

MEMOIRE

POUR : 1° L'association de fait **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**,
2° S.R. et 3° F.K.

Demandeurs dans l'affaire n° 7407F devant la juridiction de renvoi, ci-après 'les concluants', élisant domicile au cabinet de leur avocat, Me Philippe Malherbe, avocat, Avenue Louise 65 à 1050 Bruxelles, courriel : pmalherbe@malherbe.law.

CONTRE : le Royaume de Belgique

Défendeur dans les affaires n° 7407F, 7408F, 7409N, 7410N devant la juridiction de renvoi ;

EN PRESENCE DE : Ordre des barreaux francophones et germanophone, Orde van Vlaamse Balies et C.Q., Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables et V.H., Z.S., N.I., E.X., Conseil des barreaux européens et le Conseil national des barreaux de France.

Parties dans les affaires n° 7408F, 7409N et 7410N devant la juridiction de renvoi ;

RESUME DU CONTENU

Le mémoire donne dans sa première partie l'interprétation des concluants de la décision de renvoi. Dans sa deuxième partie, l'article 277 TFUE est invoqué pour soulever des griefs par rapport à la légalité de la directive (partie A). Des observations sont données concernant la cinquième question et à la première question (parties B et C), qui sont connexes avec les arguments invoqués dans la partie II.A. La troisième partie suggère à la Cour une réponse à ces deux questions et la prise de mesures provisoires en application de l'article 279 TFUE.

I. LE CONTEXTE DU LITIGE

1. La **Directive « litigieuse »**¹ a donné lieu à cinq² transpositions dans le Royaume de Belgique. Les concluants ont introduits des recours en annulation contre ces cinq transpositions et en suspension contre trois de celles-ci³. Concernant la demande en suspension contre la transposition flamande, la Cour a décidé entre autres⁴ que l'obligation de notification des avocats à d'autres intermédiaires qui ne sont pas leurs clients violait l'article 7 de la Charte.

2. La présente affaire concerne un examen par la juridiction de renvoi du fond de la transposition fédérale. Les concluants avaient invoqués plusieurs griefs (cf. annexe B) tirés du droit primaire et déduits des rapports entre la Directive litigieuse, la **Directive « DAC »**⁵ et la **Directive « Anti-Abus »**⁶. En ce qui concerne le secret professionnel des avocats, la juridiction de renvoi a expressément sursis à statuer. Cela étant, la légalité et l'ampleur des obligations générales affectent également les obligations des avocats - intermédiaires.

3. Les articles 263 et 277 TFUE autorisent des soulever des griefs concernant l'applicabilité et la validité même de la Directe litigieuse (cf. partie A ci-après). Conformément au règlement de la procédure de la Cour, les concluants limitent leur mémoire aux première et cinquième questions et à leurs moyens connexes concernant les articles 263 et 277 TFUE.

¹ 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. (*J.O.*, L 139 du 5 juin 2018).

² Les transpositions fédérale, bruxelloise et flamande diffèrent des transpositions wallonnes et de la communauté française, ce entre autres par rapport aux obligations imposées.

³ BATL n'étant pas un ordre, il lui était impossible d'introduire une demande en suspension contre la transposition fédérale avant de connaître la position des deux Ordres des avocats belges. La transposition par la Communauté française ne pouvait pas donner lieu à une demande en suspension, ce à défaut de taxes propres qui pouvaient concerner des obligations quelconques.

⁴ CJUE (grande chambre), arrêt du 8 décembre 2022, affaire C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies et autres c. Vlaamse regering*, EU:C:2022:963.

⁵ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (*J.O.*, L 64 du 11.3.2011).

⁶ Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (*J.O.*, L 193 du 19 juillet 2016).

4. L'argument d'inapplicabilité de la Directive litigieuse se fonde sur la violation des articles 2, 5(3) et 5(4) et 6 TUE, lus ensemble avec les articles 2(2), 2(5), 6 (g), 16(1), 26 (1) et (2), 49, 56, 63, 113 et 115 TFUE et les articles 7, 8, 20 et 52 de la Charte. Ce sur base d'un problème de compétence direct par rapport à son efficacité, sa nécessité et sa valeur ajoutée et d'un problème de compétence indirect (par ricochet) qui découlent des effets disproportionnés de la Directive litigieuse par rapport à la sphère privée, à la protection des données privées, aux libertés fondamentales et à son aptitude de promouvoir le Marché intérieur.

En réponse à la cinquième question, aucune des six exigences de la jurisprudence de la Cour concernant les libertés fondamentales, la sphère privée et l'objectif du Marché intérieur n'a été observée par la Directive litigieuse. En ordre subsidiaire, des mesures provisoires sont proposées et en réponse à la première question la Directive litigieuse ne peut recevoir qu'une application partielle, uniquement en matière d'impôts sur les sociétés et, seulement moyennant des mesures provisoires complémentaires.

II. APPLICATION DE L'ARTICLE 277 TFUE – MOTIVATION DES REPONSES AUX PREMIERE ET CINQUIEME QUESTIONS

5. L'article 277 TFUE autorise les concluant à solliciter l'inapplicabilité de la Directive litigieuse pour les motifs repris à l'article 263 TFUE, 2^e alinéa.

L'article 5 TUE exige que les normes adoptées par l'Union soient proportionnées, subsidiaires et d'interprétation stricte. L'article 5 du deuxième protocole au TUE⁷ donne des principes directeurs pour l'interprétation de l'article 5(3) TUE concernant la subsidiarité⁸ et de l'article 5(4) TEU concernant la proportionnalité⁹.

⁷ Traité de Lisbonne, modifiant le traité sur l'Union européenne et le traité instituant la Communauté européenne (2007/C 306/01), *J.O.*, 17 décembre 2007 – Protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité.

