

02.3

La transposition de la directive DAC 6 conduit-elle à des altérations injustifiées du secret professionnel de l'avocat ?



Jacques TAQUET

Ancien bâtonnier des Hauts-de-Seine,
Président de la Commission fiscale
du Conseil des barreaux européens

Introduction

1. La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 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 », vise à permettre aux États membres de collecter des informations sur les dispositifs transfrontières qui sont révélateurs du caractère hybride de leurs législations conduisant à des qualifications fiscales asymétriques. Cette asymétrie a pour effet que tout ou partie de la matière imposable est faiblement imposée voire non imposée.

L'analyse des informations collectées suite à la transposition de la directive doit donc conduire les États membres à modifier leurs législations pour corriger ces insuffisances.

Il est important de souligner - ce qui est clé dans la suite des développements - que les dispositifs transfrontières potentiellement agressifs tels que recensés dans la directive (« marqueurs »), sont licites et ne constituent aucunement ni des infractions pénales ni des infractions administratives.

En France, la directive a été transposée par l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 qui doit désormais être ratifiée par le Parlement dans le cadre de l'article 38 de la Constitution.

La démarche des États membres, qui souhaitent corriger leurs législations nationales, est légitime et compréhensible. Ce qui ne l'est pas, ce sont les dispositions qui font subir au secret professionnel de l'avocat des atteintes inutiles et disproportionnées par rapport à l'objectif recherché, dans la mesure où les administrations peuvent parfaitement obtenir les informations recherchées de manière plus efficace et plus appropriée directement auprès du contribuable.

Rappels sur la profession d'avocat et la protection du secret professionnel

2. L'avocat n'est pas un officier ministériel. Il n'est pas déléataire de puissance publique. Il n'achète pas de charge. Dans l'exercice de sa profession, il ne représente pas l'État. Il n'est pas un collaborateur de l'État.

La loi consacre qu'il exerce une profession « *libérale et indépendante*¹ » au service de ses clients. Auxiliaire sinon partenaire de justice, il est un « acteur essentiel de la pratique universelle du droit² ». Sa responsabilité première est de connaître le droit et de l'expliquer à ses clients en vue notamment d'une éventuelle prise de décision par ces derniers.

L'avocat doit toujours agir dans le cadre des lois et règlements en vigueur. Il doit s'abstenir de prêter son concours à une opération lorsqu'il a des raisons de suspecter que cette dernière pourrait avoir pour objet ou pour effet la commission d'une infraction³. En outre, sa place distinctive dans l'État de droit et sa responsabilité première dans l'organisation de la défense font que son indépendance doit être garantie et préservée à tout moment.

3. En France, le secret professionnel de l'avocat n'a qu'une valeur législative⁴ ; il n'est pas consacré dans la Constitution.

1 L. n° 71-1130, 31 déc.1971 sur la profession d'avocat, art. 1^{er}.

2 Règlement intérieur national de la profession d'avocat, art. 6.1 relatif à la « mission générale » de l'avocat.

3 *Ibidem*, art. 1.5 relatif au « devoir de prudence ».

4 L. n° 71-1130, 31 déc.1971, art. 66-5.

Ayant valeur législative, il jouit cependant de la protection de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (Convention EDH) et de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui, selon la Constitution, ont une autorité supérieure à la loi⁵.

S'agissant de la Convention EDH, le secret professionnel de l'avocat est protégé par l'article 8 comme composante essentielle du « droit au respect de la vie privée » et par l'article 6 relatif au « procès équitable », notamment pour ce qui a trait aux intrusions dans le secret professionnel susceptibles d'avoir des répercussions sur les droits de la défense. Quant à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, le secret professionnel et l'indépendance de l'avocat sont protégés par les articles 7^e et 52, § 3⁷.

Il résulte de cette protection que tout aménagement législatif du secret professionnel - fût-ce par un texte spécial sans modifier l'article 66-5 de la loi de 1971 - doit respecter ces normes juridiques supérieures, étant rappelé que les directives, qui appartiennent au droit dérivé de l'Union, doivent elles-mêmes être conformes au droit primaire de l'Union⁸.

