

COUR CONSTITUTIONNELLE
Affaire n° 7443N - jointe à l'affaire n° 7429N

MEMOIRE COMPLÉMENTAIRE
(Traduction libre)

POUR :

1° L'association de fait **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**, CBE n° 0849.845.506, ayant son siège à 1000 Bruxelles, Avenue du Port 86 C, boîte 419, représentée en application de l'article 703 C.jud. par son mandataire général, Monsieur Paul VERHAEGHE, belge, domicilié à 1083 Bruxelles, avenue de Villegas, 6, auprès duquel il est fait élection de domicile,

2° Monsieur **Paul VERHAEGHE**, (..).

3° Monsieur **G.D. GOYVAERTS**, (..).

Les demandeurs ;

Qui élisent domicile chez leur conseil, Me Philippe Malherbe, avocat, avenue Louise 65, boîte 11, 1050 Bruxelles.

CONTRE :

La **Région flamande**, représentée par le Gouvernement flamand en la personne du Ministre flamand des Finances et du Budget, Monsieur Matthias Diependaele, dont le cabinet est établi à la Place des Martyres 7, 1000 Bruxelles.

Partie défenderesse ;

Avec conseil, Me Mark Delanote, avocat, Vuurgatstraat 51, 3090 Overijse.

Table du contenu

I.	L'ORDONNANCE DU 21 DECEMBRE 2022	2
II.	MOTIVATION COMPLEMENTAIRE.....	5
<i>F.6</i>	<i>L'ARRET DU 8 DECEMBRE 2022.....</i>	<i>5</i>
a)	Analyse de l'arrêt.....	5
-	En son contexte européen.....	5
-	En son contexte belge.....	10
b)	Les obligations imposées à des avocats.....	11
c)	Les obligations imposées à d'autres intermédiaires, qui ne sont pas les clients d'avocats.....	17
d)	Les obligations imposées aux clients d'avocats.....	18
III.	LA DEMANDE RECONVENTIONNELLE DE MAINTENIR LES EFFETS.....	22
IV.	ADAPTATION DU DISPOSITIF.....	23

I. L'ORDONNANCE DU 21 DECEMBRE 2022

1. L'ordonnance du 21 décembre 2022 invite les parties à faire part de leur point de vue sur les conséquences, pour les recours en annulation, de l'arrêt de la Cour de justice du 8 décembre 2022 dans l'affaire C 694/20.

La transposition flamande de la Directive litigieuse impose aux avocats-intermédiaires, aux autres intermédiaires et aux contribuables concernés diverses obligations qui vont, à certains égards, au-delà des dispositions de la Directive litigieuse.

L'arrêt du 8 décembre 2022 a évalué les droits fondamentaux protégés par les articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte et justifie à partir de ces droits fondamentaux une protection spécifique du secret professionnel de l'avocat en vertu de la confiance légitime que leurs clients devraient avoir dans le fait que leur avocat ne peut pas divulguer à des tiers sans leur consentement l'existence et le contenu de leurs communications.

Le secret professionnel de l'avocat est d'ordre public en droit belge et ne peut être levé par leurs clients. Les règles déontologiques auxquelles sont soumis les membres de la BATL ne leur permettent donc pas de réserver une suite à une demande de leurs clients de divulguer à des tiers l'existence et le contenu d'une communication antérieure avec leur client. Le Mémoire complémentaire aborde cette problématique.

La BATL n'est pas un Ordre d'avocats. La position prise par la BATL dans son Mémoire complémentaire est subordonnée, en ce qui concerne les devoirs déontologiques de ses membres, aux positions prises à la suite de cet arrêt par *l'Ordre des Barreaux flamands* dans la présente affaire, ainsi que dans les transpositions bruxelloise et fédérale, et par *l'Ordre des Barreaux francophones et germanophone* dans les quatre autres transpositions.

L'arrêt du 8 décembre 2022, dans la lecture qui en est faite par les concluants, ne fournit aucun élément permettant de conclure qu'une protection plus large du secret professionnel des avocats selon le droit national serait incompatible avec le but de la Directive litigieuse de porter à la connaissance des administrations fiscales, à un stade plus précoce, des informations relatives à des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs sur le plan fiscal.

2. Les concluants maintiennent dans leur intégralité les première à troisième questions préjudicielles qui portent sur la compatibilité de la Directive litigieuse avec le droit primaire de l'Union européenne. Le recours en annulation vise, par une application combinée des articles 10, 11, 170 § 1 et 172 de la Constitution et des normes européennes, à annuler les dispositions du Décret litigieux.

L'Union européenne n'a pas la compétence d'imposer en matière de fiscalité directe des mesures ayant des effets d'harmonisation qui ne se justifient pas dans une perspective de promouvoir le Marché Intérieur. A la page 59 de la requête, il est motivé qu'en application de ces articles de la Constitution, combinés avec les articles 2, 5 (3) TUE et 115 TFUE, la Directive litigieuse dépasse les compétences que l'Union européenne a en la matière.

A la page 61 de la requête, en application de ces articles de la Constitution, combinés avec les articles 5, paragraphe 4, TUE, 26 (2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 du TFUE, il est

soutenu qu'en matière d'impôt sur le revenu des sociétés seul, il peut éventuellement y avoir une justification proportionnée pour des obligations de déclaration.

Aux pages 68-70 de la requête (§§ 59 et 62), il est soutenu en application de ces articles de la Constitution, combinés avec les articles 6 TUE, 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE, qu'en l'absence d'un lien de causalité entre les éléments imposant des obligations de déclaration et la présence d'un élément non-authentique, la Directive litigieuse fait obstacle au but du Marché Intérieur (les libertés fondamentales) et constitue donc une violation directe des Traités. Elle ne peut donc justifier les atteintes portées aux droits fondamentaux protégés par les articles 10, 11, 22 et 29 de la Constitution, auxquels s'ajoutent les articles 6 TUE, 16 (1) TFUE, 7, 8 (1), 20, 52 de la Charte et l'article 8 de la CEDH en raison d'une violation indirecte par un manque d'efficacité pour promouvoir le but des libertés fondamentales dans le Marché Intérieur.

L'arrêt du 8 décembre 2022 est pertinent pour la suite de cette discussion, en ce qu'il reconnaît les effets de la Directive litigieuse sur les droits fondamentaux des clients des avocats protégés par l'article 8 de la CEDH et l'article 7 de la Charte et confirme donc la nécessité d'un examen au regard des exigences de l'article 52 de la Charte (voir §§ 27 - 31 de l'arrêt du 8 décembre 2022), y compris l'exigence d'efficacité pour atteindre le but de la norme (promouvoir le Marché Intérieur).

Ce faisant, l'arrêt du 8 décembre 2022 indique toutefois de ne pas examiner l'efficacité de l'obligation de notification par des avocats à des tiers, car cette obligation devrait déjà être annulée pour l'absence de stricte nécessité de l'introduire (§ 46 de l'arrêt du 8 décembre 2022). Un test d'efficacité en application de l'article 52 de la Charte est sollicité par les sections IV.B.3 et 4 du recours en annulation (pp. 62 - 69) et est étayé par les sections VI.B.3 et 4 du recours en annulation (pp. 98 - 106) et du Mémoire en réponse dans les sections IV.B.3 et 4, VI.B.3 à 5 correspondantes.

L'arrêt du 8 décembre 2022 a pour conséquence que, aux fins de l'examen de ces points, ce critère de l'effectivité des obligations introduites par la Directive litigieuse ne peut être ignoré en ce qui concerne la promotion effective des libertés fondamentales par les effets de la Directive litigieuse.

3. Ensuite, le recours en annulation vise à obtenir la nullité du Décret litigieux (et par ailleurs devant la Cour de justice, la non-application de la Directive litigieuse ex-art. 277 TFEU) (sections IV.C à E) en raison d'une violation directe de diverses dispositions de la Charte des droits fondamentaux par la non-conformité de la Directive litigieuse aux exigences de l'article 52 de la Charte. Ce faisant, le recours en annulation se réfère dans chaque cas aux liens avec les articles 10, 11, 170 § 2 et 172 de la Constitution et les articles de la Constitution qui accordent une protection similaire à ces droits fondamentaux (voir p. 76, § 67) pour demander la nullité des dispositions du Décret litigieux.

Ces arguments juridiques ne contiennent aucune référence à l'article 8 de la CEDH - article 7 de la Charte. L'arrêt du 8 décembre 2022 n'a pas de conséquences sur cette partie du recours en annulation contre le Décret litigieux concernant des droits fondamentaux.

4. L'arrêt du 8 décembre 2022 a un impact sur les arguments des concluants visant l'annulation de dispositions spécifiques du Décret litigieux (article 5, 2°, points 19 à 23 et

articles 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 et 29) en ce qu'elles s'appliquent au secret professionnel des avocats et aux droits fondamentaux de leurs clients. L'arrêt permet de ne plus justifier, au regard du droit de l'Union, diverses obligations introduites par le Décret litigieux. En conséquence, la motivation pour la quatrième question préjudicielle proposée et cette question elle-même changent.

Le Mémoire complémentaire forme une nouvelle section F.6, qui forme une suite à la discussion dans la section F.5 (p. 151 et suivantes) du Mémoire en réponse. Les implications pour le maintien des effets qui est revendiquée par la Région flamande sera examinée par après.

Le dispositif du Mémoire en réponse est intégralement remplacé en ce qui concerne la quatrième question préjudicielle proposée et des éléments tout à fait subsidiaires sont ajoutés au dispositif concernant le secret professionnel des avocats.

5. Le principal effet de l'arrêt du 8 décembre 2022 dans la lecture préconisée par les concluants est que dans la déclaration à l'administration fiscale par le client d'un avocat, qui est soit un autre intermédiaire, soit un contribuable concerné, ni l'existence ni le contenu d'une consultation avec un avocat ne doivent ni ne peuvent être déclarés.

Si, selon la tradition interne belge, des lettres confidentielles des avocats ne peuvent ni être produites en justice par les clients ni être utilisées par l'administration, ce contenu ne peut pas non plus servir à une mesure administrative comme dans la présente cause.

