

## **MEMOIRE COMPLÉMENTAIRE**

### **POUR :**

1° L'association de fait **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**, BCE 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° P.V.

3° G.D.D.

*Les demandeurs ;*

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

### **CONTRE :**

**L'État belge, représenté par le Conseil des Ministres**, représenté par le Premier Ministre dont le cabinet est sis à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16.

*Défendeur ;*

Assisté de Mme Fabienne ROLAND, conseiller général, Service juridique central du SPF Finances, North Galaxy, Tour B, 26ème étage, Boulevard du Roi Albert II, 33, boîte 15 à 1030 Bruxelles (adresse email: fabienne.roland@minfin.fed.be, tél: 0257.639.81).

### **EN PRESENCE DE :**

- 1) L'**OBFG**, dans l'affaire 7480F, conseil : Me. Sabrina Scarnà.
- 2) L'**OVB**, dans l'affaire 7409N, conseil : Me. Paul Wouters.
- 3) L'**ITAA**, dans l'affaire 7410N, conseil : Me. Frank Judo.
- 4) Le **CNB**, dans l'affaire 7407F, conseil : Me. Jean-Paul Hordies.
- 5) Le **CCBE**, dans l'affaire 7407F, conseil : Me. Michèle Grégoire.

---

Vu le Mémoire en réponse du 10 octobre 2020 pour les demandeurs.

Vu le Mémoire en réponse du 10 octobre 2020 pour les demandeurs.

Vu l'arrêt n°103/2022 du 15 septembre 2022 qui a notamment décidé :

- D'annuler certaines dispositions de la Loi litigieuse.
- De poser cinq questions préjudicielles à la CJUE avant de statuer au fond sur les griefs mentionnés aux attendus suivants :
  - o B.21 : quant à l'existence d'une justification proportionnée pour des obligations de déclaration en dehors de la matière de l'impôt des sociétés,
  - o B.32 : quant à l'exigence de textes claires et les notions de « dispositif » « intermédiaire » « participant » « entreprise associée » « transfrontière » et « critère de l'avantage principal » concernant,
  - o B.38 : quant l'exigence de textes claires et le début du délai de déclaration pour chaque phase,
  - o B.52 : quant à l'exigence de textes claires et les notions de « dispositif commercialisable » et « dispositif sur mesure »,
  - o B.92 : quant à l'atteinte portée au droit à la vie privée par l'obligation des intermédiaires qui ne sont pas des avocats mais qui sont également soumis à un secret professionnel qui est pénalement sanctionné, de notifier à des autres intermédiaires qui ne sont pas leurs clients,
  - o B.94 : quant à l'atteinte portée au droit à la vie privée par les obligations de déclaration des contribuables concernés et des intermédiaires (y compris donc les avocats-intermédiaires, ce à défaut d'une exclusion explicite à cet égard) et l'effet proportionné de ces obligations envers l'exercice des libertés fondamentales (le Marché Intérieur).
- De surseoir à statuer sur les griefs mentionnés en B.64 (obligations imposées à des avocats-intermédiaires lorsqu'ils invoquent leur secret professionnel) et B.87 (absence de règles distinctes pour les avocats dans la transposition par la Loi litigieuse), dans l'attente de la réponse de la CJUE à la question préjudicielle posée par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour.
- De rejeter les recours pour le surplus.

Vu l'Ordonnance du 17 mai 2023 invitant les demandeurs à présenter leur point de vue par un Mémoire complémentaire à déposer au plus tard le 15 juin 2023, de l'effet pour les recours en annulation de l'arrêt de la CJUE du 8 décembre dans l'affaire C-694/20 pour les griefs mentionnés aux attendus B.64 et B.87 de l'arrêt de la Cour.

Vu le courrier subséquent du 23 mai 2023 pour les demandeurs, qui motive l'utilité d'une audience aux motifs suivants :

- o Le projet de Directive DAC 8.
- o L'application différente qui a été réservée par le Conseil d'État français à l'arrêt du 8 décembre 2022 de la CJUE quant aux règles déontologiques des avocats et l'arrêt du 15 septembre 2022 n°103/2022 de la Cour dans la présente affaire.
- o Deux directives qui imposent le respect de la déontologie de chaque État membre ou un avocat est établi.
- o Les exigences selon la jurisprudence de la Cour EDH et de la CJUE quant à la protection spécifique et effective à réserver aux règles déontologiques des avocats.
- o Les difficultés pour venir à une telle protection effective en présence d'un

régime d'échange automatisé des données.

Vu l'Ordonnance du 31 mai 2023 qui fixe l'affaire à l'audience du 28 juin 2023 en précisant que ces débats devront porter sur des éléments qui ne figurent pas dans les écrits de procédure.

Table

<b>I. INTERPRÉTATION DE L'ARRÊT DU 8 DÉCEMBRE 2022 EN CAUSE C-694/20. ....</b>	<b>3</b>
A. <i>son contexte européen</i> .....	3
B. <i>son contexte belge</i> .....	10
<b>II. ATTENDU B.64 : OBLIGATIONS IMPOSÉES À DES AVOCATS LORSQU'ILS INVOQUENT LEUR SECRET PROFESSIONNEL. ....</b>	<b>12</b>
<b>III. ATTENDU B.87 : ABSENCE DE RÈGLES DISTINCTES POUR LES AVOCATS.....</b>	<b>14</b>
A. <i>L'intérêt général des règles déontologiques des avocats justifie une protection spécifique et effective.</i> .....	14
B. <i>Une protection effective exprimée en toutes lettres dans la norme dans un contexte d'échange automatisé des données déclarées.</i> .....	25
C. <i>La Décision n° 61/2023 du 24 mai 2023 de la Chambre contentieuse de l'Autorité de Protection des Données – exigence d'une protection juridique effective – Protection par l'article 8 de la Charte.</i> .....	29
D. <i>Restrictions indispensables pour une protection effective envers des personnes qui ne sont pas soumises à la déontologie des avocats</i> .....	31
<b>IV. ADAPTATION DU DISPOSITIF .....</b>	<b>35</b>

Dans une première partie, les demandeurs exposeront leur interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022.

Ensuite, ils développeront les implications pour la réponse à donner aux attendus B.64 et B.87, avant de conclure par une demande d'actualisation de la quatrième question préjudicielle proposée par les demandeurs dans leur Mémoire en réponse du 10 octobre 2020.

La BATL n'est pas un Ordre d'avocats et n'a pas d'autorité en matière de déontologie. La position prise par la BATL dans le présent 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 les transpositions bruxelloise, flamande et fédérale, et par l'*Ordre des Barreaux francophones et germanophone* dans la présente et trois autres transpositions.

## **I. Interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 en cause C-694/20.**

### **A. SON CONTEXTE EUROPEEN**

1. Dans les limites de la saisine imposée par la question préjudicielle, la CJUE devait interpréter les articles 7 et 47 de la Charte sous le prisme déformant 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 précaution particulière quant à la validité de la Directive litigieuse et des obligations spécifiques que celle-ci impose aux avocats-intermédiaires et à leurs clients.

2. 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 – significativement – diverses 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 la Directive litigieuse 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 avocats<sup>1</sup>.

§§ 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 CJUE émet une réserve claire quant à l'aptitude réelle 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 comme étant strictement nécessaire.

- ⇒ Ce passage ne peut être compris comme une confirmation implicite de la validité de l'obligation de notification à l'égard des clients (voir §§ 19 et 21-24).

3. 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 :

---

<sup>1</sup> Ces obligations n'ont pas de sens car les avocats ne peuvent rien faire sans l'accord de leur client (cf. § 40 de l'arrêt du 8 décembre 2022).

§ 27 : L'article 8 (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 CJUE 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.

§ 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 leur égard.

⇒ Les demandeurs comprennent le terme "protection spécifique" par comparaison avec les autres professions que celle de l'avocat<sup>2</sup>. 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 des intermédiaires tiers doivent signaler aux autorités fiscales le fait de la consultation d'un avocat et l'identité de celui-ci.

⇒ Les demandeurs 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

---

<sup>2</sup> Les demandeurs se réfèrent au discours de M. K. Lenaerts, Président de la CJUE, 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 CJUE 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, OBFGB/Belgique, 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 demandeurs à la date du dépôt de leur Mémoire complémentaire.

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

§ 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 demande de la part de son client de déclarer lui-même, l'avocat belge ne peut réserver de 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 à son client les obligations de déclaration qui pèsent sur celui-ci. 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 assistance.

§ 56 : Le but de la Directive litigieuse n'est pas de contrôler si les avocats-intermédiaires agissent dans le périmètre de leur profession mais d'assurer que les informations soient transmises 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 avait invoqué dans l'affaire C-694/20 est incompatible avec ce but.

⇒ Il convient également de s'interroger sur le but et sa légitimité : il n'est certainement pas légitime de chercher à dissuader les avocats de donner des conseils en matière de fiscalité internationale où de nombreuses lacunes ont pour conséquence des doubles impositions qui sont causes d'injustices d'inefficiences économiques<sup>3</sup>.

§ 59 : L'article 8 bis ter (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 litige. La brièveté des délais pour déclarer après les phases de conception et de mise à

<sup>3</sup> Ph. MALHERBE, *Introduction à la fiscalité internationale*, 2<sup>e</sup> éd., 2020, nos 12 et 26.

disposition ne permet pas un tel lien.