⁸ CJUE, 18 juin 2015, affaire C-508/13, *Estonie c. le Parlement et le Conseil*, EU:C:2015:403, points 28 et 44

⁹ CJUE (grande chambre), 6 septembre 2017, affaires C-643/15 et C-647/15, *Hongrie et Slovaquie c. le Conseil*, EU:C :2017:631, points 206 et 207 (qui contient un renvoi de référence erronée concernant l'affaire C-508/13)

A. Violation des compétences (articles 2(2), 2(5), 6(g), 26(1) et (2), 49, 56, 63 113 et 115 TFUE) – des exigences de subsidiarité et de proportionnalité (articles 5(3) et 5(4) TUE) – de la sphère privée et des données privées (articles 2 et 6 TUE, 16(1) TFUE, 7, 8 et 52 de la Charte).

6. Afin de mieux réaliser le Marché intérieur sous l'angle de l'article 115 TFUE¹⁰ (a) la Directive litigieuse instaure pour des opérations externes des formalités complexes, onéreuses et harmonisées (article 5(4) TUE). Ces mesures instaurées ont ainsi un effet disproportionné d'entrave à l'exercice des libertés fondamentales. Cela impose de limiter les compétences de l'Union (articles 2(5) et 6(g) TFUE). Ce alors que (b et c) les Directives DAC et Anti-Abus permettent d'atteindre ces mêmes objectifs (article 5(3) TUE). Elle doit être annulée en son entièreté.

a) Les articles 113 et 115 TFUE ne justifient un effort d'harmonisation que par une incidence directe et favorable sur l'établissement ou le fonctionnement du Marché intérieur. Une perte de revenus pour les États-membres ne peut pas justifier en lui seul une harmonisation¹¹.

7. L'article 2(2) TFEU n'autorise des effets contraignants harmonisateurs qu'à condition d'incidence directe dans une compétence partagée. L'article 4(2)a TFUE qualifie le Marché intérieur de compétence partagée. Des compétences fiscales ne peuvent dépasser cette 'compétence de base' partagée. Les compétences en matière de fiscalité directe résident chez les États membres à condition de leur conformité avec les libertés fondamentales¹².

¹⁰ Les concluants précisent que même si la Directive litigieuse est formellement adoptée sur pied des articles 113 et 115 TFUE, son objet et justification visent des pratiques en matière d'impôt des sociétés au sens de l'article 115 TFUE.

¹¹ J. Malherbe, 'The European Union Directive (DAC6) Compelling Advisors to Report Transnational Tax Schemes', *Tax Management international journal*, TMIJ 3, 13 mars 2020, p. 10, partie C. Legal Basis.

¹² p.ex., CJUE (grande chambre), arrêt du 13 décembre 2005, affaire C-446/03, *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, point 25 ; CJUE (grande chambre), arrêt du 12 septembre 2006, affaire C-196/04, *Cadbury Schweppes*, EU:C:2006:564, point 40 ; CJUE, arrêt du 14 février 1995, affaire C-279/93, *Schumacher*, EU:C:1998:36, point 21.

Selon l'article 26(1) TFUE, les actes adoptés par l'Union dans la matière du Marché intérieur doivent en promouvoir l'établissement ou le fonctionnement. L'article 26 (2) TFUE exige qu'une directive adoptée en exécution de l'article 115 TFUE ait une interférence directe sur le Marché intérieur dans le but de lever des obstacles aux libertés fondamentales ou de remédier à la distorsion du Marché intérieur¹³. Les articles 26 (1) (2), 49, 56, 63 et 115 TFUE, pris ensembles, s'opposent à des mesures fiscales qui ont pour effet d'augmenter des formalités et les frais générés par une opération transfrontière alors qu'elles ne le font pas pour une opération nationale.

8. La Directive DAC organise des demandes d'informations ciblées envers des justiciables et des tiers. Ce, moyennant le respect de certaines conditions essentielles¹⁴ pour protéger la sphère privée de l'administré contre des ingérences arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques. La Directive DAC organise un échange automatisé de ces informations entre les administrations fiscales. Par contre, la Directive litigieuse instaure une obligation d'auto-déclaration dès que certains critères sont remplis et l'échange automatisé des informations ainsi déclarées.

Ce, dans la plupart des matières concernées par la Directive DAC et sans exigence que ces informations servent à contrer utilement des pratiques abusives ou permettent de mieux fixer le montant des impôts et taxes à percevoir. Les mesures instaurées sont en plusieurs points excessives et constituent ainsi en réalité des limitations disproportionnées aux libertés fondamentales et des violations des exigences de proportionnalité (article 5(4) TUE). Les mesures instaurées sont contraires à l'objectif du Marché unique. En l'absence de justification en vertu des articles 26 (1) (2), 113 et 115 TFEU, les articles 2(2), 2(5)

¹³ CJUE, arrêt du 13 juillet 1994, affaire C-350/92, *Espagne c. le Conseil*, EU:C:1995:237, § 32 et CJUE, arrêt du 12 décembre 2006, affaire C-380/03, *Allemagne c. le Conseil*, EU:C:2006:772, §. 37, cités par Daniel W. BLUM et Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 6, Journals IBFD.

¹⁴ CJUE (grande chambre), arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373

et 6 (g) TFEU sont violés ainsi que les exigences de subsidiarité (article 5(3) TUE).

9. A défaut d'une incidence directe qui promeuve le Marché intérieur, les articles 2(5) et 6 (g) TFEU n'autorisent qu'une coopération ou coordination administrative simple. La Directive litigieuse cherche une harmonisation contraignante et dépasse de loin ce qui est autorisée par l'article 6(g) TFEU.

b) La Directive DAC a été adoptée pour promouvoir la coopération administrative efficace entre administrations fiscales des États membres¹⁵.