Le Mémoire complémentaire conclut que ni la Directive litigieuse ni le Décret litigieux ne peuvent exiger que les avocats doivent déclarer, à la demande de leur client, qu'un avocat est déjà intervenu ou le contenu de ses communications avec les clients. En effet, le client peut déclarer lui-même ou s'en remettre à un non-avocat pour ce faire.

L'information ainsi communiquée en violation de la tradition interne belge aux administrations fiscales belges, ne peut donc pas non plus être prises en compte par ces dernières et devraient être écartée d'office de la base de données avant que celle-ci ne soit automatiquement échangée avec les autres États membres.

À cette fin, par analogie avec l'arrêt du 8 décembre 2022, les concluants soutiennent qu'il n'y a pas de nécessité, pour la réalisation du but de la Directive litigieuse de ne pas appliquer la protection plus large octroyée par le droit national.

6. Dans son arrêt du 15 septembre 2022¹, la Cour a pu se référer à l'arrêt du 6 juin 2019 de la Cour de justice². Dans cet arrêt, la Cour de justice a jugé que les conseils fournis par des avocats aux autorités publiques ne pouvaient pas faire l'objet d'un appel obligatoirement public d'offre parce que les conditions de l'intervention demandée seraient autrement connues du public (§37). Les concluants ne voient donc pas pourquoi une application différente pourrait être donnée au secret professionnel à l'égard des clients privés et sa divulgation.

Après tout, une telle divulgation ne peut jamais être strictement nécessaire pour atteindre

¹ C.C., 15 septembre 2022, n° 103/2022, considération B.25.3

² CJUE, 6 juin 2019, C-264/18, *P.M.*, points 35 et 37

le but de la norme, car les clients qui ne souhaitent PAS divulguer l'existence et le contenu de la communication ont le droit de faire une déclaration abstraite. En ce qui concerne les transpositions belges, la déclaration abstraite devrait être la règle pour toute déclaration à une autorité et la diffusion ultérieure de cette déclaration entre des autorités.

II. MOTIVATION COMPLÉMENTAIRE

F.6 L'ARRET DU 8 DECEMBRE 2022.

a) Analyse de l'arrêt

- En son contexte européen.

7. Les dispositions d'une directive ou d'un règlement qui ne font pas l'objet d'une question préjudicielle bénéficient de la présomption de conformité au droit primaire de l'Union européenne lorsque la Cour de justice répond à cette question préjudicielle.

Dans les limites de la saisine imposée par la question préjudicielle, la Cour de justice devait interpréter les articles 7 et 47 de la Charte sous l'angle de la présomption de conformité au droit primaire de l'Union de l'obligation de déclaration des avocats et de leurs clients et de l'obligation de notification des avocats-intermédiaires à leurs clients.

L'arrêt du 8 décembre 2022 dans l'affaire C-694/20 doit donc être lu avec une prudence particulière quant à la validité de la Directive litigieuse et des obligations spécifiques imposées aux avocats-intermédiaires et à leurs clients. Ceci d'autant plus dans l'attente des réponses aux questions préjudicielles posées dans les affaires C-398/21 et C-623/22.

Cette première question a été posée par le Conseil d'Etat français et concerne l'application des articles 7 et 47 de la Charte aux obligations de déclaration et de notification des avocats et de leurs clients. Les questions dans l'affaire C-623/22 ont été posées par la Cour³ et concernent la validité de la directive litigieuse sur des points autres que le secret professionnel de l'avocat, mais s'y rapportent indirectement.

8. Nonobstant la saisine limitée et la présomption de conformité au droit primaire de l'Union des dispositions non couvertes par la question préjudicielle, l'arrêt contient des considérations de principe qui vont au-delà de cette question préjudicielle :

§ 19 : S'agissant de l'obligation de notification de l'avocat à son client, la relation de confiance entre l'avocat-intermédiaire et son client s'oppose à ce que ce dernier doive révéler à des tiers, notamment à l'administration fiscale, qu'il a consulté un avocat.

⇒ A la lumière des considérations plus loin dans l'arrêt (§39), le fait de la consultation et son contenu sont visés. Il s'agit d'une appréciation de principe - Le terme de condamnation est-il plus approprié ? - des obligations de déclaration imposées aux clients des avocats. En l'absence d'une obligation explicite dans les libellés de la Directive litigieuse, cette considération interprète ainsi la Directive litigieuse

³ C.C., 15 septembre 2022, n° 103/2022

de cette manière.

- ⇒ Les transpositions nationales qui imposent des obligations de déclaration ne peuvent pas s'appuyer sur la Directive litigieuse pour les appliquer également aux clients des avocats.
- ⇒ Il y a un effet logique vers les obligations de déclaration propres des avocats⁴.

§§ 21 - 24 : Des avocats peuvent *en principe* être soumis à une obligation de déclaration pour tous les types déclarables de dispositifs transfrontières, soit en tant que promoteur, soit en tant qu'intermédiaire.

- ⇒ Le choix des mots "en principe" doit être compris comme une réserve sur la validité de l'obligation de déclaration (voir § 19), puisque la question posée ne concernait que l'obligation de notification à des personnes qui ne sont pas des clients de l'avocat.
- ⇒ Cette considération fait abstraction des règles nationales régissant le périmètre de la profession d'avocat à l'intérieur duquel on agit en tant qu'avocat.

§ 46 : La Cour de justice émet une réserve claire quant à l'aptitude factuelle d'une obligation de notification pour des avocats envers des tiers afin de contribuer à la lutte contre la planification fiscale agressive et d'éviter le risque d'évasion et de fraude fiscales. Malgré cela, la Cour n'examine pas cette exigence plus avant parce que cette obligation n'est pas jugée strictement nécessaire.

- ⇒ Comme l'ont déjà souligné les concluants, ce passage est important à la lumière de leurs griefs de principe concernant l'efficacité de la Directive litigieuse à promouvoir effectivement le fonctionnement du Marché Intérieur et son impact sur les compétences de l'Union européenne en matière de fiscalité directe et de fiscalité indirecte non issue du droit de l'Union.
- ⇒ Ce passage ne peut être compris comme une confirmation implicite de la validité du devoir de notification à l'égard des clients (voir §§ 19 et 21-24).

9. En ce qui concerne le secret professionnel de l'avocat en vertu du droit national et l'obligation de notifier à des personnes autres que leurs clients, l'arrêt considère :

§ 27 : L'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accorde une protection *renforcée* aux échanges d'informations entre avocats et leurs clients ainsi qu'à la confidentialité du contenu et de l'existence du conseil juridique. Les clients peuvent raisonnablement s'attendre à ce qu'il reste privé et confidentiel tant qu'ils n'autorisent pas leur avocat à le divulguer à qui que ce soit.

- <-> En droit interne belge, la levée du secret professionnel ne peut pas être accordée. Dans d'autres États membres, elle peut l'être. En interprétant la Charte, la Cour de justice retient l'ensemble des traditions juridiques nationales. Ce passage ne peut être interprété à l'encontre du droit interne belge qui offre une protection plus large.

⁴ Ces obligations n'ont pas de sens car ils ne peuvent rien faire sans l'accord de leur client (cf. § 40 de l'arrêt du 8 décembre 2022).

§ 28 : L'article 7 de la Charte confère au moins la même protection que l'article 8 de la CEDH. Il accorde ainsi une protection spécifique au secret professionnel de l'avocat car les avocats ont une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables. À cette fin, ces derniers doivent être libres de choisir un avocat qui doit être en mesure de leur fournir des conseils juridiques indépendants avec loyauté à l'égard de son client.

⇒ Les concluants comprennent le terme "protection spécifique" par comparaison avec les autres professions que celle de l'avocat⁵. La Cour a peaufiné ce point dans l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 par la quatrième question préjudicielle.

§§ 29 & 31 : Il y a une ingérence directe dans les communications entre avocats et clients par la Directive litigieuse et une ingérence indirecte dans la mesure où les intermédiaires tiers doivent signaler l'identité et la consultation d'un avocat aux autorités fiscales.

⇒ Les concluants demandent qu'en raison de ces ingérences, si l'existence et le contenu de ces communications sont déclarés, l'arrêt à intervenir ordonne que les administrations fiscales belges devraient automatiquement les écarter de la base de données, de préférence avant que ces données ne soient automatiquement échangées.

§ 39 : L'article 8 bis, paragraphe 5, de la Directive litigieuse ne peut être interprété comme instaurant une obligation, et encore moins une autorisation, pour l'avocat-intermédiaire de partager sans le consentement de son client le contenu de ses communications avec d'autres intermédiaires, de sorte que ces autres intermédiaires ne peuvent être considérés de fournir de leur propre initiative de telles informations à l'administration fiscale.

⁵ Les concluants se réfèrent au discours de M. K. Lenaerts, Président de la Cour de justice, prononcé le 20 janvier 2023 à l'occasion de la rentrée solennelle de l'Ordre français des avocats de Bruxelles, dans lequel il a indiqué que, tant en ce qui concerne des réfugiés (des refoulements) que le mandat européen d'extradition, la Cour de justice a estimé que l'on ne pouvait raisonnablement attendre des justiciables qu'ils soient en mesure de contester ces mesures sans l'assistance d'un avocat (CJUE (grande chambre), 22 février 2022, aff. C-562/21 et C-563/21, X et Y, EU : C:2022:100 et CJUE (Grande Chambre), 8 novembre 2022, affaires C-704/20 et C-39/21, Secretary of State for Justice and Security c. C et D ; X c. Secretary of State for Justice and Security, EU:C:2022:858). Le rôle de l'avocat – formant une partie du fonctionnement de l'État de droit avec l'exigence correspondante d'indépendance qui en découle qui est similaire à celle dont les juges ont besoin pour exercer leur rôle dans ce cadre - est considéré à cet égard de fournir un dossier factuel sur la base duquel le juge national peut ensuite motiver les violations du droit de l'Union applicables - éventuellement soulevées d'office -, sans que le juge national doive être considéré comme ayant un devoir actif de recueillir lui-même ces faits aux fins de l'application du droit de l'Union. Cette mission spécifique de l'avocat dans le fonctionnement de l'État de droit justifie une protection spécifique, ce aussi avant même la naissance d'un litige, comme a pu le retenir l'arrêt du 8 décembre 2022 qui complète, en matière de protection de leur secret professionnel, le précédent arrêt de principe du 26 juin 2007 sur l'importance du secret professionnel des avocats et les garanties qu'il offre pour l'exercice indépendant de leur profession (CJUE (grande chambre), 26 juin 2007, affaire C-305/05, OBFGBelgique, EU:C:2007:383). La version transcrite de ce discours n'était pas encore disponible / n'avait pas encore été portée à la connaissance des concluants à la date du dépôt de leur Mémoire complémentaire.