Que dit la directive DAC 6 sur le secret professionnel de l'avocat ?

4. L'objectif poursuivi par la directive DAC 6 n'est pas de prévenir la commission d'infractions pénales, mais de permettre aux États membres de collecter des informations sur les dispositifs transfrontières révélant d'éventuelles qualifications fiscales asymétriques, afin de modifier leurs législations pour corriger ces insuffisances ou d'opérer des contrôles fiscaux.

Compte tenu de cet objectif de transparence, la directive DAC 6 offre la possibilité pour chaque État membre de prendre les mesures nécessaires pour dispenser de déclaration les professionnels soumis à un secret professionnel lorsque la déclaration serait contraire à ce secret. L'article 1^{er}, 2 de la directive introduit ainsi un article 8 bis ter dans la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative en matière fiscale, dont le 5 est libellé comme suit :

« 5. Chaque État membre peut⁹ 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 lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État

membre. En pareil cas, chaque État membre prend 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.

Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions. »

Dans une première version du projet de directive, la rédaction était plus restrictive et prévoyait une dispense obligatoire lorsque le secret professionnel était applicable en vertu du droit national, ce que reflète le considérant 8 de la directive, libellé comme suit :

« Il convient de noter que dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit¹⁰ ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en œuvre un schéma en interne. Il serait donc essentiel que dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité d'obtenir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers ».

5. Comme nous allons le voir ci-dessous, la transposition française de la directive DAC 6 n'a pas retenu la possibilité offerte par la directive de respecter le secret professionnel de l'avocat. Cela est d'autant plus regrettable et paradoxal que, par comparaison, les atteintes à ce secret sont moins nombreuses et moins graves dans le cadre de la transposition des cinq directives « anti-blanchiment »¹¹, alors même qu'il s'agit pour celles-ci de prévenir la commission d'infractions délictuelles ou criminelles. À cet égard, on rappelle que la Cour européenne des droits de l'homme a validé l'obligation de déclaration de soupçon à la charge de l'avocat en ce qu'elle est faite auprès du bâtonnier (qui revoit la conformité de la déclaration avant son envoi à TRACFIN) et non directement auprès des pouvoirs publics¹².

Que prévoit l'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019 pour les avocats ayant la qualité d'intermédiaire ?

6. L'ordonnance n° 2019-1068 du 21 octobre 2019¹³ prévoit que lorsque l'intermédiaire est soumis au secret professionnel

5 Constitution 4 oct. 1958, art. 55. Depuis 1975, le Conseil constitutionnel a décidé que ce « contrôle de conventionnalité » serait exercé par le juge ordinaire (administratif ou judiciaire).

6 « Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications ».

7 « 3. Dans la mesure où la présente Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Cette disposition ne fait pas obstacle à ce que le droit de l'Union accorde une protection plus étendue. »

8 TFUE, art. 263 et s.

9 C'est nous qui soulignons.

10 *Idem*.

11 Cf. Ord. n° 2020-115, 12 févr. 2020 transposant la 5^e directive LBC-FT (UE) 2018/843 du 30 mai 2018. Le blanchiment de capitaux désigne le processus consistant à réintroduire dans l'économie légale des produits d'infractions pénales qui incluent notamment les activités de criminalité organisée, les abus de biens sociaux ou encore la fraude fiscale.

12 CEDH, 6 déc. 2012, n° 12323/11, Michaud c/ France.

13 CGI, art. 1649 AD à AH nouveaux.

dont la violation est réprimée par l'article 226-13 du code pénal, il convient de respecter les trois étapes suivantes :

- **étape 1** : c'est l'avocat qui prioritairement doit souscrire la déclaration, mais il ne peut le faire qu'avec l'accord du contribuable ;

- **étape 2** : à défaut d'accord du contribuable, l'avocat doit alors notifier à tout autre intermédiaire l'obligation déclarative qui lui incombe ;

- **étape 3** : en l'absence d'autre intermédiaire, l'avocat adresse la notification d'obligation déclarative au contribuable. L'avocat transmet au contribuable, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative.

Dans les étapes 2 et 3, les notifications « sont effectuées par tout moyen permettant de leur conférer date certaine ».