10. La Directive DAC vise la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale à travers des demandes d'information après épuisement des 'sources habituelles d'information auxquelles [l'Etat membre] peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'¹⁶. La Directive litigieuse a pour objectif de contribuer à la *prévention* du risque d'évasion fiscale¹⁷ et a dans cette mesure le même objectif que la Directive DAC. Ce, à travers une obligation de déclaration spontanée **par un tiers** ou par le contribuable lui-même de certaines données concernant ce contribuable **et des tiers**, qui vise de manière préventive de simples projets **de pratiques licites** qualifiées de « dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif¹⁸ ». La sphère privée y est beaucoup plus exposée.

Des conditions jugées essentielles¹⁹ afin de protéger la sphère privée de l'administré contre des ingérences arbitraires ou disproportionnées de la puissance publique sont écartées. Ce au bénéfice de mesures *préventives* qui

¹⁵ CJUE (grande chambre), arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373, confirmé et précisé par CJUE (grande chambre), arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *Etat luxembourgeois c. A e.a.*, EU:C:2020:795

¹⁶ Confirmée par CJUE (grande chambre), 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *Etat luxembourgeois c. A e.a.* EU:C:2020:795

¹⁷ CJUE (grande chambre), arrêt du 8 décembre 2022, affaire C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies et autres c. Vlaamse regering*, EU:C:2022:963, § 43. Cette directive ne saurait avoir pour but la prévention de la **fraude** fiscale, qui est un délit : il serait contraire à la charte et à la ConvEDH d'obliger qui que ce soit à la déclaration d'un délit qu'il s'apprête à commettre, comme auteur, co-auteur ou complice.

¹⁸ Considérant 3.

¹⁹ CJUE (grande chambre), arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373

poursuivent partiellement les mêmes objectifs que la Directive DAC.

Il ne peut être logiquement admis qu'une mesure préventive concernant des situations par hypothèse licites puisse interférer davantage dans la sphère privée des administrés qu'une mesure qui cherche à déterminer si une situation est illicite.

11. Des législations nationales qui souhaitent éviter des abus ne peuvent viser que des montages purement artificiels et dépourvus de réalité économique pour justifier une restriction aux libertés fondamentales²⁰. La présomption d'une telle présence est à démontrer au cas par cas²¹. Une directive qui ne respecte pas ces exigences imposées par les traités ne peut être transposée²². La Directive litigieuse instaure une présomption générale de risque d'évasion fiscale qui impose aux administrés des obligations de vérification et de déclaration qui sont onéreuses et complexes à remplir concernant :

- Tant des opérations qui sont licites et ne présentent aucun indice qu'elles ne sont pas réelles et authentiques, et donc ne sont nullement purement artificielles, indépendamment de leur justification économique et commerciale, voire de l'obtention d'un avantage fiscal recherché ou pas,
- Que des opérations qui sont licites mais entièrement artificielles, sans justification économique et commerciale, qui peuvent constituer des abus fiscaux.

Des dispositifs purement nationaux mais potentiellement agressifs ne sont pas visés. Le régime instauré a ainsi des effets qui sont de nature à décourager, plutôt qu'à promouvoir, l'exercice des libertés fondamentales conférées par le TFUE²³.

²⁰ CJUE, 12 septembre 2006, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd c. Commissioners of Inland Revenue*, Aff. C-196/04, European Court Reports 2006 I-07995, ECLI:EU:C:2006:544.

²¹ CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, point 60.

²² CJUE (grande chambre), 26 février 2019, affaires C-115/16, en cause *N Luxembourg*, C-118/16 en cause *Danemark I* et C-299/16 en cause *Z Danemark APS*, EU:C:2019:134.

²³ p.ex. CJUE, 22 décembre 2022, affaire C-83/21, en cause *Airbnb Ireland UC plc e.a.*, EU:C:2022:1018, points 49 à 51 (coûts et obligations comparables à des coûts supplémentaires réduits pour les opérations internes et externes).

c) La Directive Anti-abus contient une clause anti-abus générale, applicable depuis le 1^{er} janvier 2019.

12. Le considérant n° 11 de la Directive Anti-abus la motive comme suit :

*« Des clauses anti-abus générales sont prévues dans les systèmes fiscaux pour lutter contre les pratiques fiscales abusives **qui n’ont pas encore été traitées par des dispositions spécifiques**. Les clauses anti-abus générales servent donc à combler des lacunes ; elles ne devraient pas avoir d’incidence sur l’applicabilité des clauses anti-abus spécifiques. Au sein de l’Union, **il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques ; dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales**... »*

Le considérant n° 14 de la Directive litigieuse s’y réfère explicitement :

« ..que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l’un de leurs objectifs principaux l’obtention d’un avantage fiscal allant à l’encontre de l’objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l’article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil. »

Ces deux directives visent des pratiques fiscales qui n’ont pas été traitées par des dispositions spécifiques. Il paraît contraire aux Traités d’assimiler ‘la pratique fiscale abusive’ – nécessairement non authentique - et ‘la pratique fiscale agressive (...) allant à l’encontre de l’objet ou de finalité du droit fiscal applicable’ dont rien ne dit qu’elle serait non authentique. Cette assimilation masque mal l’incapacité de la Commission à définir avec la précision que requiert une définition juridique à la différence d’un slogan politique ce que serait une « planification fiscale agressive »²⁴.

²⁴ Ph. MALHERBE, *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruxelles : Bruylant, 2^e éd. 2020, n° 226.

13. Les marqueurs ne concernent pas l'éventuelle présence d'un élément artificiel ou abusif mais au pire le simple caractère international de l'opération, au mieux la simple présence d'un avantage fiscal, que celui-ci soit justifié ou pas, et vont à l'encontre de la liberté de choix de la voie la moins imposée reconnue par la Directive Anti-abus dans son considérant n° 11²⁵ et dérivant directement du principe de légalité de l'impôt.

d) Un effet de dissuasion de recourir à certains dispositifs transfrontières licites est poursuivie par ces obligations excessives²⁶.