§ 40 : L'article 7 de la Charte n'est pas violé si l'avocat ne peut être obligé d'accomplir des actes sans le consentement de son client.

⇒ Comment donc peut-il y avoir une obligation propre de déclaration valable pour les avocats lorsqu'ils agissent dans le cadre de leur profession mais dépendent toujours du consentement de leur client pour déclarer ? A une telle demande de la part de son client de déclarer lui-même, l'avocat belge ne peut réserver une suite selon le droit interne belge.

§§ 47 - 52 : Les autres intermédiaires ont leurs propres obligations de déclaration, qui sont étrangères à celles des avocats. Ces derniers sont, en règle générale, exemptés des obligations de déclaration. L'intermédiaire exempté doit notifier sans délai son client de ses obligations de déclaration. L'avocat ne peut donner suite à une demande de renseignements sans le consentement de son client. Les autorités fiscales peuvent demander des renseignements supplémentaires au contribuable concerné, qui peut alors se tourner vers son avocat pour demander son appui.

§ 56 : Le but de la Directive litigieuse n'est pas de contrôler si les avocats-intermédiaires agissent dans les périmètres de leur profession mais si des informations sont fournies aux autorités compétentes.

⇒ L'effet dissuasif recherché sur la prestation de services par les avocats par le biais de l'obligation de notification que la Région flamande a invoquée est incompatible avec ce but.

§ 59 : L'article 8 bis ter, paragraphe 5, de la Directive litigieuse viole l'article 7 de la Charte en ce qu'il prévoit, en substance, que l'avocat-intermédiaire soumis au secret professionnel est tenu de notifier ses obligations de déclaration à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client.

§ 61 e.s. : L'article 47 de la Charte exige pour son application un lien avec un procès. La brièveté des délais de déclarer après les phases de conception et de mise à disposition ne permet pas un tel lien.

<-> La CJUE n'aborde donc pas des obligations de déclaration découlant du début de la mise en œuvre et du suivi du dispositif transfrontière déclarable. Cela conduit-il à une application possible de l'article 47 de la Charte à ces obligations de déclaration ? Qu'en est-il des demandes de renseignements que l'administration peut formuler à la suite d'une déclaration ? N'y a-t-il pas un lien inextricable avec l'article 47 de la Charte / 6 CEDH en présence d'une obligation de faire quelque chose ?

Dans l'arrêt du 15 septembre 2022⁶, la Cour a jugé que les conseils juridiques fournis par des avocats ont intrinsèquement pour but d'éviter un différend susceptible de déboucher sur un litige. En présence de sanctions dissuasives en cas de manquement d'un client à une obligation de déclaration, le conseil donné sur un dispositif déclarable est toujours intrinsèquement et inextricablement lié à un conflit.

⁶ C.C., 15 septembre 2022, n°103/2022, attendu B.51

10. L'arrêt du 8 décembre 2022 ne confère aucun effet à la Directive litigieuse qui pourrait avoir pour effet d'accorder plus ou moins de protection en droit interne au secret professionnel de l'avocat. Il considère ce secret professionnel comme une donnée qui détermine l'application de la protection accordée par les articles 8 CEDH - 7 de la Charte.

Le principal effet de l'arrêt est donc que les transpositions nationales qui portent atteinte à ce secret professionnel national ne peuvent plus s'appuyer sur une interprétation de la Directive litigieuse pour les obliger ou les autoriser à le faire.

Dans le périmètre de la profession d'avocat telle qu'elle existe en droit interne, il ne peut y avoir d'obligation de notification de la part de l'avocat à l'égard des tiers. Ni l'obligation de déclaration des avocats, ni l'obligation de notification à l'égard des clients n'ont été abordées.

De cette interprétation de la Directive litigieuse par l'arrêt du 8 décembre 2022, on peut déduire, implicitement mais certainement, que ni les tiers, ni les clients des avocats, ni les avocats ne peuvent être obligés de déclarer l'existence et le contenu des conseils juridiques fournis par un avocat.

11. Il est curieux pour les concluant que la protection renforcée accordée par la CrEDH dans l'arrêt du 9 avril 2019⁷ soit motivée par le rôle des avocats d'assister les justiciables en leur fournissant un conseil indépendant (article 6 CEDH - article 47 de la Charte) pour ensuite lire dans l'arrêt du 8 décembre 2022 que toutes les communications entre avocats et clients relèvent de la seule protection de l'article 8 CEDH. Les concluant voient mal pourquoi les articles 7 et 47 de la Charte reçoivent ainsi une application distincte. Pour eux, il s'agit, avec l'article 8 de la Charte qui protège les données, d'un seul et même ensemble de droits fondamentaux qui sont violés par l'obligation de déclarer.

L'auteur D. GARABEDIAN, également professeur de droit fiscal et avocat à la Cour de cassation belge, considère⁸ l'arrêt de la Cour de justice du 26 juin 2007 comme un précédent⁹ dans la discussion sur la présence ou l'absence d'une raison impérieuse pouvant affecter, voire abolir, le secret professionnel propre aux avocats. Le considérant 32 de cet arrêt affirme qu'il est impossible pour l'avocat de remplir sa fonction fondamentale dans un État de droit, garantie par l'article 6 de la CEDH, s'il est obligé de divulguer des informations obtenues lors d'un entretien avec un client au sujet de ce litige.

Céder l'obligation de déclaration à quelqu'un d'autre (plus précisément au contribuable concerné qui, en outre, n'est peut-être pas un client de l'avocat mais qui devrait néanmoins être en mesure d'obtenir toutes les informations nécessaires de la part de cet avocat) ne semble pas être moins proportionné ou plus conciliable avec le rôle fondamental que les avocats remplissent dans un État de droit tel que protégé par l'article 6.3 de la CEDH.

La Cour de justice a bien précisé dans cet arrêt (points 35 et 36) qu'il peut être proportionné de soumettre les avocats à l'obligation de divulgation prévue à l'article 2,

⁷ CEDH, 9 avril 2019, *Altay c. Turquie* n°. 2, ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49

⁸ D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Contribution au séminaire ERA du 16 mai 2019.

⁹ CJUE (Grande Chambre), 26 juin 2007, C-305/05, *OBFG c. Belgique*, EU:C:2007:383

point a), paragraphe 5, de la directive 91/308 relative au blanchiment de capitaux, dans la mesure où ils assistent leurs clients dans la préparation ou l'exécution des actes énumérés à l'article 2, point a), paragraphe 5, de cette directive et à condition que cela n'implique en aucune manière une obligation de divulguer des *conseils*, y compris des conseils donnés en dehors du contexte d'un litige.

12. Signaler le client l'existence d'une obligation de déclaration qui l'expose à des sanctions dissuasives s'inscrit dans un contexte intrinsèquement conflictuel lorsque le client ne déclarera pas ou mal. Si un litige survient ultérieurement concernant la déclaration de ce dispositif ou du dispositif lui-même avec l'administration fiscale ou des tiers, l'avocat ne pourra plus intervenir et les droits de la défense du client seront ainsi violés¹⁰.

Les concluants pointent également du doigt que l'exclusion de l'application de l'article 47 de la Charte n'est motivée dans l'arrêt du 8 décembre 2022 qu'à partir des deux premières phases. Qu'en est-il alors des obligations de déclaration pour les phases de la mise en œuvre du dispositif et des avis concernant son suivi ?

Enfin, les concluants soulignent qu'étant donné que l'administration peut poser des questions supplémentaires à la suite d'une déclaration, la déclaration elle-même est par nature potentiellement conflictuelle. Cela entre autres par la brièveté des délais de déclaration, la quantité d'informations qui doivent être communiquées ainsi que l'exigence de sanctions dissuasives en cas de déclaration avec des manquements ou tardive, tout comme en cas d'absence de déclaration. Par conséquent, dans le cas spécifique de la Directive litigieuse et du Décret litigieux, il existe un lien étroit entre les articles 6 et 8 de la CEDH / 7, 8 et 47 de la Charte en ce qui concerne toutes les obligations de déclaration.

- En son contexte belge.

13. La Directive litigieuse ne permet pas à ses transpositions nationales de restreindre le secret professionnel de l'avocat tel qu'il existe en droit interne belge. Des telles transpositions nationales ne peuvent plus se justifier sur base de la Directive litigieuse.

Par conséquent, le Décret litigieux doit se justifier sur la base des normes internes pour l'ensemble des obligations qu'il impose aux avocats et à leurs clients et pour les effets qui vont ainsi à l'encontre de la tradition interne belge en matière de secret professionnel de l'avocat. Ces obligations concernent notamment :

- L'application d'obligations de déclaration par phase sans distinction à tous les intermédiaires pour les dispositifs transfrontières répondant à au moins un marqueur (**article 5, 2^o, points 19 à 23**).
- Sur une base trimestrielle pour les dispositifs commercialisables (**article 12**).

¹⁰ J. TAQUET, P. VERHAEGHE, *DAC6 Directive and Attorney's Professional Secrecy : Analysis of the Opinion of AG RANTOS in Case C-694/20 : A critical analysis under European, French and Belgian Law – Part I : The incompatibility with European, French and Belgian Law of precluding the protection under Article 47 of the Charter for legal counsel given by attorneys - Part II : The legal professional privilege in the common constitutional tradition and the requirements under article 52 of the Charter for restricting fundamental rights*, 3 et 4 novembre 2022, Kluwer International Tax Blog.