<-> La CJUE n'aborde ainsi 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 2022<sup>4</sup>, votre 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.

4. L'arrêt du 8 décembre 2022 considère le secret professionnel comme une donnée qui circonscrit l'application de la protection accordée par les articles 8 CEDH - 7 de la Charte.

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* à déclarer l'existence et le contenu des conseils juridiques fournis par un avocat.

5. La protection renforcée accordée par la Cour EDH dans un arrêt du 9 avril 2019<sup>5</sup> est motivée par le rôle des avocats d'assister les justiciables en leur fournissant un conseil indépendant (article 6 CEDH - article 47 de la Charte). Dans l'arrêt du 8 décembre 2022, toutes les communications entre avocats et clients sont examinées au regard de la seule protection de l'article 8 CEDH. Les concluants voient mal pourquoi les articles 7 et 47 de la Charte reçoivent ainsi un traitement distinct. Pour eux, il s'agit pour ces deux articles, ensemble avec l'article 8 de la Charte qui protège les données (autre volet de l'article 8 CEDH), d'un seul et même ensemble de droits fondamentaux qui sont violés par l'obligation de déclarer.

Les demandeurs observent bien un tel lien concernant une application séparée des articles 7 et 47 de la Charte aux termes de l'arrêt du 17 décembre 2020 de la Cour EDH qui requièrent clairement une protection spécifique en vertu de l'article 8 (2) CEDH pour les conseils donnés par des avocats en dehors d'un contexte conflictuel (Cour EDH, 17 décembre 2020, *Saber c. Norvège* (459/18) – pièce n° 10).

<sup>4</sup> C.C., 15 septembre 2022, n°103/2022, attendu B.51

<sup>5</sup> Cour EDH, 9 avril 2019, *Altay c. Turquie* n°. 2, ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49

6. Le Pr. D. GARABEDIAN, avocat à la Cour de cassation belge, considère<sup>6</sup> l'arrêt de la CJUE du 26 juin 2007 comme un précédent<sup>7</sup> 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.

La CJUE 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, 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 cette obligation n'implique en aucune manière une obligation de divulguer des *conseils*, y compris des conseils donnés en dehors du contexte d'un litige.

Le secret est ainsi doté d'une protection effective par une jurisprudence claire, donnant son plein effet à la CEDH.

7. Pointer le client sur 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 violés<sup>8</sup>.

L'article 47 de la Charte exige un droit "effectif" de saisir un tribunal, alors que l'article 6 de la CEDH protège les droits de la défense dans un contexte conflictuel. L'effectivité exige qu'il y ait également une protection avant toute procédure. Il suffit alors que la possibilité d'un litige soit *prévisible* et puisse donc découler de l'acte pour lequel la protection est demandée (voir *infra*).

Les demandeurs font observer 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 demandeurs 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 encore plus en raison de la brièveté des délais de déclaration, la quantité d'informations qui doivent être communiquées ainsi que

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

<sup>7</sup> CJUE (Grande Chambre), 26 juin 2007, C-305/05, *OBFG c. Belgique*, EU:C:2007:383

<sup>8</sup> 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, repris sous une version en langue française, *JDF*, 2023, p. 158 e.s..

l'exigence de sanctions dissuasives en cas de déclaration tardive ou avec des manquements, tout comme en cas d'absence de déclaration. Par conséquent, dans le cas spécifique de la Directive litigieuse et la Loi litigieuse, il existe un lien inextricable entre les articles 6 et 8 de la CEDH et 7, 8 et 47 de la Charte.

8. Le 16 mai 2023, le Conseil ECOFIN a approuvé, sous réserve de la position du Parlement européen à recevoir, un texte qui modifie dans la Directive DAC des dispositions insérées par la Directive litigieuse (pièce 8 – extrait de la version en langue anglaise qui est la seule à avoir été rendue publique après ce vote).

Les considérants modifiés de la Directive DAC (point 42 a) informent que ces modifications réservent une suite à l'arrêt du 8 décembre 2022 de la CJUE :

- La *faculté* pour les États membres d'octroyer une exonération à l'obligation de déclaration aux intermédiaires, est limitée aux avocats-intermédiaires.
- Pour autant que ces déclarations (traduction libre) : « ..*constitueraient une infraction au secret professionnel de l'avocat selon le droit national de cet État membre* ». Le considérant 42 a) précise que l'on vise par ce texte qui est en principe adopté (traduction libre) : « ..*au motif du secret professionnel dont il est tenu* ». Ce qui renvoie à une obligation déontologique qui s'oppose à une telle déclaration par la personne qui y est soumise.
- Par conséquent, il n'y a plus de motif pour maintenir la disposition qui impose à l'avocat de notifier aux autres intermédiaires le fait qu'il a invoqué l'exonération.
- Cette obligation de notification ne s'applique qu'envers le client.
- Dans ce qu'il faut déclarer, il est stipulé en toutes lettres qu'il n'y a plus lieu de mentionner l'identité de l'avocat-intermédiaire.
- La faculté d'une déclaration abstraite est supprimée et la précision suivante est insérée dans l'obligation de déclaration (traduction libre) : « .. *et d'une quelconque autre information qui puisse aider l'autorité compétente dans l'appréciation du risque fiscal potentiel* . ».

Le Conseil européen reconnaît par ce vote de principe que la directive ne pouvait imposer à des avocats des obligations de notification envers des tiers. De manière plus générale, ces obligations pour des avocats peuvent déjà découler de leur déontologie. Où réside alors alors la stricte nécessité de leur imposer ces obligations et d'interférer de cette manière dans l'auto-régulation qui devrait se faire de manière indépendante ?

La modification qu'il n'y a plus lieu de déclarer l'identité de l'avocat-intermédiaire, est une conséquence des débats devant la CJUE dans l'affaire C-694/20. Lors des plaidoiries, plusieurs Juges de la CJUE ont demandé aux institutions avec insistance mais sans succès d'expliquer la justification proportionnée de cette identification nominative.

9. Les demandeurs critiquent ainsi ces modifications, en ce que :

- (A) Ce texte fait croire que les États membres auraient un CHOIX de ne pas exonérer les avocats-intermédiaires et de les soumettre ainsi (1) à une obligation de déclaration (voir infra lors des commentaires concernant l'arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français), qui (2) n'ouvre pas automatiquement le droit à l'exonération pour un avocat-intermédiaire. L'article 8(2) CEDH oblige à octroyer

un droit inconditionnel à l'exonération en toutes lettres à supposer que cet article ne fasse pas en soi obstacle à l'obligation de déclaration elle-même ou à d'autres obligations (voir *infra*). En ce que le droit à l'exonération ne concernera plus que la profession des avocats, il devrait être obligatoire et non plus facultatif (selon la profession).

- (B) La terminologie utilisée 'secret professionnel' est trop étroite et devrait être formulée de manière explicite comme 'la déontologie qui s'oppose à une déclaration' (*idem*).
- (C) L'arrêt du 8 décembre 2022 dit clairement que sont protégés tant l'existence de la communication avec un avocat, que *son contenu*; la modification qui a été approuvée en principe par le Conseil européen n'offre pas une meilleure protection concernant ce contenu. Bien au contraire, il ne semble pas promouvoir la possibilité de ne pas avoir à déclarer le contenu des pourparlers avec un avocat en supprimant le terme 'de manière abstraite' au membre 14 et de le substituer par 'toute autre information'. Ceci constitue une violation de l'article 8 CEDH, 7, 8, 20 et 52 de la Charte en ce que (1) un régime est instauré sans texte clair, qui (2) n'est pas de nature à pouvoir organiser une protection effective de la confidentialité et (3) se limite sans justification proportionnée à protéger le fait de l'existence d'une communication entre un avocat et son client sans protéger son contenu.

10. Après le vote formel, les États membres devront transposer cette législation de réparation pour le 31 décembre 2025. Qu'en est-il dans l'intervalle de la validité et l'application du droit à l'exonération pour les intermédiaires qui ne sont pas des avocats et les obligations de notification qui ont été instaurées par la Directive litigieuse et par la Loi litigieuse ? Cela est apparemment laissé aux soins des juges nationaux et à l'interprétation qu'ils donnent à l'arrêt du 8 décembre 2022.

#### B. SON CONTEXTE BELGE

11. D'une manière générale, les demandeurs remarquent qu'il n'y a pas de motifs suffisants pour des obligations qui limitent le secret professionnel de l'avocat. La fonction d'avocat dans une société démocratique s'oppose en principe à des obligations de déclaration. Les travaux préparatoires de la Loi litigieuse ne fournissent pas de justification proportionnée. La Loi litigieuse pose également problème à la lumière de l'exigence des textes clairs pour organiser des ingérences envers des avocats quant à la confidentialité d'activités licites.

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.

12. 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 licites<sup>9</sup>. 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 lorsque<sup>10</sup> :

*‘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 n'est proportionnellement justifié de considérer comme intermédiaires les avocats qui sont consultés après la mise en place d'un dispositif transfrontière<sup>11</sup>. La protection accrue du secret professionnel des avocats est également justifiée à la lumière des nécessités du bon fonctionnement de l'État de droit<sup>12</sup>.

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 CJUE, reconnaît-elle ainsi de manière implicite que, dès qu'un dispositif reçoit une application effective (phases de mise en œuvre et de suivi), un litige potentiel naît par l'effet de 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 ?

<sup>9</sup> 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

<sup>10</sup> 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.