14. La liberté fondamentale du contribuable, qui n'a pas recours à un montage non authentique, d'opter pour la structure la plus avantageuse sur le plan commercial ne peut pas être conciliée avec un tel régime excessif de déclaration spontanée obligatoire. Le but *préventif* ne justifie pas ces mesures par rapport à des dispositifs authentiques qu'en observant rigoureusement les exigences d'effectivité, de nécessité et de valeur ajoutée (article 5(3) TUE)²⁷.

15. La Directive litigieuse ne satisfait à aucune de ces trois exigences :

- Dans les matières autres que l'impôt des sociétés, il n'est même pas invoqué qu'il y ait une perte importante de revenus par l'effet des dispositifs transfrontières. Les obligations de déclaration ne sont pas nécessaires dans ces autres matières. En plus, ces obligations ne sont pas effectives, dès lors qu'elles s'activent par des marqueurs calibrés pour la seule matière de l'impôt des sociétés.
- L'article 6 de la Directive Anti-Abus, qui est une clause anti-abus générale, est entré en vigueur au 1^{er} janvier 2019 et concerne la seule matière de

²⁵ « Dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales ».

²⁶ Considérant n° 7 : "Il est reconnu que la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif aurait toute la force dissuasive prévue si.."

²⁷ CJUE, 18 juin 2015, affaire C-508/13, *Estonie c. le Parlement et le Conseil*, EU:C:2015:403, points 28 et 44

l'impôt des sociétés. Les obligations de déclarations ne paraissent dès lors pas à la fois nécessaires et effectives dans les autres domaines. Ni avoir une valeur ajoutée dans ce même domaine pour lutter à travers des lois nationales contre des aspects artificiels visés par cet article 6.

- L'obligation de déclaration spontanée est activée par un marqueur. Ces marqueurs ne dénotent pas de caractère artificiel ou abusif qui puisse justifier les entraves apportées aux libertés fondamentales. La Directive litigieuse manque de pertinence pour promouvoir le Marché intérieur alors qu'existent déjà une multitude d'obligations de déclaration (CRS, déclaration des constructions juridiques, déclaration des paiements excédentaires pour la période imposable, virements vers des personnes établies dans des « paradis fiscaux », registre UBO, obligation de documentation en matière de prix de transfert pour les grandes entreprises, déclarations fiscales, transmission des rulings fiscaux, etc.).

16. Il ne reste en somme que l'effet recherché de dissuader d'avoir recours à la planification fiscale transfrontière licite, ce qui est contraire aux Traités. L'article 296 TFUE oblige la Commission à motiver les projets d'actes législatives du point de vue de leur nécessité et de leur efficacité. Les documents accompagnant le projet de la Directive litigieuse ne contiennent aucune référence à des études macro-économiques qui permettraient d'évaluer les effets des obligations de déclaration sur les budgets dans les diverses matières fiscales, y compris celle de l'impôt des sociétés. Le plan BEPS, action n° 12 de l'OCDE, qui est invoqué, reste tout aussi vague sur l'ampleur des retombées attendues des obligations de déclaration (cf. point 240). Ce notamment en l'absence de données précises dans les pays qui avaient déjà adopté des mesures semblables²⁸. Son effet escompté

²⁸ Plan BEPS, action n° 12 OCDE, point 37 ; il s'agit des Etats-Unis, de l'Irlande, du Portugal et du Royaume-Uni. N'oublions pas qu'en matière fiscale, l'administration de l'OCDE a pour personnel des fonctionnaires fiscaux, qui sont certes compétents et dévoués, mais ne sont pas *a priori* les personnes les plus adéquates pour concevoir seules la législation fiscale internationale dans le respect de l'équilibre entre les droits des Etats et ceux des contribuables. Ainsi, le Français Pascal Saint-Amans, ancien directeur du Centre de politique et d'administration fiscales de l'OCDE, et donc du projet BEPS, était diplômé de l'ENA et fonctionnaire au ministère français des finances

revient en somme à un postulat politique qui désapprouve la pratique de la planification fiscale tout court. Face à ce postulat que les obligations de déclarations auront des retombées positives pour les trésors concernés, le but est en réalité d'effrayer chacun qui a recours à un dispositif transfrontière, voire d'interdire ou de rendre impraticable le métier de la planification fiscale internationale quelle qu'elle soit. La Directive litigieuse se base à cet égard sur la présence d'un avantage fiscal sans se soucier du caractère justifié ou abusif (voir *infra*, point II.C, partie c). Une attente raisonnable que la directive vise de façon ciblée et proportionnée à faire révéler la recherche d'avantages fiscaux abusifs²⁹ fait dès lors défaut (argument du problème direct).

Afin de toucher le plus grand nombre d'avantages fiscaux, la Directive litigieuse a par ailleurs recours à des définitions très larges qui imposent ainsi aux contribuables et à leurs conseillers (et donc aux contribuables) des coûts considérables de recherche et de conseil (vérification de la présence d'un marqueur) et de déclaration par rapport aux dispositifs transfrontières en faisant totalement abstraction du caractère abusif ou artificiel ou non des dispositifs concernés. Les opérations internes ne déclenchent pas ces obligations et ces coûts. Cette obligation déclarative dessert donc l'objectif du Marché intérieur au lieu de le servir³⁰ (argument du problème indirect).