- Soumettre l'exercice du droit de s'exonérer à plusieurs conditions non contenues dans la Directive litigieuse, sous réserve de l'obligation de notifier les autres intermédiaires ou le contribuable concerné (**article 14 insérant l'article 11/6 §1**).
- La levée du secret professionnel par le contribuable concerné (**article 14 insérant l'article 11/6 § 2**).
- L'exclusion du droit à l'exonération dans la déclaration périodique des dispositifs commercialisables (**article 14 insérant l'article 11/6 § 3**).
- Le transfert de l'obligation de déclaration entre intermédiaires, clients ou pas, en fonction de la production de la preuve de la notification du droit de s'exonérer à d'autres intermédiaires (**article 15**).
- Faire dépendre l'obligation de déclaration des intermédiaires de la présentation de la preuve de la déclaration par un autre intermédiaire (**article 17**).
- Le transfert de l'obligation de déclaration au contribuable concerné, normalement le client en l'absence d'intermédiaires, mais quand le contribuable concerné qui doit déclarer en premier lieu dans l'ordre de déclaration, n'est celui à qui l'intermédiaire a notifié son droit à s'exonérer (**articles 14 et 18**).

Les implications pour le Décret litigieux sont examinées ci-dessous du point de vue des avocats, des autres intermédiaires qui ne sont pas des clients et des clients des avocats (intermédiaires ou contribuables concernés).

b) Les obligations imposées à des avocats.

14. D'une manière générale, les concluants remarquent qu'il n'y a pas de motifs suffisants pour justifier que le Décret litigieux introduise des obligations qui limitent le secret professionnel de l'avocat. L'arrêt du 8 décembre 2022 - et la jurisprudence antérieure de la Cour - ont confirmé que la fonction d'avocat dans une société démocratique s'oppose en principe à des obligations de déclaration. Les avocats se trouvent donc objectivement dans une situation différente de celle des autres intermédiaires et ne peuvent donc pas être soumis à un traitement égal. Les travaux préparatoires du Décret litigieux ne fournissent pas de justification proportionnée à cet égard (voir le Mémoire en réponse, points IV.F et VI.F).

L'arrêt du 8 décembre 2022 donne une interprétation de la Directive litigieuse qui est incompatible avec une obligation de déclaration qui est propre à un avocat. Ceci lorsque l'avocat agit dans le périmètre de sa profession. Il s'agit d'une déduction logique des considérations selon lesquelles un avocat ne peut faire de déclaration sans le consentement de son client (§§ 39 et 40) et le client ne peut à son tour pas être obligé de déclarer l'existence et le contenu de ses communications avec son avocat (§ 19).

Seuls les actes accomplis par un avocat en son nom propre ne relèvent pas du cadre normal de ses activités (le périmètre) dans la tradition interne belge, comme la Cour constitutionnelle a pu l'indiquer dans l'arrêt du 24 septembre 2020 (considérant B.16) et le réaffirmer dans l'arrêt du 17 décembre 2020 :

“Il ressort clairement des articles 5, § 1er, 28°, 47, 52 et 53 de la loi attaquée que seules les informations connues de l'avocat dans les matières énumérées à l'article 5, § 1er, 28°, en dehors de sa mission spécifique de défense et de représentation en justice et de celle de conseil juridique, échappent à l'obligation de secret

professionnel et peuvent être portées à la connaissance de la CTIF, par l'intermédiaire du bâtonnier.

En revanche, toutes les informations connues de l'avocat dans le cadre de l'exercice des activités essentielles de sa profession, y compris dans les matières énumérées à l'article 5, § 1er, 28°, précité, à savoir l'assistance et la défense en justice du client, ainsi que le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire, demeurent couvertes par le secret professionnel et ne peuvent être portées à la connaissance de la CTIF par l'intermédiaire du bâtonnier – sauf dans les trois cas énumérés à l'article 53, in fine.“

L'obligation de déclaration n'est proportionnellement justifiée que pour les actes accomplis en dehors du périmètre de la profession. L'arrêt du 8 décembre 2022 confirme implicitement mais certainement cette jurisprudence de la Cour réaffirmée par l'arrêt du 15 septembre 2022¹¹.

15. L'auteur S. SCARNA a comparé les justifications en matière de blanchiment d'argent provenant d'activités illicites avec les justifications de l'introduction d'obligations de déclaration pour des dispositifs transfrontières licites¹². Même lorsque les avocats sont soumis à une disposition préventive concernant le blanchiment d'argent, ils échappent à l'obligation de déclaration sur base d'un soupçon lorsque¹³ :

'les informations et renseignements ont été reçus d'un de leur client ou obtenus sur un de leur client lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une procédure, que ces informations ou renseignements soient reçus ou obtenu avant, pendant ou après cette procédure, sauf si les entités assujetties visées ont pris part à des activités de blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme, ont fourni un conseil à des fins de blanchiment de capitaux, du financement du terrorisme ou savent que le client a sollicité un conseil juridique à de telles fins'

Cet auteur arrive à la conclusion qu'en aucun cas il est proportionnellement justifié de considérer comme intermédiaires les avocats qui sont consultés après la mise en place d'un dispositif transfrontière¹⁴. La protection accrue du secret professionnel des avocats est également justifiée à la lumière d'une jurisprudence constante qui prend en compte les nécessités du bon fonctionnement de l'État de droit¹⁵.

Au considérant 61, l'arrêt du 8 décembre 2022, exclut l'application de l'article 47 de la Charte uniquement pour les phases **préalables** à la mise en place d'un dispositif. La Cour de justice, reconnaît-elle ainsi de manière implicite que dès qu'un dispositif reçoit une

¹¹ C.C., 15 septembre 2022, n° 103/2022, attendu B.51

¹² S. SCARNA, 'La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou "DAC6". L'obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs.', *Le pli juridique*, n° 46, 2018/4, p. 3 – 10

¹³ Article 53 de la loi du 18 septembre 2017 visant à prévenir le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme et à limitant l'usage d'espèces, *Mb*, 6 octobre 2017, p. 90.839 e.s.

¹⁴ S. SCARNA, *l.c.*, n° 29, p. 6

¹⁵ S. SCARNA, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

application effective (phases de mise en œuvre et de suivi), un litige potentiel naît à travers l'obligation de déclaration ? Ce faisant, ne néglige-t-elle pas le conflit potentiel qui peut surgir en ce qui concerne les demandes de renseignement et les sanctions relatives aux déclarations incomplètes ou tardives pour les deux phases précédentes ? Les sanctions dissuasives que la Directive litigieuse requiert des États membres ne rendent-elles pas toutes les déclarations, et donc tous les avis y afférents, fournis par des avocats, intrinsèquement conflictuels au sens de l'article 47 de la Charte ?

16. Se pose également la question des conditions d'application de l'article 52 de la Charte pour une obligation de déclaration pour des avocats de l'existence et le contenu de leurs pourparlers avec leurs clients.

À cet effet, les considérations de l'arrêt du 8 décembre 2022, qui constatent que, par les obligations que la Directive litigieuse introduit pour d'autres intermédiaires ou les contribuables concernés, les obligations pour des avocats ne sont pas strictement nécessaires pour la réalisation de son but, peuvent être appliquées par analogie.

En cas de doute sur ce point, la Cour peut décider d'attendre l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire C-398/21 qui concerne les obligations de déclaration et de notification, ou de poser à la Cour de justice la quatrième question préjudicielle telle que remplacée par le présent Mémoire complémentaire.

17. Si l'avocat n'est pas soumis à une obligation de déclaration, toutes les autres dispositions de la Directive litigieuse et du Décret litigieux ne peuvent pas non plus être appliquées à un avocat et l'arrêt intermédiaire devrait interpréter le Décret litigieux en conséquence. Dans ce cas, l'obligation de déclaration qui reste à la charge du contribuable concerné ou d'autres intermédiaires permettra d'atteindre le but de la Directive litigieuse.

Les concluants invitent donc la Cour à interpréter le Décret litigieux de manière qu'il ne puisse pas être appliqué aux avocats agissant dans le cadre de leur profession, ni à leurs clients. Ils ne doivent (ni peuvent) déclarer l'existence ou le contenu des communications entre eux.

18. Subsidiairement, dans la mesure où il peut y avoir une justification raisonnable pour que le Décret litigieux motive une obligation de déclaration aux avocats, il n'y a pas de justification raisonnable pour limiter la protection du secret professionnel offerte par les articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte.

Cette protection est limitée par l'exclusion du droit à s'exonérer en ce qui concerne les dispositifs commercialisables lorsque l'intervention de l'avocat n'est pas celle d'un promoteur (qui conçoit en son nom propre des dispositifs prêts à être commercialisés pour les proposer ensuite à des clients) mais seulement celle d'un conseiller soit d'un intermédiaire-promoteur, soit d'un intermédiaire du second type qui souhaite y fournir une assistance.

En effet, l'avocat agit ainsi dans le périmètre de sa profession, le type de phase déclarable étant indifférent à l'interprétation que l'arrêt du 8 décembre 2022 a donné des articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte.

Sur ce point, il convient d'affiner l'arrêt de la Cour n° 167/2020 du 17 décembre 2020 au

regard de la considération suivante (B.7.6) :

“ Comme l’a relevé le Conseil d’État dans son avis sur la réglementation fédérale, il peut être admis, en raison de la nature même d’un dispositif commercialisable, que, lors de la déclaration individuelle initiale, « les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel » (Doc. parl., Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).”

Il en résulte que le moyen n’est pas sérieux en ce qu’il porte sur l’obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.”

Comme l’indique le passage cité, cette appréciation porte essentiellement sur la question de savoir si le moyen peut être invoqué pour légitimer une demande en suspension. Ce moyen conteste l’exclusion du droit à l’exonération au premier stade de la conception du dispositif et aux stades ultérieurs. Par conséquent, cette appréciation ne s’applique pas automatiquement lors de l’appréciation de ce moyen dans le cadre du recours en annulation.

19. Il n’est pas contesté que, logiquement, des données privées d’un client ne sont pas nécessaires pour concevoir un dispositif commercialisable et de le préparer pour être mis à disposition d’un intéressé. Cette observation s’applique donc aux deux premières phases.

