe des contrôles complexes (par exemple, dans le domaine des prix de transfert), souvent en dehors des informations dont disposent réellement les intermédiaires.

En effet, le CCBE souligne la nécessité générale de fournir plus de détails et des définitions plus claires en ce qui concerne la directive et les marqueurs mentionnés ci-dessus. Une autre révision nécessaire de ces marqueurs devrait consister à réduire le champ d'application aux seuls cas présentant des indicateurs

⁴ Le CCBE a indiqué, dans sa réponse à la consultation publique sur l'évaluation de la DAC, que les marqueurs devraient être clarifiés :

https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/EN_TAX_20240729_CCBE-response-to-the-public-consultation-regarding-directive-on-DAC-evaluation.pdf

clairs et vérifiables de risque fiscal, ce qui nécessite à son tour une délimitation réglementaire claire afin d'éviter que la suppression du MBT n'entraîne une extension indiscriminée des obligations de divulgation.

Le CCBE prend note de la proposition de modifier le marqueurs C.1.b(i) afin qu'il s'applique lorsque le bénéficiaire ne satisfait pas aux exigences minimales en matière de substance. Le CCBE recommande d'être prudent dans la conception de toute exigence minimale en matière de substance et rappelle qu'il ne sera pas possible d'identifier un niveau minimum pouvant s'appliquer de manière raisonnable à tous les modèles de sociétés. Toute proposition de ce type devrait également tenir compte des structures de groupe typiques dans lesquelles différentes fonctions sont hébergées dans des entités juridiques distinctes. Toutes les entités juridiques ne disposent pas nécessairement de locaux ou de personnel. En effet, il n'est pas rare qu'une entité d'un groupe dans une juridiction emploie tous les salariés et qu'une autre détienne des locaux. Le fait de modifier l'objectif du marqueur C.1.b(i) pour le faire passer de l'évasion fiscale à des exigences minimales en matière de substance risque d'entraîner l'assujettissement des transactions commerciales normales aux obligations de déclaration.

La proposition de modification du critère C.1.c devrait également être conçue de manière à ne pas exiger la déclaration des transactions avec des entités exonérées d'impôt qui ont un objectif politique établi. Par exemple, les fonds d'investissement sont généralement exonérés d'impôt au motif qu'ils facilitent la mise en commun des fonds d'investisseurs, ce qui se traduit par une utilisation plus efficace du capital. Les paiements déductibles fiscalement versés à des fonds d'investissement (par exemple, les paiements d'intérêts à des fonds de créances) ne devraient pas être soumis à déclaration dans le cadre de la DAC refundue. Le CCBE salue la proposition visant à limiter le marqueur aux régimes qui ont été identifiés comme préjudiciables.

En résumé, le CCBE convient que la suppression du MBT sous sa forme actuelle devrait entraîner la mise en place de marqueurs plus précis, plus détaillés et plus objectifs afin d'éviter toute interprétation subjective de la part des administrations fiscales. Une bonne approche consisterait à clarifier les marqueurs à appliquer dans un premier temps puis, dans un deuxième temps, à utiliser les principes du MBT pour exclure la déclaration dans les cas où la transaction a un objectif commercial. Dans un deuxième temps, cela devrait se limiter aux informations dont dispose l'intermédiaire, sans qu'il soit nécessaire de rechercher des informations supplémentaires approfondies, en particulier dans des pays autres que celui où exerce l'avocat.

En ce qui concerne l'introduction éventuelle de filtres alternatifs, tels que des seuils quantitatifs ou monétaires, il n'existe actuellement pas suffisamment d'éléments pour déterminer si l'introduction de tels filtres alternatifs améliorerait réellement le système actuel, tant pour les contribuables et les intermédiaires que pour les administrations fiscales.

Le CCBE estime que l'arrêt de la CJUE dans l'affaire C-623/22 et les conclusions de l'avocat général doivent être pris en considération à cet égard.

IV. Marqueurs D et E

Certains marqueurs posent des difficultés aux intermédiaires, à qui il est difficile de se forger un avis sur ces questions sans procéder à une analyse approfondie d'un dispositif dont ils ne connaissent peut-être qu'une partie. C'est le cas des marqueurs D.2. et E.3⁵.

En ce qui concerne les marqueurs D, il convient de tenir compte du fait que la législation anti-blanchiment réglemente également ce domaine. D'après l'expérience des avocats fiscalistes, ce marqueur n'entraîne

⁵ Veuillez consulter la position antérieure du CCBE à cet égard :

https://www.ccbe.eu/fileadmin/speciality_distribution/public/documents/TAX/TAX_Position_papers/FR_TAX_20181019_CCBE-Guidance-on-certain-aspects-of-the-Tax-Intermediaries-Directive.pdf

pas beaucoup de déclarations et devrait donc être supprimé. Étant donné que la consolidation des DAC1 à DAC9 est prévue, il convient d'éviter que des réglementations sur le même sujet existent à divers endroits et puissent être formulées différemment et donc conduire à des contradictions. Le CCBE estime que le marqueur D pourrait être supprimé sans nuire à la transparence fiscale étant donné que les risques concernés sont déjà pris en compte dans la législation de l'UE et la législation nationale en matière de lutte contre le blanchiment, y compris les règles relatives à la propriété effective. Sa suppression réduirait la multiplication des obligations de déclaration et les charges administratives, sans pour autant priver les autorités fiscales d'informations pertinentes.