17. Les concluants se réfèrent également aux exigences de l'article 27 de la Directive DAC qui organise une exception à la protection des données privées, protégées par l'article 8 de la Charte, ce afin de permettre l'échange automatisée des données recueillies. La Directive litigieuse organise également l'échange automatisé des informations déclarées de sorte que cette même exception et ses conditions s'appliquent en l'espèce. L'article 27 de la Directive DAC limite cette

entre 1997 et 2007 (<https://www.oecd.org/fr/ctp/pascal-saint-amans.htm> et https://fr.wikipedia.org/wiki/Pascal_Saint-Amans, consultés le 26 janvier 2023).

²⁹ CJUE, arrêt du 13 avril 2000, affaire C-420/98, *W.N.*, EU:C:2000:209

³⁰ P.ex. CJUE, 22 décembre 2022, affaire C-83/21, en cause *Airbnb Ireland UC plc e.a.*, EU:C:2022:1018, points 49 à 51 (coûts et obligations comparables à des coûts supplémentaires réduits pour les opérations internes et externes).

exception aux mesures qui sont nécessaires pour protéger les revenus des trésors concernés ou qui sont efficaces pour lutter contre la fraude fiscale. Ce qui requiert une aptitude de la mesure et sa nécessité pour promouvoir l'objectif recherché³¹. Or, les documents accompagnants la Directive litigieuse ne démontrent ni cette nécessité, ni même cette aptitude.

La Directive litigieuse constitue dès lors un excès de pouvoir de l'Union qui viole le TUE et le TFUE car elle est manifestement inappropriée à atteindre son objectif poursuivi (article 5(4)) dans le respect de la subsidiarité (article 5(3)). Ses effets violent ainsi le TFUE et la protection de la sphère privée et des données privées garantie par la Charte (articles 2 et 6 TUE, combinés avec les articles 7, 8 et 52 de la Charte).

18. La Directive litigieuse doit être annulée et dite inapplicable en son entièreté.

B. Incidences sur la sphère privée, les données privées & les libertés fondamentales (cinquième question) – articles 2 et 6 TUE, 16(1) et 26 (1) (2) TFUE, 7, 8, 47, 52 de la Charte & articles 6 et 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

19. La cinquième question est connexe à la question de compétence et de fondement légal soulevée. De manière générale, ni les documents préparatoires à la Directive litigieuse³², qui renvoient à l'action BEPS n° 12 de l'OCDE, ni le rapport sur cette action n° 12, ne font référence à des études qui objectiveraient le résultat escompté par les mesures instaurées. Aucune des exigences invoquées ci-après concernant la protection contre des ingérences des autorités dans la vie privée et l'exercice des libertés fondamentales n'est rencontrée par la Directive litigieuse.

20. Quant à la première exigence, concernant la sécurité juridique obtenue à

³¹ CJUE, arrêt du 27 septembre 2017, affaire C-73/16, *Puškár*, EU:C:2017:725, points 96 et 116

³² Documents COM (2017) 335 final du 21 juin 2017 et SWD (2017) 236 du 21 juin 2017

travers des normes claires³³, les concluants visent la définition d'un intermédiaire qui n'est pas un promoteur et les délais de déclaration de 30 jours par phase. La personne concernée, dans le doute quant à sa qualité et aux actions des autres intermédiaires, demandera au préalable mille et une informations avant de prester le service demandé car elle ne prendra pas le risque de ne pas être en mesure de recueillir toutes les informations utiles dans les 30 jours. Un effet de 'sur-documentation' est provoqué alors qu'il s'avèrera par la suite peut-être inutile. Le coût du service augmente. Cette quadruple obligation concernant les seules opérations transfrontières entrave par sa complexité et ses coûts l'exercice des libertés fondamentales organisées (artt. 49, 56, 63 TFUE), n'est ni justifié ni utile pour promouvoir le Marché unique (artt. 26(1) (2), 113 et 115 TFUE)³⁴. Ce régime, au contraire, y apporte des entraves.

21. Quant aux deuxième et troisième exigences, celles qui s'opposent à une pêche à l'information et demandent que l'on examine d'abord les informations dont on dispose déjà avant d'imposer une nouvelle obligation de déclaration³⁵, les concluants critiquent le manque de proportionnalité des marqueurs.

La Directive litigieuse définit les marqueurs par référence à la notion de 'risque potentiel d'évasion fiscale' qu'elle ne définit pas et se réfère (considérant n° 14) à l'article 6 de la Directive Anti-abus, mais en assimilant de façon erronée et abusive son concept de « dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive » au concept de « montages non authentiques » de cet article 6. Ce aux motifs que les dispositifs deviennent toujours plus complexes et s'adaptent très vite aux contre-

³³ En matière fiscale CJUE (grande chambre), arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, *RPO*, EU:C:2017:174, points 59 et de manière générale CJUE, 5 juillet 2012, affaire C-318/10, *SIAT*, EU:C:2012:415, points 58-59

³⁴ CJUE, 22 décembre 2022, affaire C-83/21, en cause *Airbnb Ireland UC plc e.a.*, EU:C:2022:1018, points 49 à 51 (coûts et obligations comparables à coûts supplémentaires réduits pour des opérations internes et externes à un Etat membre) & point 72 (distinction selon le volume de recettes fiscales sous l'examen de la nécessité pour atteindre les objectifs d'un régime anti-évasion fiscale).

³⁵ CJUE (grande chambre), arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373, points 61 et 63 et 67 confirmé et précisé par CJUE (grande chambre), arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *Etat luxembourgeois c. A e.a.*, EU:C:2020:795

mesures adoptées de sorte que le choix est fait pour des 'indications' sous forme de marqueurs. Ces marqueurs cherchent à détecter une éventuelle présence d'un 'avantage fiscal' par une présomption qui présume en cascade qu'il s'agit du principal motif du dispositif. Les marqueurs constituent des critères généraux prédéterminés sans rapport nécessaire avec des constats factuels dénotant par un lien logique des opérations purement artificielles. Les marqueurs ne sont pas proportionnés à la lumière des objectifs de l'Union et ce tant sous l'angle des libertés fondamentales que sous l'angle du principe général de droit de protection contre des interventions arbitraires et disproportionnées de la puissance publique dans la sphère privée.