Soit l’avocat offre le dispositif commercialisable en son nom propre au contribuable concerné. Dans ce cas, il n’agit plus dans le périmètre de sa profession mais participe activement au dispositif transfrontière en tant que promoteur. Mais un promoteur a également droit à la protection des conseils juridiques indépendants qu’il demande à son avocat pour chacune des phases concernant un dispositif offert.

Soit l’avocat n’offre pas ce dispositif en son nom propre et agit en vertu d’un mandat donné par l’offrant (le promoteur). Soit il fournit, à la demande d’un participant à ce dispositif, des conseils qui vont au-delà de la simple détermination de la situation juridique. Dans ces cas, il n’y a pas de fondement pour une obligation de déclaration qui lui est propre dans l’interprétation donnée à la Directive litigieuse par l’arrêt du 8 décembre 2022.

Il s’agit d’une distinction pertinente à la lumière des considérations de l’arrêt du 8 décembre 2022. Par conséquent, les articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte s’opposent à une obligation de déclaration dans le chef des avocats et, a fortiori, à l’exclusion de leur droit à l’exonération pour les dispositifs commercialisables que le Décret litigieux introduit pour les avocats par ses articles 12 et 14.

Les concluants invitent en ordre subsidiaire la Cour à déclarer inapplicable aux avocats l’exclusion du droit à l’exonération pour l’obligation de déclaration des dispositifs commercialisables que l’article 14 du Décret litigieux insère à l’article 11/6 § 3, ce soit par une interprétation conforme, soit par une annulation.

20. A titre plus subsidiaire, si l’obligation de déclaration pour les avocats agissant dans le périmètre de leur profession est confirmée et qu’ils ne peuvent pas être empêchés ou interdits d’invoquer leur droit de s’exonérer, la question se pose de savoir si les conditions spécifiques imposées par le Décret litigieux pour invoquer cette exonération ont encore

une justification raisonnable après l'arrêt du 8 décembre 2022.

À cette fin, se pose à nouveau la question de la stricte nécessité pour le régime instauré par le Décret litigieux de ne pas organiser un droit automatique à l'exonération pour les avocats-intermédiaires. Depuis le 11 décembre 2020 (voir p. 167 Mémoire en réponse, § 242 et suivants), les règles déontologiques des concluant qui dépendent de l'OVB prévoient notamment (traduction libre) :

“Si vous êtes impliqués dans un dispositif sur mesure et qu'aucun autre intermédiaire n'est impliqué, vous informez le contribuable concerné (c'est-à-dire le client à identifier) de son obligation de déclaration. Vous n'acceptez pas l'accord écrit du contribuable concerné de fournir la déclaration en tant qu'intermédiaire en votre nom et pour votre propre compte.

Au lieu de cela, puisque le contribuable concerné est le client selon les autorités fiscales, vous proposez au client de vous accorder un mandat spécial. Vous effectuerez alors la déclaration au nom et pour le compte du client.

Si le client refuse de vous accorder un mandat spécial, vous lui fournissez les informations nécessaires pour qu'il puisse remplir lui-même son obligation de déclaration.”

Les membres de la BATL qui dépendent de l'OBFG ont des obligations similaires¹⁶ imposées par une circulaire déontologique du 17 décembre 2020. Ces règles professionnelles sont pertinentes car le Décret litigieux ne fait pas de distinction entre les avocats selon qu'ils sont établis en Région flamande ou ailleurs en Belgique.

Ces règles professionnelles ont force de loi pour tous les avocats belges et sont également tout à fait cohérentes avec la loyauté dont un avocat est censé faire preuve à l'égard de son client. Ses règles professionnelles imposent à l'avocat de signaler spontanément à son client qu'une obligation de déclaration est prévue sous peine de sanctions si, lors de la préparation d'un avis, il constate la présence d'un marqueur dans le dispositif.

Ces conditions spécifiques que le Décret litigieux attache à l'exercice du droit de

¹⁶ 1ère règle de comportement OBFG : interdiction de demander activement des informations à d'autres intermédiaires ; 2ème règle de comportement OBFG : le secret professionnel doit toujours être invoqué par un avocat à l'encontre d'une obligation de déclaration ; 3ème règle de comportement OBFG : un avocat n'offre pas de dispositif commercialisable et tous les agissements relatifs à de tels dispositifs en tant qu'avocat relèvent du secret professionnel qui doit être invoqué ; 4ème règle de comportement OBFG : vous n'êtes pas autorisé à informer des tiers que vous invoquez le droit de s'exonérer ; 5ème règle de comportement OBFG : Vous refusez le mandat de déclaration en votre propre nom et compte à la demande de votre client, vous ne pouvez le faire qu'au moyen d'un mandat spécifique et uniquement au nom et pour le compte du client et en cas de refus vous fournirez les informations nécessaires pour permettre à votre client de déclarer ; 6ème règle de conduite OBFG : Vous pouvez transmettre une demande personnelle de paiement d'une amende à votre client et à des tiers afin qu'ils vous apportent la preuve d'une déclaration ponctuelle et régulière du dispositif ; 7ème règle de conduite OBFG : Vous invoquez toujours le secret professionnel à l'encontre des demandes d'information de l'administration fiscale sur les déclarations effectuées.

s'exonérer, sont-elles alors strictement requises pour les avocats ? **Le Décret litigieux, ne devrait-il alors pas être interprété comme accordant un droit automatique à l'exonération aux avocats-intermédiaires dans la mesure où ils auraient une obligation de déclaration ?**

21. L'arrêt du 8 décembre 2022 a jugé que le but poursuivi par la Directive litigieuse est d'assurer que les informations soient obtenues afin de contrer des cas de fraude fiscale, d'évasion fiscale ou des agissements non-authentiques à un stade plus précoce. Il ne s'agit pas de surveiller l'effectivité des obligations de notification pour des avocats de leur droit de s'exonérer afin de les dissuader de fournir ce type de service. Il n'existe donc aucune justification en droit de l'Union pour les obligations suivantes que le Décret litigieux impose aux avocats-intermédiaires lorsqu'ils invoquent leur droit de s'exonérer :

- o La notification de ce que l'avocat invoque son droit de s'exonérer aux intermédiaires ou aux contribuables concernés qui ne sont pas leurs clients.
- o La notification au client-contribuable concerné/intermédiaire de sa propre obligation de déclaration en vertu du droit invoqué de s'exonérer.
- o Cette dernière notification doit par ailleurs être faite par écrit et de manière motivée.
- o L'obligation de fournir des renseignements sur le dispositif déclaré.
- o L'exemption à l'obligation de fournir des renseignements sur le dispositif déclaré est subordonnée à la présentation d'une notification effective faite par un autre intermédiaire.

Les travaux préparatoires du Décret litigieux font référence aux conditions spécifiques imposées dans la transposition fédérale pour invoquer le droit de s'exonérer, en se référant aux passages dans lesquels l'égalité de traitement entre les intermédiaires exige que les avocats ne puissent pas être exemptés de ces conditions. Ce raisonnement est en contradiction avec l'interprétation de la Directive litigieuse par l'arrêt du 8 décembre 2022 et la protection spécifique requise par l'article 8 de la CEDH pour les communications entre les avocats et leurs clients en raison du rôle qu'ont des avocats dans le fonctionnement de l'État de droit et de l'exigence d'indépendance qu'il requiert¹⁷.

L'obligation de notifier le droit de s'exonérer à des tiers (non-clients) ne peut découler de la Directive litigieuse (voir §§ 19, 39 et 40 de l'arrêt du 8 décembre 2022) car elle est contraire aux exigences de stricte nécessité de l'article 52 de la Charte. Un résultat similaire s'appliquera lors d'un examen sous l'article 8 de la CEDH en ce qui concerne le Décret litigieux.

L'obligation de notifier les clients du droit de s'exonérer n'est pas non plus strictement requise pour les avocats, étant donné que leurs règles déontologiques les obligent à informer leurs clients de leurs obligations légales sous peine de sanctions, lorsqu'ils observent la présence d'un marqueur durant leur intervention.

L'obligation de notifier par écrit et de manière motivée l'exercice du droit de s'exonérer a été motivée afin de décourager tous les intermédiaires de se prêter à des tels services. La question qui se pose ici est de savoir s'il est strictement nécessaire que le gouvernement s'imisce dans les pouvoirs d'autorégulation des Ordres des avocats par le biais du Décret litigieux en déterminant la manière dont un avocat doit communiquer

¹⁷ Cf. note n° 5.

avec son client. L'arrêt du 8 décembre 2022 stipule de toute manière que le but de cette obligation de notification par les avocats ne consiste pas de vérifier si les avocats ont respecté leur obligation de notification. Le Décret litigieux peut alors difficilement l'invoquer.

Dans la transposition wallonne et la transposition par la Communauté française, aucune condition n'est attachée au mode de notification du droit de s'exonérer. Il n'appartient pas aux concluants, ni à la Cour, de spéculer sur d'autres objectifs normatifs légitimes que peuvent justifier des obligations formelles imposées par le Décret litigieux et qui interviennent dans la relation entre avocat-client et des tiers.

Le fait de soumettre la dispense pour les avocats de fournir des renseignements à des tiers à des conditions est totalement incompatible avec l'appréciation faite par l'arrêt du 8 décembre 2022 de la protection juridique offerte par l'article 8 de la CEDH et de ce que la Directive litigieuse est en mesure d'imposer aux avocats et à leurs clients (§§ 19, 39 et 40).

L'article 53 de la Charte impose aux États membres, lorsqu'ils transposent le droit secondaire de l'Union, de ne pas violer le droit primaire de l'Union, y compris la Charte. Il ne peut y avoir de niveau de protection inférieur à celui de la CEDH.

Par conséquent, il appartient en ordre encore plus subsidiaire de déclarer, en application de l'article 8 de la CEDH et des articles 7 et 53 de la Charte, que toutes les exigences imposées par le Décret litigieux à l'exercice du droit de s'exonérer ne sont pas applicables aux avocats.

c) Les obligations imposées à d'autres intermédiaires, qui ne sont pas les clients d'avocats.

