

N° 448486

Conseil national des barreaux et autres

N° 449060

Institut du droit pénal fiscal et financier

8^{ème} et 3^{ème} chambres réunies

Séance du 16 juin 2021

Lecture du 25 juin 2021

CONCLUSIONS

M. Romain VICTOR, rapporteur public

1.- Les sujets qu'il nous revient maintenant d'aborder sont brûlants. Et pour cause, il y est question d'avocats et de montages fiscaux « agressifs ».

2.- D'abord un retour en arrière.

Le 19 décembre 1977, le Conseil des Communautés européennes adoptait une première directive concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs dont le premier considérant indique : « *la pratique de la fraude et de l'évasion fiscales par-delà les frontières des États membres conduit à des pertes budgétaires et à des entorses au principe de la justice fiscale et (...) elle est susceptible de provoquer des distorsions dans les mouvements de capitaux et dans les conditions de concurrence, (...) elle affecte donc le fonctionnement du marché commun* ».

Cette directive assez brève (13 articles au total) prescrivait aux Etats membres d'échanger toutes les informations susceptibles de leur permettre l'établissement correct des impôts sur le revenu et la fortune dont elle donnait la liste, en distinguant échange sur demande, échange automatique et échange spontané.

Un peu plus de trente ans passaient et le Conseil de l'Union européenne adoptait le 15 février 2011 une directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (en anglais *directive on administrative cooperation* ou DAC) et abrogeant la directive de 1977, dont le premier considérant indiquait : « *À l'ère de la mondialisation, il est plus que jamais nécessaire pour les États membres de se prêter mutuellement assistance dans le domaine fiscal. La mobilité des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers connaissent une évolution considérable, ce qui fait qu'il est difficile pour les États membres d'établir correctement le montant des impôts et taxes à percevoir* ».

La directive établissait donc les règles et procédures selon lesquelles les Etats membres coopèrent entre eux pour échanger les informations en matière fiscale, pour tous les types d'impôts prélevés par les entités publiques des Etats membres mais ni pour la TVA, les droits de douane et les droits d'accises, traités par ailleurs, ni pour les cotisations sociales obligatoires.

La directive 2011/16/UE faisait l'objet d'assez nombreuses modifications au cours des années 2010 dans l'espoir de faire progresser la transparence fiscale à l'échelle de l'Union et régresser non la fraude fiscale en elle-même, mais les techniques dites de planification fiscale agressive (« *agressive tax planning* »), et notamment :

- introduire une norme commune de déclaration et prévoir l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers détenus par des non-résidents fiscaux (directive 2014/107/UE du Conseil) ;
- prévoir un échange automatique d'informations sur les décisions fiscales anticipées en matière transfrontière (directive (UE) 2015/2376 du Conseil) ;
- prévoir un échange automatique et obligatoire d'informations concernant les déclarations pays par pays des entreprises multinationales entre autorités fiscales (directive (UE) 2016/881 du Conseil) ;
- imposer l'accès des autorités fiscales aux 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 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme (directive (UE) 2016/2258 du Conseil).

C'est dans ce contexte à la tonalité souvent martiale que le Conseil de l'Union européenne adoptait le 25 mai 2018 une nouvelle directive, la directive (UE) 2018/822, modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dite « DAC 6 » car c'est effectivement plus court, insérant dans la directive de 2011 un article 8 *bis ter* (c'est-à-dire, en légistique bruxelloise, un article intercalé entre l'article 8 *bis bis* et l'article 8 *ter*) au sein de la section II « *Echange automatique et obligatoire d'informations* » du chapitre II « *Echange d'informations* », et dont les dispositions devaient pour l'essentiel être transposées par les Etats membres au plus tard le 31 décembre 2019, pour être appliquées à partir du 1^{er} juillet 2020¹.