♦ **Étape 1 : l'obligation de déclaration pèse en priorité sur l'avocat, mais l'avocat ne peut souscrire la déclaration qu'avec l'accord du contribuable**

7. Cette première étape appelle deux types de critiques.

> D'une part, il nous semble **contraire à l'indépendance de l'avocat que le client puisse lever le secret professionnel de l'avocat et lui dicter sa conduite.**

L'indépendance de l'avocat - telle que consacrée par la loi de 1971 - ni ne se confond avec celle de son client, ni ne se dilue dans celle de son client. L'avocat doit pouvoir en toutes circonstances, sur le fondement de son indépendance, s'opposer à une demande son client, soit que la demande lui apparaisse infondée en droit (hypothèse de divergence d'analyse entre l'avocat qui considère que le schéma n'est pas déclarable alors que le client considère qu'il l'est), soit qu'elle lui apparaisse contraire aux intérêts de ce dernier.

On rappelle que la chambre civile de la Cour de cassation juge que l'indépendance de l'avocat a pour conséquence qu'il est libre de décider de la manière dont il entend mener son argumentation et que, s'il doit informer son client de la stratégie retenue, il n'est en revanche jamais tenu de suivre l'argumentation du client¹⁴. De même, l'avocat est libre d'accepter ou de refuser une cause voire de l'abandonner à tout moment sous réserve d'informer son client en temps utile.

L'indépendance de l'avocat a pour contrepartie (i) l'obligation de respecter le secret professionnel dans le cadre de la relation de confiance nouée avec le client auquel est garantie l'absence de divulgation des informations confiées à l'avocat, et (ii) la garantie que l'intervention de l'avocat est toujours faite dans l'intérêt exclusif du client.

C'est aussi sur ce fondement de l'indépendance nécessaire de l'avocat que les hautes cours européennes consacrent que les avocats ne peuvent pas être confondus avec les autorités administratives, policières ou judiciaires chargées de rechercher les infractions.

Il ne saurait donc être question qu'un client puisse remettre en cause l'indépendance de l'avocat et le contraindre à souscrire un acte autonome (souscrit pour compte propre et pas « au nom et pour le compte » du client). Or, le projet d'instruction

publié par l'administration fiscale française¹⁵ prévoit que l'accord du contribuable peut être donné « spontanément » sans que l'avocat l'ait sollicité, en sorte que le contribuable pourrait décider, seul, de faire peser l'obligation déclarative sur l'avocat.

C'est pourquoi les dispositions susvisées relatives à « l'accord du client » pour contraindre un avocat à souscrire un acte pour compte propre constituent une atteinte à l'indépendance de l'avocat qui apparaît inutile et disproportionnée par rapport à l'objectif à atteindre et donc contraire aux articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ainsi qu'aux articles 7 et 52, § 3 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne qui protègent le secret professionnel et l'indépendance de l'avocat.

> D'autre part, il apparaît **difficilement concevable que les avocats soient contraints de souscrire une déclaration de nature à nuire à l'organisation de la défense de leurs clients.**

Il faut rappeler qu'à l'intérieur des professions réglementées soumises au secret professionnel de l'article 226-13 du code pénal, l'avocat est le « seul » qui doit organiser la défense de son client, en sorte que le concours qui lui est demandé par les pouvoirs publics ne doit pas pouvoir porter atteinte à son indépendance et à sa capacité d'organiser la défense de son client dans le respect des principes du procès équitable et de l'égalité des armes.

Or, si la finalité des déclarations est de permettre aux États membres de modifier leurs législations fiscales, les contrôles fiscaux ne sont pas exclus pour autant par la directive¹⁶.

Dans ce contexte, il paraît difficilement admissible que les autorités de poursuite puissent trouver dans le dossier du contribuable un document qui émane de l'avocat et puisse être utilisé pour asseoir les poursuites. En effet, un tel document établirait tout à la fois (i) l'existence d'un dispositif transfrontière et (ii) sa qualification de dispositif déclarable au regard des dispositions applicables, alors même que l'avocat devrait par ailleurs assurer la défense de son client.