22. Quant à la quatrième exigence, celle qui demande de pouvoir contester effectivement la légalité et l'utilité des obligations de déclaration³⁶, les concluants critiquent le recours à certains marqueurs qui obligent à déclarer sans permettre de l'éviter en justifiant que le but principal recherché par le dispositif n'est pas fiscal. Une présomption irréfragable déclenche l'obligation de déclaration, ce qui viole, eu égard aux sanctions dissuasives, l'article 47 de la Charte.

23. Quant à la cinquième exigence, celle qui requiert un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union³⁷, les concluants se réfèrent à ce qu'ils ont exposé dans les parties II.A (subsidiarité et proportionnalité) et II.B (proportionnalité) de leur mémoire. Aucune étude n'objective l'effet escompté par les mesures. A la différence de la Directive DAC, la Directive litigieuse s'organise autour de la présence potentielle d'un avantage fiscal tout court. Ce qui a pour effet de soumettre une multitude de dispositifs transfrontières à des frais qui ne s'appliquent à des opérations internes. Le régime instauré par la Directive litigieuse n'est ni nécessaire ni proportionné pour promouvoir l'objectif du Marché

³⁶ CJUE (grande chambre), arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373, point 73

³⁷ CJEU (grande chambre), arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *Etat luxembourgeois c. A e.a.*, EU:C:2020:795, point 103

unique³⁸. En ce que la Directive litigieuse cherche à dissuader le recours à des pratiques licites qui forment un élément logique dans le libre choix d'exercer des libertés fondamentales ou pas, cette exigence fait manifestement défaut.

24. Quant à la sixième exigence, celle concernant la protection de la vie privée des clients des avocats contre la divulgation du fait d'une consultation et du contenu de l'avis rendu³⁹, il n'y ni nécessité, ni proportionnalité par rapport à l'objectif de promouvoir le Marché intérieur pour une telle *obligation*. Le client qui ne souhaite pas divulguer doit toujours déclarer le dispositif en omettant alors la communication et son contenu. Il introduira alors une déclaration 'abstraite', c'est-à-dire sans mention du fait ni du contenu de la communication avec son avocat mais des caractéristiques du dispositif. Il appartient par contre toujours au juge national d'apprécier si une déclaration *volontaire* par le client de la communication avec son avocat et de son contenu est conciliable avec le droit de cet État membre. Si le droit national n'autorise pas le client à lever le secret professionnel de son avocat au motif de p.ex. éviter tout risque que le client subisse des pressions pour divulguer une telle communication, le but de la Directive demeure atteint par une telle déclaration abstraite. La Directive litigieuse ne peut donc justifier une levée de ce secret professionnel selon la tradition juridique de cet État membre car son objectif sera toujours atteint par la déclaration abstraite. Une telle divulgation devrait alors pouvoir être corrigée par l'administration fiscale nationale avant son échange automatisé avec les administrations fiscales des autres États membres et cette administration fiscale ne saura invoquer la Directive litigieuse pour en faire usage alors qu'en droit national interne un tel usage demeure prohibé.

³⁸ Notons que le considérant 4 de la Directive litigieuse se borne à affirmer mollement que celle-ci « **pourrait** contribuer à lutter contre l'évasion et la fraude fiscales dans le marché intérieur » : on est loin de la nécessité.

³⁹ CJEU (grande chambre), arrêt du 8 décembre 2022, affaire C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies e.a. c. Vlaamse regering*, EU:C:2022:963, points 27-28 ; les concluants précisent ici que selon la déontologie belge des avocats, ils ne peuvent réserver de suite à une demande de leur client de lever leur secret professionnel par rapport à un mandat en cours ou exécuté. Seul un nouveau mandat exprès afin d'accomplir des actes concernant des tiers, qui fait entièrement abstraction des autres mandats antérieurs ou en cours, est admissible déontologiquement selon le droit national belge.

C. Application limitée à la matière de l'impôt des sociétés (première question) – exigences des articles 5(3) et 5(4) TUE et 65(3) TFUE.

25. La Directive Anti-Abus cherche à protéger le Marché intérieur contre la planification fiscale agressive en visant des pratiques d'évasion fiscale à travers des montages « non-authentiques »⁴⁰ (cfr. ses considérants 3 et 4) et limite la nécessité de son champ d'application à l'impôt des sociétés (article 1^{er}).

Le considérant n° 14 de la Directive litigieuse explique que l'impôt des sociétés est très exposé à un effet mondialisation alors que le considérant n° 19 invoque que le régime instauré vise *'l'interaction entre des règles fiscales nationales disparates qui sont ciblés'* et est proportionné en se limitant *'aux dispositifs transfrontières concernant soit plusieurs États membres, soit un État membre et un pays tiers'*. Ce sans référence à la matière des impôts directs (article 115 TFUE) ou à la matière plus spécifique de l'impôt des sociétés qui est concernée par l'article 6 de la Directive Anti-Abus invoqué au considérant n° 14. Tant la Commission que les États membres invoquent une application de la Directive litigieuse à des dispositifs transfrontières dans toutes les matières visées par la Directive DAC.

26. Le régime instauré est onéreux par sa complexité et donc dissuasif par rapport à l'exercice des libertés fondamentales pour réaliser des opérations économiques licites et authentiques si le contribuable a le choix entre une opération interne ou transfrontière⁴¹. L'exigence de proportionnalité de l'article 5(4) TUE concerne l'aptitude et la stricte nécessité de la Directive litigieuse pour atteindre le but poursuivi⁴². Une interprétation stricte s'impose aux directives adoptées en matière d'impôts directs, ce qu'on peut déduire du considérant n° 14 qui dit que les

⁴⁰ On sait depuis la Directive 2015/121 que la Commission refuse de se référer au critère de « purement artificiel » dégagé par la jurisprudence de la cour ; ce refus est en soit problématique, même si, de façon ironique, la version néerlandaise de la directive utilise le mot « kunstmatig », ce qui nous ramène à l'artificialité.