Cet article 8 *bis ter* est intitulé « *Champ d'application et conditions de l'échange automatique et obligatoire d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration* ». Il a essentiellement pour objet de prévoir une forme de déclaration obligatoire des schémas d'optimisation fiscale qui n'est pas sans rappeler celle qu'avait instituée l'article 96 de la loi de finances pour 2014², censurée par le Conseil

¹ Article 2 de la directive (UE) 2018/822.

² Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

constitutionnel en raison de l'imprécision de la notion de schémas d'optimisation fiscale et de l'atteinte excessive portée à la liberté d'entreprendre et, en particulier, « *aux conditions d'exercice de l'activité de conseil juridique et fiscal* » (décision n° 2013-685 DC, 29 décembre 2013, cons. 91, RJF 2014 n° 267).

L'article 8 *bis ter* se présente comme un long texte de dix-huit paragraphes faisant appel à plusieurs notions définies à l'article 3 de la directive de 2011, lequel ne compte pas moins de vingt-cinq définitions. Il faut donc lire l'article ce dictionnaire à la main.

Un « *dispositif transfrontière* » s'entend tout d'abord d'un dispositif concernant plusieurs États membres, ou un État membre et un pays tiers, lorsque certaines conditions sont remplies, par exemple lorsque les participants au dispositif ne sont pas tous des résidents fiscaux du même Etat, ou sont résidents fiscaux de plusieurs juridictions simultanément, ou exercent une activité dans une juridiction en étant résident de l'autre, etc.

Certains de ces dispositifs transfrontières sont sujets à déclaration, lorsqu'ils comportent au moins un « *marqueur* », un marqueur étant entendu comme une caractéristique d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, selon des distinctions qui figurent dans une annexe IV à la directive qui distingue cinq catégories de marqueurs (A, B, C, D, E) liés à différents critères, tenant à la recherche d'un avantage fiscal comme avantage principal ou à l'opacité des bénéficiaires effectifs.

Exemples :

- un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « *carrousel* » de fonds, au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui s'annulent mutuellement ;
- un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ;
- un dispositif en matière de prix de transfert prévoyant l'utilisation de régimes de protection unilatéraux.

Un « *intermédiaire* » au sens de la directive est une personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre. Ce sont les intermédiaires dit « *concepteurs* ».

Mais, plus largement, un intermédiaire peut aussi être « *toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents (...) ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire*

l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ». On parle alors d'intermédiaires « prestataires de services ». Les avocats entrent de toute évidence dans cette catégorie, même si leur nom n'est jamais prononcé.

Dans tous les cas, pour être un intermédiaire, la personne concernée doit être résidente fiscale d'un Etat membre, être constituée dans un Etat membre ou régie par le droit d'un Etat membre et « être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ».

Enfin, le « contribuable concerné », puisqu'il faut bien arriver à lui, est la personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre ce dispositif, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif.

Le paragraphe 1 de l'article 8 *bis ter* prescrit aux Etats membres de prendre les mesures nécessaires pour que les intermédiaires que nous avons définis soient tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours dont le point de départ est spécifié – nous y reviendrons.

Les informations transmises ne sont pas jalousement gardées par l'Etat membre destinataire. Celui-ci contracte en effet l'obligation de les communiquer à son tour, par voie d'un échange automatique, aux autorités compétentes de tous les autres Etats membres. Tel est ce prévoit le paragraphe 13 de l'article 8 *bis ter*.

Nous terminons cette présentation par l'indication que le paragraphe 5 autorise toutefois les Etats membres à prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, pour autant qu'ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, il revient à chaque État membre de prendre les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

C'est ce que les enfants appellent le « mistigri ».

Ces dispositions ont été transposées en droit interne, dans les délais prescrits, par l'ordonnance du 21 octobre 2019³, qui a inséré dans le CGI une série de cinq nouveaux

³ Ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations

articles, les articles 1649 AD à 1649 AH, ainsi qu'un article 1729 C *ter* définissant les sanctions applicables en cas de manquements à une obligation de déclaration ou de notification.