Cette situation nous semble donc en contradiction avec :

- les principes du procès équitable, de l'égalité des armes, de l'interdiction de l'auto-incrimination et la protection du secret professionnel, garantis par la Convention EDH ;

- les principes garantis par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et notamment le secret professionnel (art. 7), le droit à un recours effectif (art. 47, al. 1^{er}), le droit de toute personne à ce que sa cause soit entendue « équitablement » (art. 47, al. 2), la présomption d'innocence (art. 48, al. 1^{er}) et le respect des droits de la défense (art. 48, al. 2).

♦ **Étape 2 : si le client n'autorise pas l'avocat à souscrire la déclaration, l'avocat doit alors informer les autres intermédiaires que c'est à eux qu'incombe l'obligation déclarative**

8. On demande ici à l'avocat d'exécuter une instruction d'un client, d'entrer en contact avec des « tiers » non clients dont il ne connaît pas nécessairement l'existence ou l'identité, avec

¹⁵ BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 29 avr. 2020, § 150.

¹⁶ Dir. (UE) 2018/822, consid. 2.

¹⁴ En ce sens, v. Cass. civ. 1^{re}, 19 nov. 2009, n° 08-21.114.

qui il n'a pas de relation d'affaires et avec qui il n'a pas signé de convention d'honoraires stipulant les diligences à accomplir, et ce, en vue de leur communiquer des informations couvertes par le secret professionnel.

Il faut bien comprendre que ce dispositif conduit à devoir assumer plusieurs obligations substantielles. D'une part, l'avocat doit identifier¹⁷ et asseoir la qualité d'intermédiaire de ces tiers, ce qui suppose une connaissance intrinsèque de ce qu'ils font. D'autre part, il doit exprimer une opinion non seulement sur l'existence d'un dispositif transfrontière mais aussi sur sa qualification en droit au regard de la loi applicable. Puis il doit communiquer aux tiers intermédiaires l'ensemble de ces informations qui, toutes, ont été obtenues dans le cadre de la relation couverte par le secret. Et l'avocat doit encore « révéler » aux tiers intermédiaires qu'il est contraint de les contacter parce que le contribuable ne l'a pas autorisé à souscrire la déclaration...

Enfin, l'obligation faite à l'avocat d'avoir à justifier de la date certaine à laquelle il a procédé à ces diverses notifications¹⁸ constitue une autre altération du secret professionnel de l'avocat, puisque ce dernier n'étant pas un collaborateur des pouvoirs publics, il n'est tenu à une obligation d'information et de conseil qu'à l'égard de ses clients.

On recense donc un **nombre considérable d'atteintes au secret professionnel et à l'indépendance de l'avocat**, en contradiction avec les principes déjà mentionnés du procès équitable, de l'égalité des armes, de l'interdiction de l'auto-incrimination tels que garantis par la Convention EDH et la Charte des droits fondamentaux de l'UE. Avec cette même question lancinante : ces atteintes sont-elles nécessaires et proportionnées par rapport à l'objectif à atteindre de collecte d'informations, alors que ces informations peuvent être aisément obtenues du contribuable ?

Accessoirement, on s'interrogera encore sur la nature de la responsabilité de l'avocat « informateur » à l'endroit des tiers non clients et sur la question de savoir si cette responsabilité est couverte par les assurances professionnelles de l'avocat.

♦ Étape 3 : en l'absence d'autres intermédiaires, l'avocat informe le contribuable que c'est à ce dernier que revient l'obligation de souscrire la déclaration

9. On retrouve ici la **fonction légitime d'un avocat**. L'avocat informe son client des obligations déclaratives qui pèsent sur ce dernier. Il peut l'assister dans la collecte des informations pertinentes pour la préparation de la déclaration, puisque seul le contribuable dispose de la totalité des informations pertinentes. Le cas échéant, si le client lui en fait la demande, il peut déposer la déclaration « *au nom et pour le compte* » du client dans le cadre d'un mandat civil.