<sup>11</sup> S. SCARNA, *l.c.*, n° 29, p. 6

<sup>12</sup> S. SCARNA, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

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 ?

**II. Attendu B.64 : obligations imposées à des avocats lorsqu'ils invoquent leur secret professionnel.**

13. En ce qui concerne la question des conditions d'application de l'article 52 de la Charte, il est renvoyé à l'analyse ci-après qui justifie la nécessité d'examiner s'il y a lieu de poser une question préjudicielle à la CJUE concernant le conflit survenu quant à l'interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 et de l'article 8 CEDH, lu ensemble avec les articles 7, 8 et 47 de la Charte.

Pour les besoins de l'attendu B.64, il suffit quant à l'application de l'article 52 de la Charte que l'arrêt du 8 décembre 2022 ait constaté que les obligations de notification pour des avocats ne sont pas strictement nécessaires pour la réalisation du but de la Directive litigieuse. Peut-on transposer ce défaut de stricte nécessité à l'obligation de déclaration même ?

14. Si l'avocat n'est pas soumis à une obligation de déclaration, toutes les autres dispositions de la Directive litigieuse et la Loi litigieuse ne peuvent pas non plus être appliquées à un avocat et l'arrêt à intervenir devrait interpréter la Loi litigieuse 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 demandeurs renvoient à ce qu'ils exposeront ci-après concernant l'absence d'un régime légal permettant faire radier des bases de données permettant les échanges automatisés des données confidentielles déclarées – quel que soit l'auteur de la déclaration –. Tant qu'un tel régime n'est pas instauré de manière effective, les articles 7, 8, 20, 47 et 52 de la Charte s'opposent à imposer des obligations à des avocats lorsqu'ils donnent des conseils et ne participent pas au dispositif. Ce n'est en effet que ils agissent en tant que participants, qu'ils n'agissent en dehors du périmètre de leur profession d'avocats.

**Les demandeurs invitent la Cour à interpréter la Loi litigieuse de manière qu'elle ne puisse pas être appliquée aux avocats agissant dans le cadre de leur profession, et que leurs clients ne doivent déclarer ni l'existence ni le contenu de leurs communications avec leur avocat.**

15. Subsidiairement, dans la mesure où il existerait une justification raisonnable pour que la Loi litigieuse motive une obligation de déclaration aux avocats, il n'y a pas de justification raisonnable pour limiter la protection du secret professionnel garantie par les articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte. Or, cette protection est limitée par l'exclusion du droit à s'exonérer en ce qui concerne les dispositifs commercialisables. Mais cette discussion sort de la limite du débat circonscrit par la Cour.

16. La question se pose dans cette saisine de savoir si les conditions spécifiques imposées par la Loi litigieuse pour invoquer cette exonération ont encore une justification raisonnable après l'arrêt du 8 décembre 2022. L'exigence de la stricte nécessité pour le

régime instauré par la Loi litigieuse impose de conclure à l'existence d'un droit inconditionnel à l'exonération pour les avocats-intermédiaires. Depuis le 11 décembre 2020, les règles déontologiques des demandeurs 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 similaires<sup>13</sup> imposées par une circulaire déontologique du 17 décembre 2020. 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 dans le dispositif la présence d'un marqueur.

Ces conditions spécifiques que la Loi litigieuse attache à l'exercice du droit de s'exonérer, sont-elles alors strictement nécessaires pour les avocats ? **La Loi litigieuse, ne devrait-elle alors pas être interprétée comme accordant un droit automatique à l'exonération aux avocats-intermédiaires dans la mesure où ils seraient soumis à une obligation de déclaration ?**

17. Le § 23 de l'arrêt du 8 décembre 2022 interprète l'article 8 bis ter (5) de la Directive DAC dans le sens que l'exercice du droit à l'exonération implique la dispense de l'obligation de notifier. L'arrêt du 8 décembre 2022 a jugé par la suite 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

---

<sup>13</sup> 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.

pour des avocats de leur droit de s'exonérer afin de les dissuader de fournir ce type de service. Selon la CJUE il y aura toujours une déclaration par les autres intermédiaires, même dans l'hypothèse où ceux-ci ne reçoivent pas de notification de la part d'un avocat.

Il n'existe donc aucune justification en droit de l'Union pour l'obligation de notification ou tout autre obligation instaurée par la Loi litigieuse qui limite pour un avocat l'effectivité de son droit d'invoquer son secret professionnel contre une obligation visée par l'attendu B.64.

18. L'obligation de notifier à des tiers (non-clients) l'exercice du droit de s'exonérer 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. Une conclusion similaire s'imposera lors d'un examen sous l'article 8 de la CEDH en ce qui concerne la Loi litigieuse.

L'obligation de notifier aux clients l'exercice du droit pour l'avocat 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.

**La question doit être soulevée de savoir s'il est strictement nécessaire qu'une autorité intervienne à travers la Loi litigieuse dans les compétences d'organes d'auto-régulation que sont les Ordres des avocats en édictant de quelle manière l'avocat doit communiquer avec son client.**

L'article 52 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 garanti par la CEDH. Par conséquent, il appartient à votre Cour de décider, en application de l'article 8 de la CEDH et des articles 7, 8, 20, 47 et 52 de la Charte, que toutes les exigences imposées par la Loi litigieuse à l'exercice du droit de s'exonérer ne sont pas applicables aux avocats.

### **III. Attendu B.87 : absence de règles distinctes pour les avocats**

#### **A. L'INTERET GENERAL DES REGLES DEONTOLOGIQUES DES AVOCATS JUSTIFIE UNE PROTECTION SPECIFIQUE ET EFFECTIVE.**

19. L'arrêt n° 28/2023 du 16 février 2023 de votre Cour cadre l'arrêt du 8 décembre 2022 et l'interprète afin de motiver la distinction opérée entre la profession de l'avocat et les autres professions (attendus B.8.4 et suivants) :

*« B.8.4. La Cour a déduit du statut particulier des avocats, établi par le Code judiciaire et **par les réglementations adoptées par les ordres créés** par la loi du 4 juillet 2001, que la profession d'avocat en Belgique se distingue d'autres professions juridiques indépendantes (voy. l'arrêt n° 10/2008 du 23 janvier 2008 (ECLI:BE:GHCC:2008:ARR.010), B.6.3). Par le même arrêt, la Cour a jugé :*

*« B.7.1. L'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat*

qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel, dont la violation est sanctionnée notamment par l'article 458 du Code pénal, est un élément fondamental des droits de la défense ».

Par son arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.114), la Cour a jugé :

« Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable. Le secret professionnel de l'avocat vise en effet principalement à protéger le droit fondamental qu'a la personne qui se confie, parfois dans ce qu'elle a de plus intime, au respect de sa vie privée » (B.9.1).

La Cour de justice a jugé, dans un arrêt du 8 décembre 2022 :

« La protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel des avocats, qui se traduit avant tout par des obligations à leur charge, se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables (Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, Michaud c. France, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 et 119). Cette mission fondamentale comporte, d'une part, l'exigence, dont l'importance est reconnue dans tous les États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même englobe, par essence, la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin et, d'autre part, celle, corrélative, de loyauté de l'avocat envers son client (voir, en ce sens, arrêt du 18 mai 1982, AM & S Europe/Commission, 155/79, EU:C:1982:157, point 18) » (CJUE, grande chambre, 8 décembre 2022, C-694/20, Orde van Vlaamse Balies e.a., ECLI:EU:C:2022:963, point 28).

B.8.5. Le législateur peut raisonnablement considérer que les différences entre le groupe professionnel des conseillers fiscaux et des experts-comptables, d'une part, et le groupe professionnel des avocats, d'autre part, prévues par l'article 48, attaqué, de la loi du 2 juin 2021, eu égard à la nature des principes en cause, sont nécessaires **afin d'éviter, en ce qui concerne le groupe professionnel des avocats, tout risque d'atteinte aux droits de la défense et au droit au respect de la vie privée dans son aspect le plus personnel**, alors que cette nécessité ne se présente pas de la même façon à l'égard du groupe professionnel des conseillers fiscaux et des experts-comptables. Bien que les conseillers fiscaux et les experts-comptables, tout comme les avocats, s'exposent à des sanctions administratives et pénales lorsqu'ils ne respectent pas l'obligation de signalement et soient susceptibles de violer le secret professionnel lorsqu'ils respectent, à tort, l'obligation de signalement, ceux-ci se trouvent dans une situation qui diffère fondamentalement de celle des avocats.

De la circonstance que le secret professionnel des avocats et des conseillers fiscaux et des experts-comptables est protégé par l'article 458 du Code pénal, il ne peut être déduit que les articles 10 et 11 de la Constitution exigent que les mêmes règles et les mêmes garanties s'appliquent aux deux catégories de groupes professionnels.

B.8.6. Le législateur a mis en œuvre l'obligation qui découle de la directive (UE) 2015/843, mais il a, ce faisant, considéré que l'intervention d'un organisme d'autorégulation n'était pas nécessaire en ce qui concerne les conseillers fiscaux et les experts-comptables, faisant ainsi usage de la marge d'appréciation qui lui est laissée par la directive (UE) 2015/849 (article 48, paragraphe 1, de la directive (UE)

2015/849).