⁴¹ CJUE, 22 décembre 2022, affaire C-83/21, en cause *Airbnb Ireland UC plc e.a.*, EU:C:2022:1018, points 49 à 51 (coûts et obligations comparables à coûts supplémentaires réduits pour des opérations internes et externes à un Etat membre).

⁴² CJUE (grande chambre), 6 septembre 2017, affaires C-643/15 et C-647/15, *Hongrie et Slovaquie c. le Conseil*, EU:C:2017:631, points 206 et 207.

dispositifs transfrontières visés sont les dispositifs qui peuvent aussi être visés par l'article 6 de la Directive Anti-Abus. La Directive litigieuse est critiquable au regard de ces exigences. Sans texte clair et explicite, il ne peut être présumé que le régime instauré par la Directive litigieuse couvre toutes les matières où la Directive DAC a été transposée. Le considérant n° 19 est impuissant à avoir un tel effet.

Il est illogique de réserver une moindre protection des droits fondamentaux des administrés à l'égard des *présomptions* de risques d'évasion fiscale (but recherché par la Directive DAC 6) qu'à l'égard de *présomptions* de risques d'abus (but recherché par l'article 6 de la Directive Anti-Abus). De telles présomptions peuvent par ailleurs être instaurées par des dispositions nationales en application de l'article 6 de la Directive Anti-Abus.

27. A supposer que la Directive litigieuse soit maintenue, son champ d'application ne peut alors demeurer excessif et doit se limiter à la matière la plus exposée à des planifications fiscales « agressives » au travers d'un dispositif transfrontière (article 52 de la Charte) et donc à la matière de l'impôt des sociétés. Les effets du régime mis en place par la Directive litigieuse sont :

- de présumer la présence d'un risque de pratique fiscale abusive sur la base d'un des critères (dits marqueurs) énumérés dans son annexe IV ;
- de présumer en cascade que ce risque est le principal motif ou un des principaux motifs pour mettre en place le dispositif transfrontière ; et
- de justifier ainsi l'obligation de déclaration spontanée par l'administré.

Les obligations imposées impliquent des frais importants. Le défaut d'un seuil minimal en-dessous duquel il y a dispense de déclaration, augmente l'effet perturbateur par rapport aux libertés fondamentales⁴³ et aux droits fondamentaux

⁴³ CJUE, 22 décembre 2022, affaire C-83/21, *Airbnb Ireland UC plc e.a.*, EU:C:2022:1018, point 72 (distinction selon le volume de recettes fiscales sous l'examen de la nécessité pour atteindre les objectifs d'un régime anti-évasion fiscale).

protégés par la Charte. Les amendes administratives sont dissuasives⁴⁴, ce même si l'ampleur de l'avantage fiscal présumé est minime, voir totalement absente. Vu ce régime sévère et la prétention non-documentée de son utilité pour la seule perception de l'impôt des sociétés, il est rappelé aux exigences de l'article 8 de la Charte et sa protection dans un contexte d'échange automatique de données à travers l'article 27 de la Directive DAC. Une application limitée s'impose.

28. L'annexe IV introduit la notion d'avantage fiscal principal – sans toutefois la définir. Cette notion semble permettre de réfuter la présomption d'un avantage fiscal activée par la présence d'un marqueur mais est limitée à certains types de marqueurs. Ce afin de laisser la plus grande application possible aux marqueurs.

Ces mesures empiètent toutefois sur la sphère privée et les données privées et doivent dès lors être justifiées quant à leur proportionnalité et leur nécessité. L'arrêt du 20 décembre 2017⁴⁵ rappelle que la présence d'un montage purement artificiel est à démontrer au cas par cas (§ 60 à 62). Seul un avantage fiscal qui peut constituer à la fois le fruit d'une planification fiscale potentiellement abusive en présence d'un procédé artificiel (article 65 (3) TFUE) répondrait aux critères de proportionnalité rappelés dans l'arrêt du 16 mai 2017⁴⁶. La recommandation du 6 décembre 2012 de la Commission européenne sur la planification fiscale agressive⁴⁷ rappelle que la planification fiscale est une pratique légitime. Tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer rendrait la planification *agressive* si :

a) un montant n'est pas inclus dans la base d'imposition ;

⁴⁴ Et donc de caractère pénal, alors même que le caractère vague des dispositions et notamment des marqueurs paraît ne pas satisfaire à l'exigence de précision requise pour toute incrimination pénale.

⁴⁵ CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, § 60.

⁴⁶ CJUE (grande chambre), arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373

⁴⁷ Commission européenne, *Recommandation de la Commission européenne du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806 final, e.a. le considérant n° 1

- b) le contribuable bénéficie d'une déduction ;
- c) une perte fiscale est enregistrée ;
- d) aucune retenue à la source n'est due ;
- e) l'impôt étranger est compensé.

Le caractère *artificiel* est présent en l'absence de réalité commerciale si :

- a) la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble ;
- b) le montage ou l'ensemble de montages est mis en œuvre d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de ce qui devrait être une conduite raisonnable des affaires ;
- c) le montage ou l'ensemble de montages contient des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler ;
- d) les opérations conclues sont de nature circulaire ;
- e) le montage ou l'ensemble de montages donne lieu à un avantage fiscal considérable, mais cet avantage ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ou dans ses flux de trésorerie ;
- f) le bénéfice escompté avant impôt est négligeable par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté.

Ces critères dénoteraient ensemble des montages agressifs à caractère artificiel.