Schématiquement, l'article 1649 AD fixe le principe de l'obligation pour tout intermédiaire ayant participé à la mise en œuvre de ce dispositif ou par le contribuable concerné de souscrire une déclaration d'un dispositif transfrontière auprès de l'administration fiscale, en précisant les cas et conditions dans lesquels la souscription d'une telle déclaration revêt un caractère obligatoire, en ce qui concerne tant le caractère « transfrontière » du dispositif que la présence d'un ou plusieurs « marqueurs ».

L'article 1649 AE donne des indications sur les notions d'intermédiaire (paragraphe I) et de contribuable concerné (II). S'agissant des intermédiaires soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est pénalement sanctionnée, l'article rappelle que la déclaration prévue à l'article 1649 AD est souscrite « avec l'accord » du client et qu'à défaut d'accord, l'intermédiaire « notifie » à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe ou, en l'absence d'autre intermédiaire, au contribuable concerné.

L'article 1649 AF précise à quelles conditions la déclaration d'un dispositif transfrontière doit être souscrite auprès de l'administration fiscale française, lorsqu'un intermédiaire est soumis à une telle obligation déclarative dans plusieurs Etats membres de l'Union européenne.

L'article 1649 AG est relatif au délai dans lequel la déclaration doit être souscrite par l'intermédiaire (paragraphe I) ou le contribuable concerné (paragraphe II).

L'article 1649 AH est relatif aux différents marqueurs généraux et spécifiques dont l'identification implique la souscription de la déclaration du dispositif transfrontière.

L'article 1729 C *ter* prévoit que les manquements à une obligation de déclaration ou de notification entraînent l'application d'une amende qui ne peut excéder 10 000 €, ce montant étant ramené à 5 000 € pour la première infraction de l'année civile en cours et des trois années précédentes.

Toutes les obligations de déclaration et de notification sont concernées sauf la déclaration annuelle du contribuable concerné par un dispositif transfrontière sur l'utilisation qu'il a faite de ce dispositif au titre de l'année précédente.

Enfin, le montant de l'amende (ou plutôt des amendes) appliquée à un même intermédiaire ou à un même contribuable concerné ne peut excéder la limite de 100 000 € par année civile.

dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Le projet de loi de ratification de l'ordonnance a été déposé le 15 janvier 2020. Quelques modifications à ces textes ont été apportées par la troisième loi de finances rectificative pour 2020⁴.

Un décret du 17 mars 2020⁵ a par ailleurs inséré un article 344 G *octies* A dans l'annexe III au CGI précisant les indications devant figurer dans la déclaration d'un dispositif transfrontière.

L'entrée en vigueur des obligations a été en partie reportée ou aménagée du fait de la pandémie de Covid-19.

L'ensemble des dispositions de transposition de la directive DAC 6 ont fait l'objet de commentaires administratifs publiés au BOFIP-Impôts, en dernier lieu, le 25 novembre 2020, sous la référence BOI-CF-CPF-30-40-10-20. Il s'agit, dans le plan de classement, d'une rubrique « contrôle fiscal », plus spécifiquement consacrée aux obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude.

3.- Le 7 janvier 2021, le Conseil national des barreaux, la Conférence des bâtonniers et l'Ordre des avocats au barreau de Paris vous ont saisi, sous le n° **448486**, de conclusions tendant à l'annulation pour excès de pouvoir des paragraphes 10 à 210 de ces commentaires, en même temps qu'ils ont saisi le juge des référés du Conseil d'Etat d'un recours tendant à la suspension de l'exécution de ces commentaires. L'ordre des avocats du barreau des Hauts-de-Seine est intervenu à chaque instance. Par une ordonnance du 10 février 2021, le juge des référés a rejeté la demande de suspension pour défaut d'urgence en observant que l'obligation déclarative dont les modalités étaient contestées trouvait sa source dans les dispositions de la loi fiscale et non dans les commentaires administratifs attaqués.