*Eu égard à cette marge d'appréciation dont il dispose dans les limites du droit de l'Union européenne et compte tenu de ce qui est dit en B.8.5, le législateur a raisonnablement pu choisir de soumettre les seuls avocats à l'intervention d'un organisme d'autorégulation, à savoir le bâtonnier.*

*La disposition attaquée n'a pas d'effets disproportionnés et n'est donc pas dénuée de justification raisonnable.»*

Cette appréciation par la Cour est comprise par les demandeurs comme l'application d'une exigence de protection effective, comprenant les règles déontologiques (les règlements dont référence dans l'attendu B.8.4), qui ont pour but d'éviter *'tout risque d'atteinte'* et qui sont par ce but inextricablement liées dans l'organisation de cette protection effective.

Cet arrêt forme selon les demandeurs également une application de ce qui doit, depuis l'arrêt de 1982 de la CJUE, se comprendre comme un équilibre, fondamental pour les besoins du bon fonctionnement de l'État de droit, entre le privilège de l'avocat et ses obligations. Ses règles professionnelles encadrent sa faculté d'exercer sa profession en toute indépendance et loyauté et sont protégées à leur tour par un organ d'auto-régulation - ce qui est capital pour satisfaire à l'exigence d'indépendance -. L'arrêt de 1982 de la CJUE le formule ainsi<sup>14</sup> :

**« Cette protection a pour contrepartie la discipline professionnelle, imposée et contrôlée dans l'intérêt général par les institutions habilitées à cette fin. Une telle conception répond aux traditions juridiques communes aux États membres et se retrouve également dans l'ordre juridique communautaire, ainsi qu'il résulte de l'article 17 du statut de la Cour CEE et CEEA ainsi que de l'article 20 du statut de la Cour CECA. »**

20. Les demandeurs estiment qu'il n'existe pas de justification proportionnée en ce qui concerne les buts poursuivis par la Directive litigieuse et la Loi litigieuse pour venir à une autre application du rôle des organes auto-régulateurs concernant l'indépendance et la loyauté des avocats, et à travers eux, des règles déontologiques imposées aux avocats et leur contrôle. L'article 20 de la Charte exige une justification proportionnée pour soumettre de personnes qui se trouvent dans une même situation à un autre régime ou pour appliquer un même régime à des personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes (articles 10 et 11 de la Constitution).

Leurs règles déontologiques servent un intérêt général en garantissant la loyauté et l'indépendance des avocats. Le principe de l'autorégulation s'oppose à l'ingérence des autorités et à l'imposition d'obligations intrusives. La fonction critique de l'avocat pour le bon fonctionnement de l'État de droit nécessite une protection spécifique qui doit être en tous points effective afin d'éviter tout atteinte à son indépendance et à sa loyauté. En cela, la profession des avocats se trouve dans une situation qui est objectivement différente de celle des autres professions et ils ne peuvent être soumis au même régime d'obligations que les autres professions, que si les exigences de l'article 52 de la Charte sont respectées concernant de telles ingérences au vœu des articles 7, 8, 20 et 47 de la Charte.

---

<sup>14</sup> CJUE, 18 mai 1982, affaire 155/79, *AM & S Europe/Commission*, EU:C:1982:157, point 24

21. Lors de l'appréciation des effets de ces exigences il convient que la déontologie des avocats reçoive une application entière en l'absence de motifs d'intérêt général impératifs qui rendraient strictement nécessaire et appropriée une ingérence, qui ne pourrait cependant pas aller plus loin que nécessaire dans ses effets (voir les quatre tests de l'arrêt du 8 décembre 2022 (§ 41 e.s.)).

**Toutes les obligations qui sont imposées dans la relation avocat–client doivent dès lors satisfaire à des exigences strictes car elles vont à l'encontre du principe de l'autorégulation.**

De l'exigence de nécessité stricte les demandeurs déduisent – par analogie avec l'arrêt du 8 décembre 2022 – que toutes les obligations qui sont déjà imposées par la déontologie ne satisfont pas à cette exigence.

22. Il y a également lieu de veiller à ce que l'arrêt du 8 décembre 2022 reçoive une interprétation qui soit en concordance avec le but poursuivi par la CEDH, car l'article 52 de la Charte interdit que le droit secondaire de l'Union garantisse une protection moindre que celle de la CEDH.

Par un arrêt du 17 décembre 2020, la Cour EDH rappelle la protection spécifique accordée par l'article 8 (2) de la CEDH aux avocats, même pour des conseils donnés en dehors d'un contexte litigieux (CEDH, 17 décembre 2020, *Saber c. Norvège* (459/18), § 51 avec référence à CEDH, 27 avril 2017, *Sommer c. Allemagne* (73607/13), § 56 et CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France* (12323/11) § 130) en CEDH, 9 avril 2019, *Altay c. Turquie* (n° 2) (11236/06), §§ 49-51) – pièce 10 – arrêt uniquement disponible en versions norvégienne ou anglaise).

Au § 51 de cet arrêt il est fait référence par la Cour EDH à un intérêt général qui nécessite une "full and uninhibited discussion" entre un avocat et son client. Cette absence de retenue (uninhibited) exige que tous les participants à cette discussion – et donc aussi l'avocat – puissent être assurés que ce qui est dit entre eux ne sera en règle pas divulgué à des tiers. L'arrêt du 18 mai 1982 de la CJUE consacre également à un tel intérêt général.

23. Cette double finalité du secret professionnel de l'avocat est également reconnue dans un contexte international plus large. Le 63<sup>ième</sup> Congrès du 6 au 9 novembre 2019 à Luxembourg de l'Union Internationale des Avocats (UIA) a conclu :

*« Nous, les soussignées, organisations et associations d'avocats et Barreaux du monde,*

*Dans le cadre de notre obligation de garantir la protection du droit humain fondamental qu'est la confidentialité des rapports et échanges qui régit la relation client-avocat (aussi appelé « secret professionnel »),*

*Rappelons à tous les ressortissants des États, à leurs gouvernements et à la collectivité des avocats, que :*

- 1) le droit au secret des rapports client/avocat est un droit fondamental de tout être humain et une obligation impérative qui s'impose à l'avocat ;*
- 2) le secret professionnel appartient au client et le protège ;*
- 3) ce droit est fondamental afin de permettre un libre accès à la justice et sa bonne*

*administration ;*

- 4) *au même titre que l'indépendance de l'avocat, le secret professionnel fait partie intégrante du maintien de l'État de droit et du droit à un procès équitable.*

*Nous appelons donc :*

- *tous les barreaux et organisations et associations d'avocats du monde à promouvoir la sensibilisation au droit de tout être humain à bénéficier du secret professionnel ;*
- *il incombe à tous les gouvernements, institutions européennes et internationales de respecter ce droit humain fondamental, car, toute atteinte à l'inviolabilité de la relation confidentielle entre un client et un avocat constituerait une grave attaque contre l'État de droit. »*

Cette conclusion de la part de l'UIA confirme que le secret professionnel de l'avocat est à la fois un droit de son client et une composante d'un intérêt général concernant le bon fonctionnement de l'État de droit, qui est inséparablement lié à l'indépendance des avocats et à leurs règles déontologiques qui garantissent cette indépendance. Dans le contexte du droit de l'Union, cela concerne en même temps le bon fonctionnement de l'État de droit qui exige que l'avocat puisse toujours agir en toute indépendance et à cet effet puisse sans retenue converser avec son client.

24. La combinaison de ces deux intérêts signifie que, dans les traditions juridiques où le secret professionnel de l'avocat est protégé comme étant un intérêt général qui est d'ordre public, le client ne peut divulguer à des tiers les communications qu'il a eues avec son avocat que dans des circonstances particulières et strictement nécessaires à la protection du client.

L'arrêt du 8 décembre 2022 doit être appliqué en concordance avec l'article 8 CEDH pour toutes les obligations instaurées par la Directive litigieuse. Concernant des obligations de déclaration ou d'autres obligations transposées, il y a dès lors lieu d'autoriser explicitement l'avocat à opposer à ces obligations ses règles déontologiques qui y sont contraires ou qui les rendent inutiles car sa déontologie y pourvoit déjà. Ce d'autant plus dans un contexte de conseils licites qui concernent des agissements licites que leurs clients poseront ou ont posés. Dans un tel contexte, où le dispositif sera déclaré par le client sans mention de l'existence et du contenu de la communication avec son avocat, il apparaît ne pas exister de motif d'un intérêt général impératif, ni de stricte nécessité ou de congruence pour cette ingérence, sans même de devoir procéder à un examen de proportionnalité entre le but de la norme et ses effets.

25. Lorsque l'obligation découle uniquement d'une transposition nationale, il appartient au juge national de la sanctionner en l'absence d'une disposition légale qui autorise de manière explicite à l'avocat d'opposer son secret professionnel à cette obligation.

Les motivations dans l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 concernant l'obligation de fournir des renseignements (attendus B.82 e.s.) et l'interprétation de l'absence d'effet pour les avocats-intermédiaires du droit pour le client-contribuable concerné de refuser l'exonération (attendus B.77 et 78) forment selon les demandeurs une application judiciaire de la protection qui est entre autres conférée par l'article 8 CEDH – et donc également par l'article 7 de la Charte -. Pour cette dernière interprétation, les demandeurs formulent toutefois une réserve : il n'est pas à ce stade satisfait à l'exigence de normes claires pour des ingérences par des obligations pour des avocats et toutes les conditions

qui l'assortissent.