22. Les déductions de l'arrêt du 8 décembre 2022 pour les autres intermédiaires sont claires ; ils sont censés connaître leurs propres obligations de déclaration et savoir que l'avocat-intermédiaire invoquera son droit au secret professionnel, de sorte qu'ils doivent toujours veiller à respecter leurs obligations (§§ 47 - 51 de l'arrêt du 8 décembre 2022).

Par conséquent, l'arrêt du 8 décembre 2022 ne modifie pas, en principe, les obligations qui leur sont imposées par le Décret litigieux et, à cet égard, n'ajoute rien aux débats sur le recours en annulation. L'arrêt du 8 décembre 2022 est en revanche tout à fait pertinent lorsqu'il se réfère à la protection renforcée accordée par l'article 8 de la CEDH aux communications entre les avocats et leurs clients et qu'il en déduit qu'une protection spécifique s'applique pour les exigences des articles 7 et 52 de la Charte aux obligations imposées aux avocats et à leurs clients.

L'arrêt du 8 décembre 2022 légitime donc une distinction dans le traitement entre les avocats-intermédiaires agissant dans le cadre de leur profession et les autres intermédiaires en ce qui concerne la soumission à une obligation de déclaration (ordre principale), la non-exclusion du droit de s'exonérer (ordre subsidiaire) et l'octroi automatique du droit de s'exonérer sans l'application des conditions supplémentaires introduites par le Décret litigieux à cet effet (ordre encore plus subsidiaire).

23. Les concluants rappellent les violations de la Charte par l'imprécision des définitions

utilisées, qu'ils soulèvent et qui, quant à la transposition fédérale, ont été en partie suivies par la Cour¹⁸. L'arrêt du 8 décembre 2022 ne modifie à lui seul pas ces droits fondamentaux en rappelant les obligations que leur impose la Directive litigieuse. Ici aussi, la présomption de conformité de la Directive litigieuse au droit primaire de l'Union s'applique à ce qui dépasse la question posée.

Il en résulte que l'imprécision des normes ne peut permettre des sanctions - y compris administratives - de nature pénale¹⁹ à l'égard de tous les intermédiaires et assujettis concernés mais a fortiori à l'égard des avocats à la lumière de l'arrêt du 8 décembre 2022. En effet, les avocats ne peuvent et ne doivent plus se voir attribuer des obligations propres par la Directive litigieuse ou le Décret litigieux car ils ne peuvent rien faire vis-à-vis des autorités sans l'accord de leur client. Ils ne pourraient à fortiori - ceci s'ajoute aux arguments d'imprécision qui s'appliquent à tous les intermédiaires - faire l'objet d'aucune sanction en application du Décret litigieux et ce depuis son introduction. Ceci donc non plus en cas d'un éventuel maintien des effets des normes annulées (voir infra). Sur ce point également, il y a un effet distinctif de l'arrêt du 8 décembre 2022 entre les avocats et les autres intermédiaires.

24. Une exception à ce principe que rien ne change pour les droits fondamentaux et les obligations des autres intermédiaires, concerne la déduction de l'arrêt du 8 décembre 2022 selon laquelle ils ne peuvent déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et un autre intermédiaire ou un contribuable concerné que si ce client le leur demande expressément (déduction logique du §19 de l'arrêt du 8 décembre 2022).

Il convient de dire pour droit que les intermédiaires qui ne sont pas les clients des avocats ne peuvent déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et un client que si ce dernier le leur demande expressément. Dans le cas contraire, le fait de déclarer l'existence et le contenu de cette communication entre un avocat et son client constitue une violation de l'article 8 de la CEDH. En tout état de cause, l'administration concernée devrait alors écarter ces données confidentielles de la déclaration avant qu'elle ne soit automatiquement échangée avec d'autres États membres et ne plus les utiliser elle-même.

Pour justifier cet écartement et l'interdiction d'utilisation ultérieure par les administrations fiscales belges, les concluants renvoient à leurs arguments concernant les conséquences juridiques de l'arrêt du 8 décembre 2022 pour les clients (point (d) ci-dessous).

d) Les obligations imposées aux clients d'avocats.

25. L'arrêt du 8 décembre 2022 est clair (§§ 19, 27-28) : le client d'un avocat ne peut être obligé de divulguer à des tiers (autres intermédiaires ou administration fiscale) l'existence ou le contenu d'un conseil juridique donné par son avocat. Même s'il s'agit de dispositifs transfrontières.

Par conséquent, si le client déclare ou fait déclarer par un autre intermédiaire, le Décret litigieux doit être interprété comme n'exigeant qu'une déclaration abstraite contenant un schéma abstrait, qui ne mentionne ni le nom de l'avocat ni l'existence

¹⁸ C.C., 15 septembre 2022, n° 102/2022, motivations pour la deuxième et la troisième questions préjudicielles à la Cour de justice.

¹⁹ Conseil constitutionnel (fr.), arrêt n° 2017-750 DC, 23 mars 2017.

ou le contenu de son avis et qui se limite aux principales caractéristiques du dispositif qui découlent de l'avis donné.

C'est ce que les concluant ont déjà réclamé de manière tout à fait subsidiaire au dispositif de leur Mémoire en réponse.

26. Si, pour une raison quelconque, le client souhaite déclarer l'existence ou le contenu d'une communication antérieure avec un avocat (et donc pas nécessairement le même avocat qui exécute le mandat de déclarer au nom et pour le compte de son client), l'avocat ne pourra pas accepter le mandat de déclarer. Les règles déontologiques qui lui interdisent de le faire ont force de loi pour lui dans la tradition interne belge.

L'arrêt du 8 décembre 2022 a confirmé la protection juridique de la confidentialité au-delà du cadre d'un litige judiciaire. Dans un arrêt du 13 juillet 2005, la Cour constitutionnelle²⁰ a pu confirmer que l'effectivité des droits de la défense exige cette confidentialité, et dans des arrêts ultérieurs, dont l'arrêt de renvoi rendu en l'espèce, la Cour a confirmé cette protection au-delà d'un contexte judiciaire.

Dans un contexte judiciaire, les magistrats vont, en vertu de cette confidentialité, écarter la pièce des débats en tant que preuve non admise²¹, sauf si elle est présentée dans un contexte où les intérêts du client vont à l'encontre des intérêts de son avocat (honoraires, responsabilité professionnelle, actes délictueux d'un avocat).

Les informations obtenues par l'écoute d'une communication entre un suspect et un avocat ne peuvent pas être enregistrées et utilisées dans un procès pénal ultérieur (Cass., 19 octobre 2021, P.21.0553.N, *R.W.*, 2021-2022, p. 1630). Une écoute téléphonique secrète ne peut être organisée vis-à-vis des médecins et des avocats compte tenu du caractère privé des informations qui leur sont confiées. Les règles d'appréciation de la confidentialité doivent toujours être appliquées aux informations obtenues auprès de ces professions (C.C., 6 décembre 2018, n° 174/2018).

Une raison sous-jacente pour ne pas permettre dans la tradition interne belge que les clients puissent lever le secret professionnel de leur avocat est de les protéger efficacement contre des pressions extérieures qui les inciteraient à le faire. Tout effet utile d'une telle pression devrait donc être évité. Le client n'est pas autorisé à transmettre à des tiers les communications confidentielles échangées avec des avocats (Cass., 17 novembre 2015, *R.W.*, 2017-2018, n° 81, p. 380) (article 8 CEDH). Le client ne peut les soumettre que dans son propre intérêt. Pour ce faire, cet intérêt personnel doit alors être clairement démontré. Un tel intérêt personnel fait défaut en présence des obligations de déclaration en dehors de tout contexte judiciaire qui pourrait opposer ses intérêts à ceux de son avocat.

27. Il convient également d'organiser l'effectivité du secret professionnel en dehors du contexte judiciaire, où, en règle générale, les magistrats saisis trancheront quant à la protection qui leur est demandée, vers le contexte administratif, ou c'est une partie concernée, l'administration fiscale, qui doit décider de faire usage ou pas une communication confidentielle.

²⁰ C.C., 13 juillet 2005, n° 126/2005

²¹ P.ex. Comm. Bruxelles, 28 décembre 2007, *R.W.*, 2008-2009, n° 72, p. 204

Dans plusieurs arrêts, la Cour a pu juger que, même en dehors du contexte contentieux, il ne peut y avoir de levée du secret professionnel à l'égard des avocats qui fournissent des informations à une administration²². Dans un arrêt du 28 janvier 2009, le Conseil d'Etat a jugé qu'entre administrations²³, les buts de transparence administrative et de contrôle de la régularité des décisions gouvernementales ne sauraient imposer à une administration d'être contrainte de divulguer à une autre administration une communication d'être contrainte de divulguer à une autre administration une communication avec son avocat. Ces principes juridiques fonctionnent donc sans exception à l'égard des administrations qui, en tant que des tiers, prennent connaissance du contenu et de l'existence de communications entre un avocat et son client.

En application des principes de bonne administration, les administrations fiscales doivent s'abstenir d'utiliser les communications confidentielles entre les avocats et leurs clients. Ceci également dans le but d'établir un impôt²⁴. Une solution jurisprudentielle à un litige de "pré-taxation" survenant avant l'établissement de l'impôt consiste à autoriser par une décision de justice le Bâtonnier à écarter les documents confidentiels du dossier administratif, en déterminant ce qui est confidentiel et ne peut plus être utilisé par l'administration fiscale. Ce sous réserve de ce que le tribunal fiscal statuant sur le fond décidera ultérieurement concernant cet écartement²⁵.

28. Compte tenu du contexte dans lequel le client lève le secret professionnel lorsqu'il décide de déclarer lui-même ou par un autre intermédiaire, l'existence et le contenu d'une communication avec un avocat, à savoir avant l'établissement d'une taxe et dans le seul but de permettre aux États membres d'adapter leur législation fiscale pour contrer des dispositifs licites mais indésirés, il n'existe aucune justification raisonnable pour s'écarter de la règle du droit interne belge interdisant une telle divulgation par le client à des tiers.

En effet, il n'y a pas d'intérêt propre du client à décider de le faire, de sorte qu'il ne peut être exclu que cette décision sera prise sous la pression de ces tiers et, en particulier, des membres de l'administration fiscale de l'État membre concerné.