Il vous revient aujourd'hui de statuer sur le recours au fond, étant dès à présent observé que la requête est recevable, que l'intervention doit être admise⁶ et que les conclusions doivent être regardées, eu égard aux moyens soulevés, comme dirigées contre les paragraphes 150 à 200 du BOFIP attaqué qui forment la section 2 « *Secret professionnel* » du E « *Cas de dispenses* » de la première partie de l'instruction, consacrée aux « *intermédiaires* », la seconde étant consacrée au « *contribuable concerné* ».

4.- Sous le n° **449060**, l'Institut de droit pénal fiscal et financier, association régie par la loi du 1^{er} juillet 1901, a introduit le 25 janvier 2021 un recours en excès de pouvoir dirigé contre tout le BOI-CF-CPF-30-40-30-20 qui comporte un certain nombre de précisions sur les marqueurs généraux et spécifiques liés aux opérations transfrontières.

⁴ Loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative pour 2020.

⁵ Décret n° 2020-270 du 17 mars 2020 fixant les informations contenues dans la déclaration d'un dispositif transfrontière mentionnée à l'article 1649 AD du code général des impôts.

⁶ L'ordre des avocats au barreau des Hauts-de-Seine doit être regardé comme justifiant d'un intérêt suffisant à obtenir l'annulation des commentaires attaqués (Section, 25 juillet 2013, *OFPRA c/ Edosa Felix*, n° 350661 rec. p. 224).

Votre 8^{ème} chambre a informé l'association que vous seriez susceptible de relever d'office le moyen tiré de son défaut d'intérêt pour agir.

Les statuts constitutifs en ligne sur le site internet de l'institut, dont le siège est fixé à une adresse qui est aussi celle du cabinet d'avocats créé par sa présidente, montrent qu'il a essentiellement pour but l'étude théorique et pratique des questions relatives au droit pénal des affaires⁷. Ce seul objet ne lui donne pas un intérêt suffisamment direct et certain pour contester les commentaires qu'il attaque.

Il apparaît certes que l'association a opportunément élargi son objet, par une assemblée générale extraordinaire du 21 janvier 2021, soit quatre jours avant l'introduction de son recours, à deux nouveaux objets :

- « *Promouvoir l'activité d'avocat en droit pénal fiscal et financier et défendre les intérêts de cette profession* » ;
- « *Ester en justice devant toute juridiction nationale ou internationale dans le cadre d'actions visant à défendre les droits de ses membres* ».

Ces ajouts à l'article 3 des statuts ont été manifestement précipités car l'institut n'a pas modifié le surplus de l'article qui continue étrangement à mentionner « *la vocation scientifique et éducative qu'elle (l'association) entend donner à ses engagements* » ...

Or, d'une part, nous ne voyons pas bien le rapport entre la promotion de l'activité d'avocat en droit pénal fiscal et financier et le contenu des commentaires attaqués par l'institut, qui portent sur les « marqueurs » justifiant la déclaration d'un dispositif transfrontière.

D'autre part, si nous savons que votre prétoire est assez grand ouvert, vous faites preuve d'une heureuse circonspection face à des recours ou des requérants de cet acabit, que le président Combrexelle avait qualifiés de requérants « *ad hoc* », créés pour les besoins d'un recours déterminé (concl. sous 10^{ème} et 7^{ème} SSR, 18 févr. 1998, *Association pour le respect de la réglementation applicable au cumul d'une fonction publique et d'une activité privée*, n° 188517, T. p. 1079). Particulièrement topique est votre décision *Association des contribuables repentis* (8^{ème} et 3^{ème} chr, 13 oct. 2016, n° 402318, T. pp. 714-866, RJF 2017 n° 69, à nos concl. C69, Dr. Fisc. 2017 n° 2 c. 57) qui retient que l'objet très général que ses statuts assignent à cette association (venir en aide aux contribuables souhaitant régulariser