Lorsque l'obligation découle d'une directive ou d'un règlement, il convient de poser une question préjudicielle à la CJUE concernant la validité, comme dans l'affaire C-694/20. Sauf à interpréter l'arrêt du 8 décembre 2022 comme un acte clair concernant la validité de cette obligation transposée.

26. Une interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 devrait également ne pas porter préjudice à d'autres normes du droit de l'Union. Dans cette discussion les concluant rappellent deux directives qui concernent leur déontologie dans un contexte transfrontière :

- a) La Directive du Conseil du 22 mars 1977 tendant à faciliter l'exercice effectif de la libre prestation de services par les avocats (77/249/CEE) (JO, L 078, 26.3.1977, p. 17), article 4 (2) et (4) :

*« Dans l'exercice de ces activités, l'avocat respecte les règles professionnelles de l'État membre d'accueil, sans préjudice des obligations qui lui incombent dans l'État membre de provenance. »*

*« Pour l'exercice des activités autres que celles visées au paragraphe 1, l'avocat reste soumis aux conditions et règles professionnelles de l'État membre de provenance sans préjudice du respect des règles, quelle que soit leur source, qui régissent la profession dans l'État membre d'accueil. »*

- b) La Directive 98/5/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 février 1998 visant à faciliter l'exercice permanent de la profession d'avocat dans un État membre autre que celui où la qualification a été acquise (JO, L 077, 14.3.1998, p. 36), considérant n° 10 :

*« (10) considérant qu'il convient de permettre aux avocats bénéficiaires de la présente directive de donner des consultations juridiques, notamment dans le droit de l'État membre d'origine, en droit communautaire, en droit international et dans le droit de l'État membre d'accueil; que ceci était déjà, pour la prestation de services, permis par la directive 77/249/CEE du Conseil du 22 mars 1977 tendant à faciliter l'exercice effectif de la libre prestation des services par les avocats (5); que, cependant, il convient de prévoir, comme dans la directive 77/249/CEE, la faculté d'exclure des activités des avocats exerçant sous leur titre professionnel d'origine au Royaume-Uni et en Irlande, certains actes en matière immobilière et successorale; que la présente directive n'affecte en rien les dispositions qui, dans tout État membre, réservent certaines activités à des professions autres que celle d'avocat; qu'il convient également de reprendre de la directive 77/249/CEE la faculté pour l'État membre d'accueil d'exiger que l'avocat exerçant sous son titre professionnel d'origine agisse de concert avec un avocat local pour la représentation et la défense d'un client en justice; que l'obligation d'agir de concert s'applique conformément à l'interprétation qu'en a donnée la Cour de justice des Communautés européennes, notamment dans son arrêt rendu le 25 février 1988 dans l'affaire 427/85 (Commission contre Allemagne) (6); »*

Ces deux directives confirment l'entière application de la déontologie quant aux conseils qui sont donnés en dehors du contexte d'un litige. La protection qu'offre l'article 7 de la Charte est dès lors aussi applicable sur ces règles déontologiques en vertu de l'arrêt du 8 décembre 2022 de la CJUE.

27. Dans le cadre des dispositifs transfrontières on peut toutefois se poser une question lorsque l'avocat est établi dans les deux États membres ; quel 'secret professionnel selon le droit national' est visé ? Celui des deux États membres ou celui du seul État membre qui reçoit la déclaration ?

Lorsque deux États-membres organisent une protection différente, la règle de déontologie des avocats est que l'emporte la règle déontologique la plus sévère. En va-t-il alors de même pour l'application de la Directive litigieuse, des directives précitées du 22 mars 1977 et du 16 février 1998 et de la protection offerte par l'article 7 de la Charte ?

La Directive (EU) 2015/849, du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) no 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, J.O., 5 juin 2015, L 141/73, est très claire dans ses considérations 39 et 40 sur le rôle de la déontologie :

« (39) Pour certaines entités assujetties, les États membres devraient avoir la possibilité de **désigner un organisme approprié d'autorégulation** comme étant l'autorité à informer en premier lieu à la place de la CRF. Conformément à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, un système de déclaration, en premier lieu, à **un organisme d'autorégulation constitue une garantie importante de la protection des droits fondamentaux pour ce qui concerne les obligations de déclaration applicables aux avocats**. Les États membres devraient fournir les moyens et la méthode permettant de protéger le secret professionnel, la confidentialité et la vie privée. (\*)

(40) Lorsqu'un État membre décide de désigner un tel organisme d'autorégulation, **il peut permettre ou faire obligation à cet organisme de ne pas transmettre à la CRF les informations obtenues auprès de personnes représentées par cet organisme** lorsque ces informations ont été reçues de l'un de leurs clients ou obtenues sur l'un de leurs clients, 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 telle procédure, que ces informations soient reçues ou obtenues avant, pendant ou après cette procédure. »

(\*) exigence d'une protection effective du secret professionnel par lequel il faut comprendre les règlements des organismes autorégulantes

Ce régime concerne des délits potentiels ; comment alors pourrait-on justifier une protection moindre dans le cadre d'un régime qui concerne exclusivement des agissements licites ?

Faudra-t-il alors comprendre à la lumière de l'arrêt de 1982 de la CJUE<sup>15</sup> la notion du 'secret professionnel selon le droit national' utilisée dans l'arrêt du 8 décembre 2022 au sens strict, c'est-à-dire celui des lois formelles, ou au sens large, c'est-à-dire incluant les prescrits et règles déontologiques imposés et contrôlés par les instances ordinales, qui sont des lois matérielles pour ceux à qui cette déontologie s'applique et qui peuvent donc

<sup>15</sup> CJUE, 18 mai 1982, affaire 155/79, *AM & S Europe/Commission*, EU:C:1982:157, point 24

s'opposer aux obligations imposées par la Directive litigieuse ?

28. Ce mode d'interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 qui est en concordance avec l'article 8 CEDH, d'autres directives, les articles 7 et 52 de la Charte et le droit national belge, a reçu toutefois une tout autre application que la protection qui a été donnée par la Cour à la déontologie des avocats dans ces arrêts n° 103/2022 du 15 septembre 2022 et n° 28/2023 du 16 février 2023. nous voulons parler de l'arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français (pièce 9 en annexe).

Cet arrêt dit pour droit :

*« 10. (...) Et si l'article 226-13 du code pénal réprime la violation du secret professionnel, notamment celui auquel est tenu l'avocat, l'article 226-14 du même code précise que l'article 226-13 « n'est pas applicable dans les cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret ».*

*11. Aux termes du premier alinéa du 4° du I de l'article 1649 AE du code général des impôts : « L'intermédiaire soumis à une obligation de secret professionnel dont la violation est prévue et réprimée par l'article 226-13 du code pénal souscrit, avec l'accord de son client, la déclaration mentionnée à l'article 1649 AD ». Les requérants soutiennent qu'en permettant ainsi au client de délier son avocat du secret professionnel afin qu'il procède à la déclaration du dispositif transfrontière, ces dispositions législatives méconnaîtraient les articles 7 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et 8, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales.*

*(..)*

*13. Il en découle qu'en prévoyant la possibilité pour le client d'autoriser son avocat à procéder à la déclaration des dispositifs transfrontières, laquelle est instituée dans un but de lutte contre la planification fiscale agressive et de prévention du risque d'évasion et de fraude*

*fiscales, qui constituent des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union et des buts légitimes, au sens de l'article 8, paragraphe 2, de la convention, le premier alinéa du 4° du I de l'article 1649 AE du code général des impôts, lequel ne procède pas de la transposition du 5 de l'article 8 bis ter de la directive du 15 février 2011, ne porte pas au secret des échanges entre l'avocat et son client une atteinte contraire aux stipulations de l'article 8, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits et de l'homme et des libertés fondamentales ou à celles de l'article 7 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.*

*(..)*

*17. Il en résulte, d'autre part, que les dispositions du troisième alinéa du 4° du I de l'article 1649 AE du code général des impôts qui disposent que « En l'absence d'autre intermédiaire, la notification d'obligation déclarative est adressée au contribuable concerné par le dispositif transfrontière. L'intermédiaire transmet également au contribuable concerné, le cas échéant, les informations nécessaires au respect de son obligation déclarative », ne méconnaissent pas, en revanche, les stipulations de l'article 7 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Elles ne méconnaissent pas davantage, par voie de conséquence, celles de l'article 8, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »*

Sur ces deux points (l'obligation de déclarer sans droit inconditionnel à l'exonération et l'obligation de notifier en incluant toutes les informations nécessaires pour les besoins de l'obligation de déclaration), aucune place n'est réservée à la déontologie des avocats qui leur permet de travailler en toute indépendance et loyauté.

Sur ces deux points, l'examen par le Conseil d'État français s'est limité à l'existence de motifs légitimes sans prendre en considération les critères de nécessité, de congruence ou de proportionnalité des effets sous l'angle des articles 7 et 52 de la Charte, comme enseigné par l'arrêt du 8 décembre 2022. A la lumière de l'article 8 (2) CEDH, comme interprété par l'arrêt du 17 décembre 2020 par la Cour EDH, il se pose également un problème de comptabilité de cette interprétation avec l'exigence d'une protection spécifique effective.