Le CCBE est également favorable à la suppression du marqueur E.3. D'après l'expérience des praticiens, la plupart des déclarations dans un certain nombre de pays sont effectuées en raison du marqueur E.3. sans que les autorités fiscales n'en tirent de véritable avantage. Selon le CCBE, le marqueur E.3 n'a aucune utilité d'un point de vue fiscal et devrait être supprimé. Ce marqueur entraîne de nombreuses déclarations inutiles pour des transactions totalement inoffensives et fiscalement neutres qui ne soulèvent aucune préoccupation en matière d'évasion fiscale et qui sont généralement liées à des fusions, transferts et réorganisations transfrontalières (y compris le transfert intra-groupe d'actifs avant la liquidation des entités du groupe) qui sont faciles à retracer et ne sont pas motivées par des raisons fiscales.

V. Autres questions relatives à la DAC6 issues de la consultation publique

Question : « Seriez-vous favorable à un allongement du délai pour déclarer un dispositif ? À cet égard, si l'on se base également sur d'autres délais existants dans la DAC, ce délai pourrait être raisonnablement prolongé à 60 ou 90 jours. »

Réponse du CCBE : Oui, un délai d'au moins 90 jours serait préférable. Cela permettrait aux intermédiaires et aux contribuables d'évaluer correctement les dispositifs complexes et améliorerait la qualité et la précision des déclarations.

Question : « Selon les conclusions de l'évaluation de la DAC, les déclarations au titre de la DAC6 entraînent des coûts importants pour les intermédiaires et les contribuables. Veuillez fournir une estimation des coûts exposés. Veuillez quantifier les coûts estimés. La quantification peut être effectuée en termes monétaires ou en ETP. S'il n'est pas possible de fournir une quantification, veuillez mentionner une fourchette. »

Réponse du CCBE : Les coûts varient d'un cas à l'autre et d'un État membre à l'autre. Par exemple, en Irlande, les coûts estimés sont les suivants : mise en œuvre = 3 ETP ; déclaration continue, étant donné qu'elle requiert un engagement constant = 5 ETP. Le CCBE confirme que les déclarations au titre de la DAC6 entraînent des coûts administratifs et de mise en conformité importants tant pour les intermédiaires que pour les contribuables. Ces coûts comprennent des investissements ponctuels dans la formation, les processus internes et les systèmes informatiques, ainsi que des dépenses courantes de personnel et d'administration. Dans plusieurs États membres, les informations disponibles laissent entendre que ces coûts ne se sont pas traduits en améliorations mesurables en matière de perception ou de contrôle fiscal. Il est difficile de quantifier précisément ces coûts en raison du manque de données fiables, mais la charge globale est considérée comme importante. En République tchèque, par exemple, selon la Cour des comptes tchèque, aucun des 927 déclarations DAC6 examinées n'a permis d'identifier des risques fiscaux ayant une incidence sur les recettes fiscales malgré le renforcement de l'échange d'informations dans le cadre de la DAC6 (mesure de contrôle n° 23/23, 2024).

En outre, étant donné que les autres intermédiaires impliqués qui ne sont pas liés par un mandat de l'avocat en tant qu'intermédiaire doivent également être nommés, il faut d'abord obtenir le consentement de ces

intermédiaires. Cela n'est souvent pas possible dans un délai de 30 jours. De plus, cela entraîne une augmentation du temps à y consacrer et donc des coûts. Il serait conforme à la jurisprudence de la CJUE dans l'affaire que les avocats, en tant qu'intermédiaires, ne soient plus tenus de faire de telles déclarations concernant les autres intermédiaires impliqués.

Question : « L'article 8 bis ter, paragraphe 9, exige que, dans les situations où il existe plus d'un intermédiaire participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'ensemble des intermédiaires transmettent des informations. Bien qu'elles permettent d'obtenir des informations complètes sur le dispositif, ces dispositions peuvent également donner lieu à des doubles déclarations. En outre, si les intermédiaires ne transmettent pas d'informations (par exemple, dans des situations relevant du secret professionnel), l'obligation de déclaration incombe au contribuable. Veuillez indiquer ci-dessous à quelle option vous seriez favorable afin de rationaliser les déclarations : »

Réponse du CCBE : Le CCBE privilégie la solution suivante en ce qui concerne les avocats :

Le contribuable est le principal déclarant et les intermédiaires sont des déclarants secondaires

Une déclaration unique est présentée par les intermédiaires qui sont responsables conjointement

☒ *Le contribuable est le seul déclarant*

Autre

Pas de modification de la situation actuelle

Sans opinion

Cette option est également soutenue par la CJUE.

Si un avocat est considéré comme étant un intermédiaire, le contribuable est tenu de déclarer. Toutefois, à titre exceptionnel, uniquement lorsque le cadre juridique national relatif au secret professionnel le permet, le contribuable peut convenir avec l'avocat que, bien que cette obligation de déclaration incombe au client, il peut représenter le client pour la déclaration.

VI. Secret professionnel

Le CCBE encourage la Commission à saisir l'occasion offerte par la refonte de la DAC pour modifier la disposition relative à la déclaration par les intermédiaires (article 8 bis, paragraphe 5). Elle devrait être révisée afin d'inclure **l'obligation** pour les États membres de prévoir une dérogation à l'obligation de fournir des informations pour les personnes soumises au secret professionnel.