⁷ Ces statuts mentionnent : « *l'étude, la réflexion, le partage d'expériences et la recherche de solutions académiques ou pragmatiques dans le domaine du droit pénal fiscal et financier par des professionnels du droit, du chiffre et de la finance* », « *la diffusion de la connaissance juridique (...)* », « *la publication de tout ouvrage, article, ou revue (...)* », « *la participation à la réflexion législative sur la construction du droit pénal fiscal et financier en devenant une force de proposition vigilante et respectée* », « *la participation à toutes organisations nationales ou internationales ayant un rapport avec l'objet ci-dessus* », « *la participation financière à toute étude universitaire (type doctorat) liée au droit pénal fiscal et financier en vue de sa publication afin de respecter la vocation scientifique et éducative qu'elle entend donner à ses engagements* ».

leur situation) ne saurait conférer à celle-ci, qui a été fondée moins de cinq mois après la publication d'une instruction fiscale par un collaborateur et un avocat associé d'un même cabinet d'avocats spécialisé en droit fiscal, un intérêt direct et certain lui donnant qualité pour agir devant le juge de l'excès de pouvoir contre les dispositions d'une instruction relative aux obligations déclaratives des administrateurs de trusts.

Enfin nous relevons que l'association n'a pas réagi au moyen d'ordre public qui lui a été communiqué.

Et si jamais votre mansuétude allait jusqu'à admettre la recevabilité, vous ne pourriez que rejeter au fond le recours qui, alors qu'il est dirigé contre le BOFIP « Marqueurs », ne vous parle que du secret de la profession d'avocat.

5.- Le premier moyen de la requête du Conseil national des barreaux et autres est tiré de ce que le paragraphe n° 180 des commentaires attaqués serait entaché d'incompétence en tant qu'il ajoute aux dispositions de l'article 1649 AG du CGI, qui a trait aux délais de souscription de la déclaration d'un dispositif transfrontière.

Le moyen est opérant.

On sait en effet que l'article 34 de la Constitution place dans le domaine de la loi la détermination, notamment, des modalités de recouvrement des impositions de toutes natures, ce qui inclut, ainsi que le juge le Conseil constitutionnel, les dispositions relatives au contrôle fiscal (déc. n° 2012-225 QPC du 30 mars 2012, *Société Unibail Rodamco*, cons. 5 et 6, RJF 2012 n° 636). Or les dispositions de l'article 1649 AG que le paragraphe n° 180 du BOFIP commente doivent être regardées comme se rattachant au contrôle fiscal, dont elles tendent à améliorer l'efficacité générale, en faisant en sorte que, par des moyens contraignants, l'administration fiscale soit informée de l'existence et de la nature des dispositifs transfrontières « critiques ». Il sera d'ailleurs observé que l'information devant lui être délivrée par les intermédiaires concernés est très détaillée, comme le montre la lecture des dispositions de l'article 344 G *octies* A de l'annexe III au CGI qui précisent le contenu obligatoire de la déclaration. Celle-ci comporte huit catégories d'informations : identification des intermédiaires et contribuables concernés (nom, date et lieu de naissance, résidence fiscale, numéro d'identification fiscale) ; informations « détaillées » sur les marqueurs ; résumé du contenu du dispositif transfrontière ; date de la première étape de la mise en œuvre ; référence aux dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif ; valeur du dispositif ; identification de l'Etat membre dont relèvent les contribuables concernés ; identification, dans les Etats membres, de toute personne susceptible d'être concernée par le dispositif.

La question posée par le moyen est celle du délai dans lequel l'intermédiaire est tenu de souscrire la déclaration d'un dispositif transfrontière.

Le paragraphe 1 de l'article 8 *bis ter* retient, nous l'avons dit, un délai de trente jours qui court à compter de la première de trois dates :

- a) lendemain du jour de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif ;
- b) lendemain du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre ;
- c) jour de la réalisation de la première étape de la mise en œuvre du dispositif.