29. Cette transposition française a ainsi été validée concernant (en résumé) :

- La levée du secret professionnel de l'avocat par son client pour les besoins d'une obligation de déclaration DAC6 constitue une ingérence justifiée selon l'article 8 (1) de la CEDH et donc selon l'article 7 de la Charte.
- L'obligation de notification d'un avocat-intermédiaire à une personne autre que son client est inconciliable avec l'article 7 de la Charte.
- Dans la relation client-avocat, il ne peut y avoir de secret professionnel, de sorte que les autres obligations imposées aux avocats-intermédiaires par la transposition française de la DAC6 ne nécessitent pas une application différente de celles qui sont imposées aux autres intermédiaires.

30. Il existe des objections sérieuses contre l'ingérence dans la protection offerte par l'article 8 CEDH qui a été autorisée par l'arrêt du 14 avril 2023 par l'unique prise en compte de la perspective du client (premier volet) et justifiée par l'objectif poursuivi par la Directive litigieuse, sans tenir compte du secret professionnel de l'avocat pour le bon fonctionnement de l'État de droit pour que ce dernier puisse donner son avis en toute indépendance (deuxième volet).

Le passage dans l'arrêt du 8 décembre 2022 qu'il ne puisse y avoir d'obligation de secret entre le client et l'avocat est selon les demandeurs sans incidence pour *la déontologie* qui s'oppose à une déclaration ou autre obligation de l'avocat. Ce passage ne concerne non plus la question de l'effet de l'ordre public dans les traditions juridiques nationales qui n'autorisent pas le client ou un tiers à lever la confidentialité. Ceci concerne après tout une matière non-harmonisée.

L'article 52 de la Charte exige par ailleurs que le droit de l'Union n'offre pas moins de protection, y compris les transpositions de ce droit de l'Union, que la protection offerte par la CEDH. Il ne peut dès lors plus être présumé que, lors d'un examen au regard de l'article 8 CEDH des obligations qui découlent de la Directive litigieuse (soit de manière directe, soit de manière indirecte par la transposition) sous l'angle de l'intérêt général du secret professionnel de l'avocat, et ce compris de manière inextricable la notion plus large de la déontologie, tant la CJUE, que les juridictions qui siègent en dernière instance ne donneront sans doute pas une même application à ce droit de l'Union.

Cette ingérence autorisée par le Conseil d'Etat français de la transposition française dans la protection de l'article 8 de la CEDH se répercute sur les obligations client-avocat des articles 8 bis ter (6), (9) et (14) de la Directive attaquée. Selon cette interprétation, les données protégées doivent être communiquées si le client le souhaite. La théorie de l'acte éclairé (par exemple sur l'article 8 bis ter (6) relatif à l'obligation de déclarer pour la personne qui a été notifiée) ne peut pas davantage trouver application dans cette discussion.

31. Par son arrêt du 6 octobre 2021, la CJUE a dit (§§ 47 – 49)<sup>16</sup> :

*« 47 Ainsi, ce n'est que si, à l'aide des critères interprétatifs mentionnés aux points 40 à 46 du présent arrêt, une juridiction nationale statuant en dernier ressort conclut à l'absence d'éléments susceptibles de faire naître un doute raisonnable quant à l'interprétation correcte du droit de l'Union que cette juridiction nationale pourra s'abstenir de soumettre à la Cour une question d'interprétation du droit de l'Union et la résoudre sous sa propre responsabilité.*

*48 Cela étant, la seule possibilité de se livrer à une ou plusieurs autres lectures d'une disposition du droit de l'Union, dans la mesure où aucune de ces autres lectures ne paraisse suffisamment plausible à la juridiction nationale concernée, notamment au regard du contexte et de la finalité de ladite disposition, ainsi que du système normatif dans lequel elle s'insère, ne saurait suffire pour considérer qu'il existe un doute raisonnable quant à l'interprétation correcte de cette disposition.*

Il résulte pour les demandeurs de la lecture combinée des dits considérants concernant la déontologie, de l'article 8 (2) CEDH comme interprétée par la Cour EDH et de l'article 7 de la Charte comme interprété par la CJUE, qu'il ne devrait pas exister de doute raisonnable quant à la question de savoir si l'article 52 de la Charte s'oppose pas à l'interprétation qui a été donnée par l'arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français à l'article 7 de la Charte et à l'arrêt du 8 décembre 2022. Une réponse affirmative s'impose.

*49 Toutefois, lorsque l'existence de lignes de jurisprudence divergentes – au sein des juridictions d'un même État membre ou entre des juridictions d'États membres différents – relatives à l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union applicable au litige au principal est portée à la connaissance de la juridiction nationale statuant en dernier ressort, celle-ci doit être particulièrement vigilante dans son appréciation relative à une éventuelle absence de doute raisonnable quant à l'interprétation correcte de la disposition de l'Union en cause et tenir compte, notamment, de l'objectif poursuivi par la procédure préjudicielle qui est d'assurer l'unité d'interprétation du droit de l'Union. »*

Il revient dès lors à votre Cour de déterminer selon cet arrêt du 6 octobre 2021 si suite à l'arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français, il existe 'une éventuelle absence de doute raisonnable quant à l'interprétation correcte de la disposition de l'Union en cause'.

32. Si la Cour vient à la conclusion qu'un tel doute puisse exister quant à une application correcte, il convient d'élargir la quatrième question préjudicielle et d'y inclure les points suivants :

- (1) Concernant *la validité* d'une application de principe de l'obligation de déclaration de la Directive litigieuse sur des avocats concernant des activités licites qui tombent selon le droit national en dehors de l'application de la Directive DAC 6 sous la protection de leur secret professionnel, comprise de manière plus large comme incluant la règle déontologique la plus sévère qui interdit une telle obligation de déclaration (ordre principal) (articles 8 bis ter (1) et (2)).
- (2) Concernant *l'interprétation* des ingérences au droit à l'exonération pour les avocats-intermédiaires imposées par la transposition fédérale et qui ne sont pas

<sup>16</sup> CJUE (grande chambre), 6 octobre 2021, C-561/19, *Conorzio Italian Management*, §§ 47 – 49

organisées par la Directive litigieuse.

- (3) Concernant *la validité* des autres ingérences pour des avocats-intermédiaires qui n'ont pas encore été examinées par la CJUE, instaurées par la Directive litigieuse dans l'article 8 bis ter (5), (6), (9), (14) (obligation d'informer le client-intermédiaire et l'assujetti concerné et de fournir toutes les informations nécessaires à la déclaration de ce dernier (5), obligation d'indiquer à qui l'avocat-intermédiaire a communiqué (6), obligation d'informer tous les intermédiaires et une exonération qui ne devient effective que si les informations visées au (14) ont été communiquées (9)).

45. La question se pose donc à nouveau de savoir s'il ne serait pas opportun de suspendre ces obligations pour des avocats dans l'attente de l'arrêt de la CJUE, par considération pour l'exigence d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit telle qu'exposée dans le Mémoire en réponse des demandeurs et commandée par l'arrêt du 17 décembre 2020 de la Cour EDH, sous l'angle de l'article 8(2) CEDH et les autres arguments invoqués par le Mémoire complémentaire.

46. Sur la question préjudicielle proposée, les demandeurs observent que l'application de l'article 47 de la Charte est plus large que la protection offerte par l'article 6 de la CEDH.

Toute forme de coopération obligatoire des avocats avec des autorités publiques visant à déclarer à ces dernières des informations couvertes par le secret professionnel est incompatible avec celui-ci et porte atteinte aux droits de la défense qui constituent un élément essentiel de l'article 47 de la Charte<sup>17</sup>.

L'article 47 de la Charte exige un droit "effectif" de saisir un tribunal, alors que l'article 6 de la CEDH protège les droits de la défense dans un contexte conflictuel. L'effectivité exige que la protection existe avant toute procédure. Il suffit que la possibilité d'un litige soit prévisible et puisse donc découler de l'acte pour lequel la protection est demandée. Ainsi, un droit d'accès aux données et de leur éventuelle rectification ou effacement (radiation) est inextricablement lié à l'article 8 de la Charte et aux données qui doivent être déclarées en vue de leur échange automatique.

Si, à partir d'un raisonnement fondé sur l'article 6 de la CEDH, l'arrêt du 8 décembre 2022 n'a pas accordé de protection contre l'obligation de notification concernant les deux premières phases, on peut se demander si, à la lumière de ces observations, aucune autre interprétation ne peut être donnée aux obligations de déclaration ou d'autres obligations introduites par la Directive litigieuse et à l'ingérence qu'elles posent à l'article 47 de la Charte.

On peut soulever que l'obligation de déclaration ne peut être dissociée de la protection des données personnelles des clients pour l'application de l'article 47 de la Charte. Ce n'est que pour des dispositifs commercialisables que les données du client n'interviennent qu'après la phase de la mise à disposition. Cela étant, il n'y a pas de justification proportionnée pour traiter des avocats qui donnent des conseils à des promoteurs autrement que ceux qui donnent des conseils concernant des dispositifs sur mesure. Leur

<sup>17</sup> CJUE, 18 juillet 2013, affaires jointes C-584/10, C-593/10 et C-595/10, *Kadi*, point 111 ; CJUE, 13 février 1979, affaire 85/76, *Hoffman – La Roche c. Commission* ; CJUE, 11 novembre 1987, affaire 259/85, *France c. Commission*

déontologie s'applique entièrement dans les deux cas de figure. Les motifs exposés concernant la prévisibilité des incidences de cette obligation lors d'un conflit futur – et non pas la probabilité d'un tel conflit – commandent l'application de l'article 47 de la Charte.