10. Dans la mesure où dans la lettre dite de « notification »¹⁹, l'avocat devra en substance exprimer une opinion sur (i) l'existence d'un dispositif transfrontière et (ii) son caractère déclarable au sens des dispositions applicables, **cette lettre de « notification » ne peut pas être considérée comme un banal courrier administratif sans contenu, mais doit être couverte par le secret professionnel dans la mesure où elle participe de l'obligation de conseil de l'avocat et contient précisément un conseil donné par l'avocat à son client.**

Il est donc difficilement concevable que cette lettre qui inclut un conseil de l'avocat à son client puisse être communiquée spontanément par l'avocat à l'administration et aux autorités de poursuite qui pourraient l'utiliser en tant que de besoin contre les intérêts du client. À cet égard, on peut citer l'hypothèse où le client n'aurait pas donné suite à la notification de l'avocat, par exemple pour divergence d'analyse sur le caractère déclarable du dispositif.

Le communication de cette lettre par l'avocat nous paraît donc en contradiction avec :

- les principes du procès équitable, de l'égalité des armes, de l'interdiction de l'auto-incrimination, du secret professionnel et de l'indépendance de l'avocat, garantis par la Convention EDH (art. 6 et 8),

- les principes garantis par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et notamment le secret professionnel (art. 7), le droit à un recours effectif (art. 47, al. 1^{er}), le droit de toute personne à ce que sa cause soit entendue « équitablement » (art. 47, al. 2), la présomption d'innocence (art. 48, al. 1^{er}) et le respect des droits de la défense (art. 48, al. 2).

Le débat est-il clos ?

♦ L'impasse législative en France

11. Dans le cadre du projet de loi portant adaptation au droit de l'UE en matière économique et financière, un amendement a été déposé par la sénatrice Mme Nathalie Goulet²⁰, visant à modifier le nouvel article 1649 AE du CGI afin d'exclure les avocats du mécanisme déclaratif prévu par l'ordonnance n°2019-1068 du 21 octobre 2019. Après l'avis défavorable de la Commission des finances et du Gouvernement, cet amendement a été rejeté par le Sénat lors de la séance du 8 juillet 2020.

Le rapporteur de la Commission des finances, M. Jean Bizet, a indiqué que : « *les informations [déposées par le seul contribuable concerné] pourraient ne pas être correctement transmises et les risques pour le respect du secret professionnel doivent être nuancés* ». Selon lui, « *Ce dispositif concerne la phase pré judiciaire et respecte suffisamment le secret professionnel des avocats. Il est équilibré.* ». Enfin, le rapporteur a indiqué que le filtre du bâtonnier ne lui semblait pas pertinent.

17 À cet égard, la mention du projet de BOFiP selon laquelle l'avocat informe les intermédiaires « dont il a connaissance » (BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 29 avr. 2020, § 180) ne résout pas la difficulté de la preuve de la connaissance ou de l'absence de connaissance par l'avocat des éventuels autres intermédiaires.

18 Selon l'instruction, la notification aux autres intermédiaires « peut être effectuée par lettre recommandée avec avis de réception ou en lettre suivie » (BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 29 avr. 2020, § 180).

19 Selon le projet de BOFiP (BOI-CF-CPF-30-40-10-20, 29 avr. 2020, § 180), la notification de l'avocat au contribuable « peut être effectuée par lettre recommandée avec avis de réception ou en lettre suivie » afin de conférer date certaine à la notification. Sur la question de la preuve de la date certaine à laquelle la notification a été effectuée, on peut exprimer les mêmes réserves qu'au paragraphe précédent.

20 Amdt n° 1 rect. bis, 1^{er} juill. 2020.

♦ La position luxembourgeoise

12. Dans son avis n° 53.531 du 14 janvier 2020 sur le projet de loi relatif à la transposition de la directive au Luxembourg, le Conseil d'État luxembourgeois rejoint parfaitement les développements ci-dessus :

« [...] les dispositions de l'article 3 de la loi en projet, qui obligent l'avocat à donner des informations sur les marqueurs en relation avec une structure mise en place par son client, portent atteinte au secret professionnel ainsi qu'aux droits de la défense dont le secret professionnel fait partie intégrante pour les raisons suivantes :

- Le secret professionnel ne porte pas uniquement sur les noms des parties concernées. Il est en effet admis que le secret porte sur toutes les informations que le professionnel soumis au secret a obtenues dans la cadre de l'exercice de sa profession. Il porte par définition sur le travail du professionnel qui aura fait l'analyse technique des marqueurs par rapport à l'opération analysée. Par conséquent, une transmission d'informations même anonymisées constitue une atteinte au secret professionnel [...]