Les intermédiaires prestataires de services sont quant à eux tenus de souscrire la déclaration dans un délai de trente jours à compter du lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

Le paragraphe 7 de l'article 8 *bis ter* prévoit par ailleurs que le contribuable concerné, lorsqu'il s'est vu transférer l'obligation déclarative, déclare le dispositif transfrontière dans un délai de trente jours à compter de la première des mêmes trois dates que nous venons de mentionner.

L'article 1649 AG du CGI transpose fidèlement ces dispositions encadrant le délai de déclaration à l'administration fiscale française, aux 1° et 2° de son I, en ce qui concerne respectivement les intermédiaires concepteurs et les intermédiaires prestataires, et aux 1° et 2° du II en ce qui concerne le contribuable concerné.

Le paragraphe n° 180 des commentaires attaqués comporte sept alinéas.

Le premier prévoit que l'intermédiaire soumis au secret professionnel qui ne souscrit pas la déclaration doit notifier cette obligation aux personnes à qui elle incombe et dont il a connaissance, qu'il s'agisse d'un intermédiaire ou d'un contribuable concerné. Ce n'est pas problématique.

Le deuxième prévoit que la notification doit être faite de telle sorte qu'elle permette de conférer date certaine à la notification et donne l'exemple d'une lettre recommandée avec avis de réception ou d'une lettre suivie. Ce n'est pas non plus problématique.

Les cinq alinéas suivants sont relatifs au délai de cette notification.

Selon une démarche empreinte de pragmatisme, ils entendent tenir compte non seulement de ce que l'obligation déclarative peut faire l'objet d'une notification à un autre intermédiaire mais aussi de ce qu'un intermédiaire soumis au secret a besoin de se rapprocher de son client pour savoir si celui-ci le délègue du secret, avant de transférer l'obligation à un tiers ou au contribuable.

En effet, l'article 1649 AE du CGI prévoit, au 4° de son I, que « *l'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal souscrit, avec l'accord du ou des contribuables concernés par*

le dispositif transfrontière, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD ». Et ce n'est qu'à défaut de cet accord que l'intermédiaire notifie à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe et qu'en l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné.

Aussi ces trois alinéas retiennent-ils un schéma dans lequel plusieurs délais de trente jours sont susceptibles de se cumuler entre eux, dans une limite fixée à quatre-vingt-dix jours à compter de la date d'envoi de la première notification.

Alors qu'il s'agit d'un assouplissement doctrinal qui n'est ni malvenu ni mal conçu, ni par ailleurs préjudiciable aux intérêts qu'ils défendent, les requérants observent qu'il s'agit d'un pur ajout à la loi et il est difficile de ne pas les suivre sur ce point car l'interprétation la plus naturelle de l'article 1649 AG, mais aussi la plus conforme à la directive, est que le délai de souscription de la déclaration du dispositif transfrontière par un intermédiaire ne saurait être augmenté, fût-ce de deux mois, en présence d'une chaîne d'intermédiaires dont le premier, soumis au secret professionnel, notifierait les suivants, et que ce n'est qu'en cas de notification de son obligation déclarative au contribuable concerné que deux délais de trente jours sont susceptibles de s'additionner.

Entachés d'incompétence, les alinéas 3 à 7 du paragraphe n° 180, dont le caractère impératif est certain, contrairement à ce que soutient le ministre, doivent par conséquent être annulés. Il faut s'y résoudre même si ce n'est pas forcément très heureux car il sera en pratique difficile de « tenir » le délai de trente jours en présence d'une pluralité d'intermédiaires, mais nous ne voyons pas comment le juge de l'excès de pouvoir pourrait obvier à l'annulation.

6.- Le Conseil national des barreaux et autres soutiennent en second lieu que le surplus des commentaires attaqués est entaché de graves erreurs de droit. Plus précisément, au moyen de leur recours dirigé contre la doctrine administrative commentant les mesures nationales de transposition de la directive DAC 6, ils mettent en cause la validité des dispositions de celle-ci, c'est-à-dire leur conformité au droit primaire.