En outre, l'arrêt du 8 décembre 2022 prévoit que la protection spécifique conférée par l'article 7 de la Charte vise à permettre à l'avocat de fournir un conseil indépendant. Grâce à la protection plus large accordée par le droit interne belge à la confidentialité, cet objectif est renforcé. En effet, l'avocat n'aura pas à craindre que son analyse puisse par la suite être utilisée par des tiers contre les intérêts du client ou contre ses propres intérêts.

²² C.C., 3 mai 2000, n° 46/2000 et 14 juin 2006, n° 100/2006 concernant les règlements collectifs de dettes ; C.C., 24 mars 2004, n° 5/2004, concernant des curateurs ; C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008 concernant le blanchiment ; C.C., 24 septembre 2020, n° 2020 concernant les déclarations des ultimes bénéficiaires économiques.

²³ C.E., 28 janvier 2009, n° 189.864, *R.W.*, 2009-2010, n° 73, p. 36

²⁴ La Cour de cassation ne conclut pas à une exclusion automatique des preuves obtenues illicitement sous la forme d'une communication entre un avocat et son client et laisse au tribunal le soin d'apprécier si un impôt pouvait être établi sur la base de ces informations (Cass., 18 octobre 2018, *R.W.*, 2017-2018, p. 2609). Cette application de l'appréciation des preuves propre aux affaires pénales (Antigone) en matière fiscale est, de l'avis des concluants, contraire au principe de légalité exprimé par la Constitution, entre autres, aux articles 170 à 172 en matière fiscale, à l'article 159 de la Constitution où les juges ne peuvent pas appliquer des actes administratifs (l'établissement d'un impôt) qui violent des normes supérieures de droit. En l'espèce l'article 8 de la CEDH et la protection du secret professionnel.

²⁵ P.ex. Prés. Civ. Anvers, 7 janvier 2021, inédit, affaire n°. 20/80/C et dans ce sens, Bruxelles, 21 décembre 2021, inédit, affaire n° 2021/KR/45 (extrait) – pièces 12 et 13.

L'exigence d'effectivité, au sens de l'article 8 de la CEDH, de la protection de la confidentialité des communications avec un avocat en dehors d'un litige, les exigences de bonne administration applicables au traitement et à l'utilisation de ces communications, ainsi que la prévention de pressions sur les clients des avocats par l'interdiction de transmettre de telles informations à des tiers pour qu'ils les utilisent, requièrent une pratique selon laquelle les dispositions du Décret litigieux imposant des obligations de déclaration ne peuvent en aucun cas conduire à un traitement et à une communication automatique de l'existence et du contenu des communications des clients avec leurs avocats.

29. Il est autorisé à un État membre à maintenir ou à introduire une protection plus étendue lors de la transposition d'une règle européenne, pour autant que cette protection accrue ne mette pas en péril l'objectif du droit de l'Union européenne²⁶.

La protection juridique accrue du client offerte par le droit interne belge par le biais de cette interdiction de lever le secret professionnel doit s'appliquer pleinement aux obligations de déclaration imposées par le Décret litigieux, car la Charte exige qu'il doit être autorisé au client de ne pas déclarer l'existence ni le contenu des communications avec son avocat. Cette application n'est pas contraire au droit de l'Union et sert à promouvoir le but de l'article 7 de la Charte (et, selon les concluants, également des articles 8 et 47 de la Charte) de rendre un conseil juridique en toute indépendance. Cela est d'autant plus vrai dans un contexte où le conseil peut porter sur le respect d'une obligation de déclaration par des phases, dont chaque phase est assortie de sanctions dissuasives, de sorte qu'un conseil sur l'existence de marqueurs est intrinsèquement sensible au conflit.

Cela ne dispense donc pas le client de son obligation de déclarer le dispositif, auquel cas une déclaration doit être faite qui rende compte des principales caractéristiques du dispositif sans référence à cette communication. L'objectif du droit de l'Union d'obtenir des renseignements sur le dispositif à un stade plus précoce afin de mieux lutter contre l'évasion fiscale, la fraude fiscale ou des agissements non-authentiques est ainsi maintenu.

Si une telle divulgation du nom de l'avocat et du contenu de ses conseils se produit néanmoins, l'administration belge concernée devrait automatiquement écarter ces informations avant de les mettre à disposition pour l'échange automatique de données. Elle doit également s'abstenir d'utiliser ces données à quelque fin que ce soit. Si cela ne se fait pas spontanément, cet écartement devrait avoir lieu à la première demande de l'avocat concerné ou du Bâtonnier.

Les concluants demandent à la Cour de confirmer expressément une telle obligation d'écarterment et d'utilisation envers l'administration fiscale comme mesure accompagnante, ce tant en ordre principal (pas d'obligation de déclaration pour les avocats), qu'en ordre subsidiaire (pas d'exclusion d'exonération des avocats) et dans l'ordre plus subsidiaire (conditions à l'exonération imposées par le Décret litigieux / exonération automatique).

²⁶ CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

III. LA DEMANDE RECONVENTIONNELLE DE MAINTENIR LES EFFETS

30. Les concluants se réfèrent à leurs positions exposées dans leur Mémoire en réponse. En ce qui concerne les obligations imposées aux avocats et à leurs clients, l'arrêt du 8 décembre 2022 ne permet plus la justification invoquée par la Région flamande pour maintenir les effets des dispositions annulées.

En effet, le but prétendu de la Directive litigieuse par la Région flamande est expressément réfuté par cet arrêt (CJUE, 8 décembre 2022, § 59). Par conséquent, au regard du droit primaire de l'Union, la Directive litigieuse ne saurait être considérée comme ayant pour but de forcer les avocats à observer l'obligation de notification.

Faire perdurer ces obligations à l'égard des avocats et leurs clients constitue une violation des articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte. Dans son arrêt du 26 février 2013²⁷, la Cour de justice a rappelé aux États membres la primauté du droit primaire de l'UE lors de la transposition des directives.

Maintenir des effets dans une matière de droit de l'Union n'est possible que si la Cour de justice a décidé "si elle l'estime nécessaire"²⁸, quod non en cause. La sécurité juridique et la crédibilité du droit gagneraient à ce que la Cour applique les critères de la même manière que la Cour de justice²⁹. En outre, il n'y a aucune considération budgétaire à cet égard, car les dispositions annulées n'ont pas d'effets budgétaires directs, de sorte que leur maintien éventuel ne devrait se faire que conformément aux critères de la Cour de justice. Il en va de même pour les dispositions nationales allant au-delà de la Directive litigieuse.

Ces conditions ne sont pas remplies pour justifier un maintien. Comme indiqué ci-dessus, l'arrêt du 8 décembre 2022 implique que les avocats ne peuvent pas être soumis à des obligations de déclaration à l'égard des autorités publiques par le Décret litigieux parce qu'ils ne peuvent rien décider eux-mêmes. L'accessoria, à savoir les autres obligations (telles que le droit de s'exonérer et la notification de celui-ci), suit la cause principale (l'obligation de déclaration).

31. Tant l'État fédéral³⁰ que la Région flamande³¹ introduisent des normes juridiques sous le couvert d'une transposition uniforme stricte imposée par la Directive litigieuse, en indiquant immédiatement qu'elles peuvent en réalité ne pas coexister avec les principes de droit généraux et les droits fondamentaux dans le droit interne belge.

Il n'existe pas non plus de justification raisonnable pouvant être invoquée de manière subsidiaire en vertu du droit interne belge pour maintenir les obligations annulées.

Maintenir des effets des dispositions annulées à l'égard des avocats est totalement illogique à la lumière de l'arrêt du 8 décembre 2022 en ce qui concerne des dispositions qui ont été précédemment suspendues. Toute maintien éventuelle exposerait les avocats

²⁷ CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

²⁸ Art. 264, TFUE

²⁹ Ph. MALHERBE, "Ex nunc in fiscalibus », *JDF* 2022, 27.

³⁰ *Doc. Parl.*, Chambre, législature 2019-2024, Exposé des motifs, Doc. 55.00791/001, p. 20-22

³¹ *Doc. Parl.*, Parlement flamand, législature 2019-2020, projet de décret, n°. 322 – 1, p. 20

à des sanctions dissuasives en cas de non-respect des dispositions annulées, ce qui conduirait à une situation absurde. En effet, l'avocat ne peut plus être réputé avoir agi sans le consentement de son client en application de l'arrêt du 8 décembre 2022. De sorte qu'il ne peut plus y avoir de justification proportionnelle pour sanctionner des avocats pour le non-respect d'une obligation de déclaration.

En cas d'un éventuel maintien, l'arrêt du 8 décembre 2022 impose d'exonérer les avocats de toute sanction.

IV. ADAPTATION DU DISPOSITIF

32. Le dispositif du Mémoire en réponse concernant le secret professionnel de l'avocat devient en partie sans objet suite à l'arrêt du 8 décembre 2022 et nécessite une actualisation.

La quatrième question préjudicielle proposée est substituée par une nouvelle question, dont la motivation est de déterminer d'une part les conséquences des considérations de l'arrêt du 8 décembre 2022 sur les obligations que le Décret litigieux instaure et d'autre part d'interpeller la Cour de justice si la protection plus large qui est accordée au secret professionnel de l'avocat par le droit interne belge ne viole pas l'objectif de la Directive litigieuse :

Vième question Concernant les obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et à leurs clients (arguments développés sous 'F') :

« Est-ce que les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Chart des droits fondamentaux de l'Union européenne et les articles 6(3) et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme doivent être interprétés de la sorte qu'ils s'opposent à une norme nationale qui réserve exécution à la directive (EU) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 visant à modifier la directive 2011/16/EU concernant l'échangé automatique des informations en matière fiscale relative à des dispositifs transfrontières dans des matières fiscale, en imposant à des avocats inscrits auprès des ordres de cet Etat-membre et à leurs clients :

- *L'obligation de déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client ? (cf. ordre principal)*
- *L'exclusion du droit de s'exonérer pour un avocat ou l'obligation pour lui de se conformer à une quelconque exigence et en particulier une obligation de notification à son client de son obligation de déclaration suite au droit invoqué de s'exonérer ? (cf. ordre subsidiaire)*
- *L'obligation à des avocats de déclarer l'existence et le contenu d'une communication avec leur client, si leur client le leur demande, alors que selon le droit national de cet Etat-membre les clients ne peuvent lever le secret professionnel de l'avocat et que les règles professionnelles de ces avocats leurs interdisent de réserver une suite à une telle demande de déclarer?*
- *Des obligations de déclaration sans régler la manière de déclarer pour un client d'un avocat qui ne souhaite pas déclarer l'existence, ni le contenu des communications avec son avocat pour se conformer à son obligation de déclaration ?*
- *D'autoriser que le client déclare soit lui-même, soit par un autre intermédiaire, l'existence et le contenu des communications avec son avocat, alors que selon*

le droit national de cet Etat-membre l'administration fiscale ne peut pas faire usage du contenu de la communication entre un avocat et son client ?