- Par ailleurs en ce qui concerne plus particulièrement les avocats, le secret professionnel est directement lié aux droits de la défense du contribuable. Or, selon l'exposé des motifs, "l'avocat peut notamment être appelé à représenter les intérêts de ses clients en justice, le cas échéant dans le cadre d'un litige en lien direct ou indirect avec un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration". En cas de contestation des aspects fiscaux d'une opération devant les tribunaux, le contribuable risque de se voir opposer par l'administration fiscale les informations qui auront été communiquées par son avocat au titre de l'article 3. Il y aura là une atteinte aux droits de la défense. Le même raisonnement s'applique par analogie aux réviseurs d'entreprises et experts-comptables.

- Le Conseil d'État demande par conséquent aux auteurs du projet sous examen, sous peine d'une opposition formelle fondée sur l'incohérence des textes, source d'insécurité juridique, de supprimer les paragraphes 3 et 4 de la disposition sous examen en ce qu'ils portent atteinte à la substance même du secret professionnel que les auteurs du projet entendent protéger ».

13. Le texte finalement adopté par le parlement luxembourgeois le 25 mars 2020²¹ a ainsi élargi le champ de l'exemption de déclaration à certains professionnels tenus au secret professionnel, en particulier les avocats (qui restent néanmoins

²¹ Loi du 25 mars 2020 relative aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, art. 3.

tenus de notifier l'obligation déclarative à un autre intermédiaire ou au contribuable concerné)²².

♦ Le contentieux belge initié par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone

14. Le 29 juin 2020, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone de Belgique (OBFG) a déposé une requête en annulation auprès de la Cour constitutionnelle belge.

Cette requête contient plusieurs **demandes de questions préjudicielles à la CJUE** qui concernent la conformité au droit de l'Union non seulement de la loi de transposition mais également de la directive elle-même.

Outre les questions relevant du principe de légalité et de la sécurité juridique et de la protection de la vie privée, le barreau belge demande également à la CJUE de dire si la directive (droit dérivé) est conforme au droit primaire de l'Union en ce qu'elle n'impose pas de régime distinct pour les intermédiaires avocats soumis à un secret professionnel renforcé de par le rôle qu'ils tiennent dans la garantie du droit à un procès équitable et de l'intérêt général dans une société démocratique.

On retrouve ici un des arguments développés plus haut qui a trait au fait que dans un État de droit et notamment au sein de l'Union, il n'est pas possible pour un avocat de pouvoir défendre un client si l'administration peut utiliser contre ledit client des déclarations que l'avocat aurait été contraint de déposer préalablement.

Conclusion

15. La transposition française de la directive DAC 6 oblige l'avocat à se comporter comme un informateur des pouvoirs publics au détriment de son client, ce qui, d'une part, discrédite sa fonction dans l'État de droit et, d'autre part, altère sa capacité à organiser ultérieurement la défense du contribuable dans le cadre d'un procès équitable respectueux de l'égalité des armes. Ceci est préoccupant²³.

Le choix de la France de maintenir les avocats dans le statut d'intermédiaire, malgré la possibilité prévue par la directive de faire peser l'obligation déclarative sur le contribuable, se fait au prix d'un nombre élevé d'atteintes au secret professionnel et multiplie les conflits d'intérêts entre l'avocat et son client. Cette situation n'est pas satisfaisante et doit évoluer.

J. TAQUET ■

²² V. FI 2-2020, n° 11, § 26, comm. C. Beernaerts et N. Kluschin.

²³ Cf. C. Charrière-Bournazel, J. Taquet, B. Ader et S. de Navacelle, Un avocat peut-il devenir le dénonciateur de son client ? : Les Echos, 8 juill. 2020, p. 13.