29. En réponse à la première question préjudicielle, la Directive litigieuse ne peut recevoir application que dans la seule matière de l'impôt des sociétés. Les articles 5(4) TUE, 16(1), 26 (1) (2), 49, 56, 63, 65(3), 113 et 115 TFUE, 7, 8, 20 et 52 de la Charte obligent alors de dire en vertu des articles 277 et 279 TFUE que son annexe IV est inapplicable et d'ordonner qu'à titre de mesure provisoire la Directive litigieuse ne peut s'appliquer que sur la base d'indices dénotant, non une planification fiscale *potentiellement agressive*, mais une planification fiscale artificielle et *potentiellement abusive* tout en réservant l'exception à l'obligation de déclaration par une preuve que l'opération n'a pas un but fiscal principal.

Ces mesures provisoires se cumuleraient alors avec les autres mesures provisoires qui seront proposées ci-après à la Cour concernant les six exigences invoquées dans la partie II.B en réponse à la cinquième question.

III. REPONSES

Il est proposé à la Cour :

- D'annuler et de dire entièrement inapplicable la Directive litigieuse sur base des articles 263 et 277 TFUE et de la violation des articles 2, 5(3), 5(4), 6 TUE, 2(2), 2(5), 6(g), 16(1), 26 (1) et (2), 49, 56, 63, 113 et 115 TFUE et 7, 8, 20 et 52 de la Charte.
- De répondre à la cinquième question que la Directive litigieuse, par l'effet des mesures qu'elle instaure, considérées conjointement, viole les articles 2, 5(4) et 6 TUE, lus ensemble avec les articles 16 (1), 26 (1) (2), 49, 56, 63, 65(3), 113 et 115 TFUE ainsi que les articles 7, 8, 20, 47 à 52 de la Charte, 8 CEDH et 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.
- De prononcer l'inapplicabilité de la Directive litigieuse en son entièreté.

Subsidiairement,

- D'ordonner les mesures provisoires suivantes, ce nonobstant les autres mesures provisoires suggérées par les concluants :
 - D'interdire toute sanction en cas de non-observation des obligations de déclaration ou de notification tant qu'il n'y a pas été remédié aux exigences de termes clairs et précis par rapport aux notions indiquées dans l'arrêt pour pouvoir autoriser une ingérence dans les droits fondamentaux et les libertés fondamentales des intermédiaires et des contribuables concernés (première exigence) et par rapport aux mesures provisoires ordonnées (autres exigences).
 - D'exclure du champ d'application des obligations de déclaration ou de

notification les dispositifs transfrontières (i) hors la présence d'indices qui font présumer un recours à des éléments artificiels ou abusifs, (ii) envers des intermédiaires qui ne sont pas des promoteurs et qui ne prestent pas pour le dispositif transfrontière de services indispensables qui leur permettent de prendre connaissance ou de réclamer la communication de toutes les informations nécessaires pour les besoins de leurs obligations de déclaration, et (iii) la divulgation des informations qui ne se justifient pas par rapport à la nécessité et l'efficacité de pouvoir prendre des mesures afin de lutter contre ces éléments artificiels ou abusifs (cinquième exigence).

- D'autoriser les intermédiaires et les contribuables concernés (les administrés) à contester la validité et la nécessité de l'obligation de déclaration et l'ampleur des informations demandées par rapport à toutes les obligations qui découlent de la Directive litigieuse (deuxième, troisième et quatrième exigences) et d'interdire toute sanction à caractère pénal s'il existait un doute raisonnable quant à la présence de cette obligation ou à son caractère valide et nécessaire.
 - De dire inapplicable toutes les obligations de déclaration ou de notification des avocats envers leurs clients et de leurs clients par rapport aux conseils donnés ou reçus concernant des dispositifs transfrontières. Si une déclaration est faite volontairement, d'autoriser l'exclusion selon le droit national de l'identité de l'avocat et le contenu du conseil donné et la substitution par une déclaration qui en fait abstraction (sixième exigence).
- De répondre en ordre subsidiaire à la première question sur base des articles 263 et 277 TFUE et de la violation des articles 5(4) TUE, 16(1), 26 (1) et (2), 49, 56, 63, 65(3), 113 et 115 TFUE, 7, 8, 20 et 52 de la Charte et en application de l'article 279 TFUE :
- de limiter le champ d'application de la Directive litigieuse à la matière de l'impôt des sociétés et la dire inapplicable dans les autres matières,
 - de dire l'annexe IV inapplicable et d'ordonner comme mesure provisoire

que les obligations de déclaration maintenues doivent se conformer au texte des recommandations du 6 décembre 2012 de la Commission européenne relative à la planification fiscale agressive et être subordonnées à la présence d'éléments permettant de présumer un caractère artificiel.

Bruxelles, le 9 février 2023,

Respectueusement,

Pour les concluants,

Philippe Malherbe,
avocat

Inventaire :

A. Les pièces déposées avec la requête introductive d'instance :

1. a et b Preuves des qualités d'avocats des concluants sub 2 et 3.
2. Preuve de la publication au BCE en application de l'article 702 C.jud. de la qualité du concluant 2 de mandataire générale de la concluante sub 1.
3. Statuts de la concluante sub 1.
4. Liste des membres de la concluante sub 1.

B. Le mémoire en réponse déposé devant la juridiction de renvoi.

C. Articles

1. Commission européenne, *Recommandation de la Commission européenne du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806 final
2. J. MALHERBE, 'The European Union Directive (DAC6) Compelling Advisors to Report Transnational Tax Schemes', *Tax Management international journal*, TMIJ 3, 13 mars 2020, p. 10, partie C. Legal Basis.
3. Daniel W. BLUM et Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 6, Journals IBFD & Part 2, *l.c.*, nr. 7, p.313-319.