Ils font valoir que l'obligation faite à un avocat, soumis au secret professionnel en toutes matières par l'article 66-5 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques, lorsque celui-ci bénéficie à titre individuel de la dispense de déclaration d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, de « *notifier sans retard à tout autre intermédiaire* » l'existence de ce dispositif méconnaît la protection accordée au secret professionnel de l'avocat et a été insérée par la directive du 25 mai 2018 dans la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 en violation des articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, interprétés à la lumière des stipulations des articles 6 et 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.

En effet, ils estiment que la dispense n'aplanit pas toutes les difficultés car les avocats restent tenus de notifier à un tiers, c'est-à-dire à une personne autre que leur client, son obligation déclarative, cette notification étant de nature à les conduire à méconnaître le secret de leur profession, en divulguant des éléments tels que le nom du client et l'analyse juridique qu'ils ont pu faire et les ayant conduits à considérer que le dispositif en cause comportait des marqueurs d'évasion fiscale justifiant qu'il soit porté à la connaissance de l'administration fiscale.

Le ministre soutient de son côté que les informations communiquées ne sont que des éléments abstraits et purement documentaires et que l'avocat n'est jamais tenu de transmettre les éléments d'analyse du dispositif ni aucune autre donnée réellement sensible.

Toutefois, en premier lieu, sur le terrain de l'atteinte portée au droit à un procès équitable garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, dont les dispositions sont à interpréter à la lumière de l'article 6 de la Convention européenne, conformément à son article 3, la critique paraît sérieuse et c'est d'ailleurs en considération du caractère sérieux de la question que la Cour constitutionnelle de Belgique, statuant par un arrêt du 17 décembre 2020 sur la requête de l'Ordre des barreaux flamands et de l'association des avocats fiscalistes belges, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne une question à titre préjudiciel, sur le fondement de l'article 267 TFUE, qui investit la Cour d'une compétence pour interpréter bien sûr, mais aussi pour apprécier la validité des actes des institutions de l'Union européenne.

Comme le soulignent exactement les requérants, la directive ne réserve pas, par des dispositions expresses, le cas de l'avocat agissant dans le cadre de son activité contentieuse.

Or, d'une part, la Cour de justice a déjà eu l'occasion de juger par son arrêt de Grande chambre du 26 juin 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone et autres contre Conseil des ministres* (C-305/05, point 32), que 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 ce client serait, en quelque sorte par ricochet, privé des droits qui lui sont conférés par l'article 6 de la Convention, 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.

D'autre part, il est difficile d'exclure en l'espèce que l'intervention d'un avocat soumis à l'obligation de déclaration et de notification ne soit jamais en lien avec un procès ou avec l'éventualité d'un procès, notamment du point de vue de l'appréciation d'un risque contentieux en cas de mise en œuvre du dispositif transfrontière. Et l'obligation d'information du tiers, sauf à la juger dépourvue de tout contenu, ce qui ne serait pas conforme aux objectifs de la directive, soulève nécessairement, et ce d'autant que sa méconnaissance expose à des sanctions, une question au regard de l'article 6 de la Convention européenne.

Ce seul constat justifie le renvoi d'une question préjudicielle dès lors que l'on sait qu'il ne saurait jamais être dérogé aux exigences du droit à un procès équitable, qui est un droit absolu (cf. CEDH, Gde ch., 13 sept. 2016, *Ibrahim et autres c. Royaume-Uni*, req. n° 50541/08, 50571/08, 50573/08 et 40351/09, § 250), fût-ce pour des motifs d'intérêt général.

Les dispositions de la directive soulèvent une seconde interrogation sur le terrain de l'article 7 de la Charte (droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications), au regard du droit de chacun, qui résulte de l'article 8 de la convention européenne, au respect de sa correspondance, qui tend à préserver, ainsi que l'a dit la Cour de Strasbourg par un arrêt *Michaud c/ France* du 6 décembre 2012 (n° 12323/11), la confidentialité de toutes les « communications privées » quel qu'en soit le contenu et quel qu'en soit le canal, ce dont la cour a tiré que l'obligation de déclaration de soupçons mise à la charge des avocats dans le cadre de la prévention du blanchiment de capitaux constituait bien une ingérence dans le droit au respect de leur correspondance professionnelle et commerciale.