47. La question préjudicielle modifiée dans le contexte européen porte sur une question distincte de celle déjà soulevée dans l'affaire C-623/22 car :

- Il s'agit de l'interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 de la CJUE et de la protection accordée par l'article 8 de la CEDH et les articles 7 et 52 de la Charte au secret professionnel et, plus largement, à la déontologie des avocats.
- Dans la cinquième question préjudicielle dans l'affaire C-623/22, l'appréciation de l'obligation de déclaration a été demandée sur la base de la protection de la vie privée et des libertés fondamentales, alors que cet examen devrait également intervenir sur la base de la protection offerte par les articles 8, 20 et 47, lus en combinaison avec l'article 52 de la Charte.

**B. UNE PROTECTION EFFECTIVE EXPRIMÉE EN TOUTES LETTRES DANS LA NORME DANS UN CONTEXTE D'ÉCHANGE AUTOMATISÉ DES DONNÉES DÉCLARÉES.**

47. L'arrêt du 8 décembre 2022 légitime 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 principal), 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 la Loi litigieuse à cet effet (ordre encore plus subsidiaire).

Il en résulte de l'arrêt du 8 décembre 2022 (à savoir le premier test aux normes claires) que l'imprécision des normes ne peut permettre des sanctions - même administratives - de nature pénale<sup>18</sup> à l'encontre de tous les intermédiaires et contribuables concernés mais *a fortiori* à l'encontre des avocats.

En effet, les avocats ne peuvent et ne doivent plus se voir imposer d'obligations propres par la Directive litigieuse ou la Loi litigieuse car ils ne peuvent rien faire vis-à-vis de l'administration sans l'accord de leur client et même ne ce cas seulement dans la mesure où leur déontologie les y autorise.

Ils ne pourraient *a fortiori* - ceci s'ajoute aux arguments d'imprécision qui s'appliquent à tous les intermédiaires - faire l'objet d'une quelconque sanction en application de la Loi litigieuse 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, l'arrêt du 8 décembre 2022 introduit une distinction entre les avocats et les autres intermédiaires.

33. Dans un arrêt du 10 mai 2023 concernant la transposition fédérale, le Conseil d'État a suivi l'avis de l'auditorat que toutes les sanctions établies par l'arrêté d'exécution de la

<sup>18</sup> Conseil constitutionnel (fr.), arrêt n° 2017-750 DC, 23 mars 2017.

Loi litigieuse ont le caractère de sanctions pénales (C.E., 10 mai 2023, n° 256.480, OVB c. *État belge*).

Pour conclure qu'en raison de la grande complexité des règles imposées aux personnes tenues de faire des déclarations, même des acteurs professionnels peuvent commettre des erreurs. De plus, les délais de notification sont très courts et la réglementation introduite ne permet pas à l'administration de prendre en compte des circonstances atténuantes ni au juge d'individualiser la sanction. Tout cela dans un contexte où il ne s'agit pas d'actes illégaux.

Cet arrêt confirme le bien-fondé de la demande des demandeurs d'annuler le texte prévoyant les sanctions, et à tout le moins de le dire inapplicable à des avocats.

34. 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 se voir imposer de 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, cette obligation 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 radier ces données confidentielles déclarées avant qu'elles ne soient automatiquement échangées avec d'autres États membres et ne plus les utiliser elle-même.**

35. Le considérant (44) du projet de directive DAC 8 affirme que la directive DAC est conforme à l'article 8 de la Charte, et vise le Règlement (UE) 2016/679 et la Directive (UE) 2018/1724 applicables au traitement des données à caractère personnel dans la directive DAC. Cette affirmation prouve que la directive doit être conforme à ces normes mais ne saurait garantir que tel est le cas.

On peut supposer qu'il s'agit ici du Règlement 2018/1725 puisqu'il n'existe pas de Directive 2018/1724 et que le Règlement 2018/1724 porte sur la création d'une passerelle numérique unique sans qu'il soit mentionné de manière spécifique à l'annexe II à ce règlement qu'il est destiné aux échanges automatisés de notifications au titre de la Directive litigieuse.

Dans l'arrêt du 17 décembre 2020, la CourEDH a jugé (pièce 10 - § 57 - traduction libre) :

*« 57. (...) La Cour estime toutefois que, compte tenu de l'absence de prévisibilité en l'espèce, en raison du manque de clarté du cadre législatif et de l'absence de garanties procédurales concernant concrètement le secret professionnel des avocats, il existe déjà une carence au regard de l'exigence découlant du critère selon lequel l'ingérence doit être conforme à la loi, tel qu'envisagé par l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH. Compte tenu de la présente décision, il n'est pas nécessaire que la Cour examine plus avant la conformité avec les autres exigences*

*découlant de cette disposition".*

L'expression « se rapportant concrètement à » (*..relating concretely to..*) ne peut être interprétée autrement qu'une exigence que les règles de protection doivent ressortir clairement des dispositions légales en ce qui concerne les avocats. De tels textes ne figurent ni dans les règlements précités, ni dans la Directive DAC, ni dans la loi litigieuse. Par conséquent, il y a également lieu de procéder à un examen à la lumière de l'article 8 de la Charte.

36. S'agissant de la première norme citée par le considérant (44) pour justifier la conformité avec l'article 8 de la Charte, l'article 90, paragraphe 1, du Règlement n° 2016/679 du 27 avril 2016<sup>19</sup>, rappelle uniquement l'obligation suivante incombant aux États membres, qui peut avoir un lien avec des avocats ou des autres professions qui ont un secret professionnel selon le droit national :

*« Article 90*

*Obligations de secret*

*1. Les États membres peuvent adopter des règles spécifiques afin de définir les pouvoirs des autorités de contrôle visés à l'article 58, paragraphe 1, points e) et f) à l'égard des responsables du traitement ou des sous-traitants qui sont soumis, en vertu du droit de l'Union ou du droit d'un État membre ou de règles arrêtées par les organismes nationaux compétents, à une obligation de secret professionnel ou à d'autres obligations de secret équivalentes, lorsque cela est nécessaire et proportionné pour concilier le droit à la protection des données à caractère personnel et l'obligation de secret. Ces règles ne sont applicables qu'en ce qui concerne les données à caractère personnel que le responsable du traitement ou le sous-traitant a reçues ou a obtenues dans le cadre d'une activité couverte par ladite obligation de secret.*

*2. Chaque État membre notifie à la Commission les règles qu'il adopte en vertu du paragraphe 1, au plus tard le 25 mai 2018, et, sans tarder, toute modification ultérieure les concernant. »*

Alors que l'administration fiscale fédérale qui reçoit les déclarations est soumise à un devoir de confidentialité, aucune procédure n'est organisée par la transposition pour permettre l'effacement immédiat et effectif des données déclarées soumises au secret professionnel de l'avocat. Cela vaut tant pour l'autorité de contrôle que pour le service fiscal qui reçoit les données. Qu'en est-il ? La procédure générale de demande de rectification ou d'effacement des données administratives est-elle applicable et temporellement efficace pour prévenir ou remédier à l'échange automatisé de données ? Car celles-ci doivent être échangées dans le premier mois qui suit un trimestre (article 8 bis ter (18)).

La réponse semble négative aux demandeurs (voir *infra*). Et à tout le moins subsiste l'observation qu'il n'existe pas de disposition expresse organisant une procédure "rapide" en ce qui concerne les données couvertes par le secret professionnel de l'avocat.

---

<sup>19</sup> Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil, du 27 avril 2016, relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (*J.O.*, L 119 du 4 mai 2016, p. 1)

37. Quant à la seconde norme à laquelle le considérant (44) fait référence ; la Commission européenne gère la plateforme d'échange automatisé des données déclarées en application du Règlement n° 2018/1725 du 23 octobre 2018<sup>20</sup>. Ce Règlement n'organise la protection qu'autour des données autres que celles devant être cédées aux fins de la Directive litigieuse (art. 10, paragraphe 1) et les règles déontologiques des professions ne sont invoquées que pour restreindre l'accès aux données (art. 25, paragraphe 1, sous f)).

En outre, seules les personnes physiques (article 1<sup>er</sup>) peuvent demander la rectification de données inexactes (article 18). Ce n'est pas du tout le contexte de la Directive litigieuse, qui couvre également les personnes morales et des données qui ne seront pas inexactes mais confidentielles. Le droit d'effacer (radier) des données confidentielles mais exactes est donc sujet à débat.

Il est possible qu'il y ait une marge d'interprétation si les données confidentielles qui ont été déclarées ne sont plus "toujours nécessaires" aux fins pour lesquelles elles ont été déclarées ou si l'effacement est requis par une obligation du droit national (article 19, paragraphe 1, points a) ou e)<sup>21</sup>), de sorte qu'elles ne peuvent pas être utilisées par les administrations fiscales des États membres. Mais ces dispositions sur le droit à l'effacement ne s'appliquent pas "pour l'exécution d'une obligation légale de traitement prévue par le droit de l'Union ou le droit des États membres qui incombe au responsable du traitement" (article 19, paragraphe 3).

Par conséquent, le droit de déposer une plainte pour violation de ce règlement (article 63, paragraphe 1) ne semble pas non plus efficace ou répartitif et ne répond certainement pas aux exigences de textes clairs en termes de protection de l'existence et du contenu des entretiens entre les avocats et leurs clients. Par exemple, aucune disposition n'empêche les autres États membres d'utiliser (ou de continuer à utiliser) ces données.