- *Des obligations de déclaration sans organiser la manière pour écarter d'office par l'administration fiscale la déclaration de l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client avant que ces données ne soient automatiquement échangées entre administrations fiscales des Etats-membres lorsque selon le droit national de cet Etat-membre il n'est pas autorisé à l'administration fiscale de faire usage du contenu d'une communication entre un avocat et son client?»*

- D'insérer les passages suivants au dispositif de leur Mémoire en réponse, qui l'actualisent suite à l'arrêt du 8 décembre 2022 de la Cour de justice :

(..)

- o De manière subsidiaire, si ces articles peuvent encore justifier d'une quelconque manière des obligations de déclaration proportionnées **ou d'autres obligations** concernant la déclaration **de l'existence et le contenu des communications entre un avocat et son client**, de dire pour droit que ces normes ne sont pas violés pour autant que le régime suivant vaut concernant ces obligations :
 - les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent remettre un schéma abstrait du dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et les informations ou documents échangés avec lui,
 - des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et la vérification de l'observation de cette obligation ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.
 - **le client ne peut pas lever l'avocat de son secret professionnel,**
 - **l'administration fiscale ne peut utiliser le contenu d'une communication entre un avocat et son client, et les données relatives à l'existence et au contenu de cette communication doivent être écartées par l'administration fiscale avant qu'elle ne soit automatiquement échangée entre les Etats membres.**

(..)

- De manière tout à fait subsidiaire, en cas de maintien des effets des normes annulées et pour autant que justifié par le maintien des effets maintenus, d'ordonner que :

- les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent remettre un schéma abstrait du dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et les informations ou documents échangés avec lui,
- des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et la vérification de l'observation de cette obligation ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.
- **le client ne peut pas dispenser l'avocat du secret professionnel,**
- **l'administration fiscale ne peut utiliser le contenu d'une communication entre un avocat et son client, et les données relatives à l'existence et au contenu de cette communication doivent être écartées par l'administration fiscale avant qu'elle ne soit automatiquement échangée entre les Etats membres.**

**A CES MOTIFS,
QU'IL PLAISE A LA COUR CONSTITUTIONNELLE,**

De donner acte aux concluants de leur dispositif adapté de leur Mémoire en réponse suite à l'arrêt du 8 décembre 2022 de la Cour de justice de l'Union européenne :

- De substituer la quatrième question préjudicielle proposée comme suite :

« Est-ce que les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Chart des droits fondamentaux de l'Union européenne et les articles 6(3) et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme doivent être interprétés de la sorte qu'ils s'opposent à une norme nationale qui réserve exécution à la directive (EU) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 visant à modifier la directive 2011/16/EU concernant l'échangé automatique des informations en matière fiscale relative à des dispositifs transfrontières dans des matières fiscale, en imposant à des avocats inscrits auprès des ordres de cet Etat-membre et à leurs clients :

- *L'obligation de déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client ? (cf. ordre principal)*
- *L'exclusion du droit de s'exonérer pour un avocat ou l'obligation pour lui de se conformer à une quelconque exigence et en particulier une obligation de notification à son client de son obligation de déclaration suite au droit invoqué de s'exonérer ? (cf. ordre subsidiaire)*
- *L'obligation à des avocats de déclarer l'existence et le contenu d'une communication avec leur client, si leur client le leur demande, alors que selon le droit national de cet Etat-membre les clients ne peuvent lever le secret professionnel de l'avocat et que les règles professionnelles de ces avocats leurs*

interdisent de réserver une suite à une telle demande de déclarer?

- *Des obligations de déclaration sans régler la manière de déclarer pour un client d'un avocat qui ne souhaite pas déclarer l'existence, ni le contenu des communications avec son avocat pour se conformer à son obligation de déclaration ?*
 - *D'autoriser que le client déclare soit lui-même, soit par un autre intermédiaire, l'existence et le contenu des communications avec son avocat, alors que selon le droit national de cet Etat-membre l'administration fiscale ne peut pas faire usage du contenu de la communication entre un avocat et son client ?*
 - *Des obligations de déclaration sans organiser la manière pour écarter d'office par l'administration fiscale la déclaration de l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client avant que ces données ne soient automatiquement échangées entre administrations fiscales des Etats-membres lorsque selon le droit national de cet Etat-membre il n'est pas autorisé à l'administration fiscale de faire usage du contenu d'une communication entre un avocat et son client?»*
- D'insérer les passages suivants au dispositif de leur Mémoire en réponse, qui l'actualisent suite à l'arrêt du 8 décembre 2022 de la Cour de justice :

(..)

- o De manière subsidiaire, si ces articles peuvent encore justifier d'une quelconque manière des obligations de déclaration proportionnées **ou d'autres obligations** concernant la déclaration **de l'existence et le contenu des communications entre un avocat et son client**, de dire pour droit que ces normes ne sont pas violés pour autant que le régime suivant vaut concernant ces obligations :
 - les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent remettre un schéma abstrait du dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et les informations ou documents échangés avec lui,
 - des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et la vérification de l'observation de cette obligation ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.
 - **le client ne peut pas lever l'avocat de son secret professionnel,**
 - **l'administration fiscale ne peut utiliser le contenu d'une communication entre un avocat et son client, et les données relatives à l'existence et au contenu de cette communication doivent être écartées par l'administration fiscale avant qu'elle ne soit automatiquement échangée entre les Etats membres.**

(..)

- De manière tout à fait subsidiaire, en cas de maintien des effets des normes annulées et pour autant que justifié par le maintien des effets maintenus, d'ordonner que :
 - les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent remettre un schéma abstrait du dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et les informations ou documents échangés avec lui,
 - des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et la vérification de l'observation de cette obligation ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.
 - **le client ne peut pas dispenser l'avocat du secret professionnel,**
 - **l'administration fiscale ne peut utiliser le contenu d'une communication entre un avocat et son client, et les données relatives à l'existence et au contenu de cette communication doivent être écartées par l'administration fiscale avant qu'elle ne soit automatiquement échangée entre les Etats membres.**

Bruxelles, le 26 janvier 2023,

Avec déférence,

Pour les demandeurs,

Philippe Malherbe,
Avocat

Frais :

Audience Cour de justice (cf. Article 137 du Règlement de procédure devant la Cour de justice et Recommandations aux parties, CJUE, J.O., 12 février 2020, L 42/I/1) :

- Train Bruxelles – Luxembourg:

- Hotel Luxembourg :
- Réponse aux cinq questions de la Grande Chambre de la Cour de justice, rédaction note pour les interprètes qui résume cette réponse, préparation de l'audience de plaidoirie et audience de plaidorie de 4 heures :
- **Total :**

C.C. : comme de droit

Annexes affaire 7433N :

- *Jointes à la requête en annulation :*
 - Publication de la disposition litigieuse au Moniteur belge.*
 - Publication de la Directive litigieuse au Journal officiel.*
- *Jointes à l'inventaire de la demande en suspension :*
 1. Copie du décret du 26 juin 2020, M.b., 3 juillet 2020.
 2. a & b Attestations de la qualité d'avocat des demandeurs VERHAEGHE et GOYVAERTS.
 3. Publication au registre BCE de la qualité de mandataire générale de l'association de fait BATL.
 4. Statuts de l'association de fait BATL.
 5. Liste des membres au 14 octobre 2020 de l'association de fait BATL.
 6. Arrêt du 6 octobre 2020 de la Cour de Justice de l'Union européenne en l'anglais (la version en néerlandais n'étant pas encore disponible).
- *Jointes au Mémoire en réponse :*
 7. Spieker LD (2019), 'Breathing Life into the Union's Common Values: On the Judicial Application of Article 2 TEU in the EU Value Crisis', *German Law Journal*, 2020, p. 1182 - 1213.
 8. Peter Van Elsuwege et Femke Gremmelpré, 'Protecting the Rule of Law in the EU Legal Order: A Constitutional Role for the Court of Justice.', *European Constitutional Law review*, 16:8)32, 2020, Cambridge University Press.
 9. Mémoire en intervention du 29 septembre 2020 pour le Conseil national des barreaux de France dans les affaires 7404F, 7408F, 7409N et 7410N concernant la loi fédérale qui transpose la Directive litigieuse.
- *Jointes au Mémoire complémentaire :*
 10. Question préjudicielle du Conseil d'Etat français.

11. J. TAQUET, P. VERHAEGHE, *DAC6 Directive and Attorney's Professional Secrecy : Analysis of the Opinion of AG RANTOS in Case C-694/20 : A critical analysis under European, French and Belgian Law – Part I : The incompatibility with European, French and Belgian Law of precluding the protection under Article 47 of the Charter for legal counsel given by attorneys - Part II : The legal professional privilege in the common constitutional tradition and the requirements under article 52 of the Charter for restricting fundamental rights*, 3 en 4 november 2022, Kluwer International Tax Blog
 12. Publication sur le site web du cabinet d'avocats Tiberghien relative à l'Ordonance Prés. Civ. Anvers, 7 janvier 2021, affaire n° 20/80/C.
 13. Bruxelles, 21 december 2021, inédit, affaire n° 2021/KR/45 (extraits).
-