L'invocation de l'article 7 de la Charte lu à la lumière de l'article 8 de la Convention nous paraît donc également opérante, dès lors que l'obligation mise à la charge des intermédiaires prestataires de services par la directive peut porter sur des informations qui ont été portées à leur connaissance dans des correspondances professionnelles.

Vous avez face à vous, sur ce second point, une question de nécessité et de proportionnalité de l'ingérence qui doit être non seulement prévue par la loi (c'est le cas) mais aussi dirigée vers un ou des buts légitimes et nécessaire, dans une société démocratique, pour atteindre ce ou ces buts.

Or, en premier lieu, il ne serait pas inutile que la Cour de justice donne son éclairage sur la valeur des buts légitimes poursuivis en l'espèce.

Clairement, l'objectif poursuivi par la directive DAC 6 n'est pas directement la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales mais – et il s'agit sans doute d'un objectif en quelque sorte « dégradé » et à première vue moins impérieux – de surveillance et de meilleure connaissance des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif, en vue de préserver les ressources fiscales des Etats membres de l'Union européenne.

Les considérants de la directive indiquent sur ce point que « *les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur* », de sorte que ces Etats « *voient souvent leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance* ». On lit également qu'il est « *essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir*

rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux ».

Si la Cour de justice s'est déjà prononcée sur le caractère de raisons impérieuses d'intérêt général de législations nationales tendant à lutter contre les paradis fiscaux (CJUE, gde ch., 1^{er} avr. 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e.a.*, C-80/12, point 32), à garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt et des contrôles fiscaux (CJUE, 25 juil. 2018, *TTL*, C-553/16, points 53 et 57) ou à contrer des montages artificiels à des fins fiscales (CJUE, 6^{ème} ch., 8 oct. 2020, *Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Chuj*, C-558/19, point 36), et si elle lie la prévention de l'évasion fiscale à l'objectif de sauvegarde d'une répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre les Etats membres (CJCE, 18 juil. 2007, *Oy AA*, C-231/05, points 58 et 59 ; CJUE, 21 janv. 2010, *SGI*, C-311/08, point 67), il serait intéressant qu'elle prenne position sur l'objectif financier poursuivi par la directive DAC 6 qui ne cible pas la lutte contre des dispositifs transfrontières qui seraient qualifiés d'intrinsèquement frauduleux et se situe assez en amont de ces différents objectifs, bien qu'il ne soit pas sans lien avec eux.

En second lieu, une prise de position de la Cour de justice sur la proportionnalité des mesures que comporte la directive, en tant qu'elle trouve à s'appliquer aux avocats, serait particulièrement utile, au regard de la « mission fondamentale » reconnue aux avocats dans une société démocratique, dont l'accomplissement suppose entre l'avocat et son client une relation de confiance qui ne s'accommode pas facilement d'obligations sanctionnées de notification à l'autorité administrative.

PCMNC :

Sous le n° 449060, au rejet ;

Sous le n° 448486 :

- à ce que l'intervention de l'Ordre des avocats au barreau des Hauts-de-Seine soit admise ;
- à l'annulation des alinéas trois à sept du paragraphe n° 180 des commentaires attaqués ;
- au renvoi d'une question préjudicielle à la CJUE portant sur la méconnaissance, par l'article 8 *bis ter* de la directive du 15 février 2011, du droit à un procès équitable d'une part, et du droit au respect de la vie privée et du droit au respect de la correspondance d'autre part, en ce que cet article n'exclut pas les avocats intervenant au titre d'une mission juridictionnelle du champ des intermédiaires devant fournir à l'administration fiscale les informations nécessaires à la déclaration d'un montage fiscal transnational ;
- à ce qu'il soit sursis à statuer sur la requête dans cette mesure.