38. Les mesures réclamées par les demandeurs à l'égard des administrations fiscales belges sont donc strictement nécessaires en vertu du but poursuivi par l'article 8, paragraphes 1<sup>er</sup> et 2, de la CEDH et, s'agissant d'une norme de transposition du droit de l'Union, par les articles 7, 8, 20, 47 et 52 de la Charte.

Le fait de savoir si une telle obligation au sens de cet article 19, paragraphe 3, est imposée par la Directive litigieuse et exclut ainsi selon cette interprétation une protection effective et la question qu'aucun régime concernant les avocats n'est organisé de manière explicite, concernent des questions qui relèvent de la compétence de la CJUE à la lumière de la protection qui est offerte par l'article 8 de la Charte contre, entre autres, l'échange automatisé des données (voir aussi l'article 27 de la Directive DAC).

<sup>20</sup> Règlement (UE) 2018/1725 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2018, relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union et à la libre circulation de ces données, et abrogeant le règlement (CE) n° 45/2001 et la décision n° 1247/2002/CE (J.O., L 295/39 du 21 novembre 2018).

<sup>21</sup> a) les données à caractère personnel ne sont plus nécessaires au regard des finalités pour lesquelles elles ont été collectées ou traitées d'une autre manière (...) e) les données à caractère personnel doivent être effacées pour respecter une obligation légale à laquelle le responsable du traitement est soumis;

C. LA DÉCISION N° 61/2023 DU 24 MAI 2023 DE LA CHAMBRE CONTENTIEUSE DE L'AUTORITÉ DE PROTECTION DES DONNÉES – EXIGENCE D'UNE PROTECTION JURIDIQUE EFFECTIVE – PROTECTION PAR L'ARTICLE 8 DE LA CHARTE.

39. Dans une décision du 24 mai 2023, l'Autorité belge de Protection des Données privées a décidé que l'administration fiscale belge ne pouvait plus fournir d'informations à l'administration fiscale américaine concernant les données bancaires de citoyens américains "accidentels" <sup>22</sup>. A cette fin, elle a rappelé, entre autres, les principes suivants concernant l'échange automatisé de données entre administrations fiscales (p. 43 et s., §§ 167 - 169 et 176) :

*« 167. A cet égard, la Chambre Contentieuse rappelle le principe de proportionnalité (selon la terminologie retenue par l'article 6.1. c) de la Directive 95/46/CE) <sup>23</sup> ou, autre appellation, le principe de minimisation (selon la terminologie retenue par l'article 5.1. c) du RGPD<sup>24</sup>) en application duquel le traitement des données doit être strictement nécessaire à la réalisation de la finalité.*

*168. Dès 2015, les autorités de protection des données réunies au sein du Groupe 29 ont insisté sur le nécessaire respect de ce principe dans le contexte «FATCA» et ce en ces termes :*

*« tandis que cette affaire portait sur la nécessité et la proportionnalité de certaines mesures de lutte contre le terrorisme, le groupe « Article 29 » est d'avis que l'exercice de mise en balance prescrit par la Cour de Justice s'applique à toute politique publique mise en oeuvre (notamment les politiques de coopération en matière fiscale) ayant une incidence sur les droits à la protection des données à caractère personnel. Aussi est-il impératif, dans les accords de coopération en matière fiscale, de faire la démonstration que l'échange de données prévu est nécessaire et qu'il porte sur la quantité minimale de données requise pour atteindre l'objectif visé ».*

*169. Cette prise de position du Groupe 29 dans son WP 234 faisait suite à l'annulation de la directive 2006/24/CE par la CJUE aux termes d'un arrêt du 8 avril 2014<sup>25</sup> pour des motifs liés au non-respect du principe de proportionnalité. La Cour avait ainsi jugé disproportionnée la conservation de données générées ou traitées dans le cadre de la fourniture de services de communication accessibles au public ou de réseaux publics de communication en ce que cette obligation s'appliquait « même à des personnes pour lesquelles il n'existe aucun indice de nature à laisser croire que leur*

<sup>22</sup> Chambre contentieuse de l'Autorité de Protection des données privées, 24 mai 2023, décision n° 61/2023, §§ 167-169.

<sup>23</sup> "c) adéquates, pertinentes et non excessives au regard des finalités pour lesquelles elles sont collectées et pour lesquelles elles sont traitées ultérieurement;"

<sup>24</sup> Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE) (J.O., 4 mai 2016, L 119/1) : "c) adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées (minimisation des données)"

<sup>25</sup> CJUE, 8 avril 2014, en cause C-293/12 et C-594/12, *Digital Rights Ireland et Seitlinger e.a.*, EU:C:2014:238, § 58

*comportement puisse avoir un lien, même indirect ou lointain, avec des infractions graves »*

*(..)*

*176. Plus récemment, le 24 février 2022<sup>26</sup>, la CJUE a rendu un arrêt dans lequel elle énonce expressément qu'une collecte généralisée et indifférenciée de données à caractère personnel à des fins de lutte contre la fraude fiscale par une administration fiscale n'était pas autorisée. L'administration concernée doit s'abstenir de collecter des données qui ne sont pas strictement nécessaires au regard des finalités du traitement (point 74 de l'arrêt). »*

Le régime entier instauré par la Directive litigieuse et la Loi litigieuse, qui visent à la collecte le plus large possible de données à travers ses définitions, est largement inconciliable avec ces autres normes européennes, qui expriment la protection requise par l'article 8 de la Charte.

40. Cette décision de l'Autorité belge de Protection des Données privées rappelle les principes relatifs à la protection des données à caractère personnel contre l'échange automatique entre administrations fiscales. L'article 27 de la Directive-DAC rappelle ces mêmes exigences. Aucune des cinq questions préjudicielles de l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 ne demandaient un examen au regard de l'article 8 de la Charte.

Toutes les données dont la nécessité de déclaration et d'échange est fondée sur l'objectif normatif de la Directive litigieuse devraient être soumises à cet examen devant la CJUE lorsque cette nécessité est contestée. Tenu compte des limites du débat fixées par votre Cour, les demandeurs se limitent à invoquer à cet égard :

- L'exigence de minimalité<sup>27</sup>, de l'utilité et de la proportionnalité d'une collecte de données par le biais d'obligations de déclaration, concernant des avocats agissant dans le cadre de leur profession et des actes licites.
- Les obligations de déclaration des autres intermédiaires et des clients des avocats qui ne devraient pas déclarer l'existence ou la communication entre l'avocat et son client dans les traditions juridiques où le secret professionnel des avocats est une question d'ordre public, ce également en ce qui concerne les conseils qu'ils fournissent en dehors du contexte du contentieux.
- L'absence dans la transposition de mesures pour prévenir ou remédier à une telle déclaration par la suppression de l'information déclarée par l'administration fiscale belge et l'interdiction de toute utilisation ultérieure de cette information supprimée.

41. Dans l'interprétation donnée par la Cour, l'arrêt du 8 décembre 2022 a confirmé le principe de la protection de ces données *erga omnes* ; cette confirmation implique ensuite l'exigence d'une protection effective de ces données confidentielles. En l'absence d'un régime efficace élaboré dans une disposition légale, les mesures réclamées ci-après sont strictement nécessaires aux fins d'une telle protection efficace. Cette décision de

---

<sup>26</sup> CJUE, 24 février 2022, en cause C-175/20, *Valsts ien ieņēmumu dienests* (Traitement des données personnelles à des fins fiscales), ECLI:EU:C:2022:124, §§ 73 – 74 : des dérogations et des limitations au principe de la protection des données privées doivent observer les limites de ce qui est strictement nécessaire, de sorte qu'il n'y a pas de motif licite pour une collecte de données privées de manière générale et sans différence, ce aussi dans le contexte d'une tâche imposée qui est d'intérêt général.

<sup>27</sup> Selon la terminologie en la matière.

l'Autorité de Protection des Données privées motive également la protection juridique effective au titre des articles 7, 8, 47 et 52 de la Charte, qui doit être exprimée en toutes lettres concernant des ingérences dans la confidentialité des échanges entre un avocat et son client et la déontologie des avocats.

*D. RESTRICTIONS INDISPENSABLES POUR UNE PROTECTION EFFECTIVE ENVERS DES PERSONNES QUI NE SONT PAS SOUMISES À LA DEONTOLOGIE DES AVOCATS*

42. 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, la Loi litigieuse doit être interprétée comme n'exigeant qu'une déclaration contenant un schéma abstrait, qui ne mentionne ni le nom de l'avocat ni l'existence ou le contenu de son avis et qui se limite aux principales caractéristiques du dispositif qui découlent de l'avis donné.**

43. 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 le lui interdisent ont force de loi pour lui.

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<sup>28</sup> 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 dans la transposition flamande, la Cour a confirmé cette protection dans ce contexte.

Dans un contexte judiciaire, les magistrats vont, en vertu de cette confidentialité, écarter la pièce des débats en tant que preuve non admise<sup>29</sup>, 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 de droit 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

---

<sup>28</sup> C.C., 13 juillet 2005, n° 126/2005

<sup>29</sup> P.ex. Comm. Bruxelles, 28 décembre 2007, *R.W.*, 2008-2009, n° 72, p. 204

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.

44. 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, où c'est une partie concernée, l'administration fiscale, qui doit décider de faire usage ou non d'une communication confidentielle.

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 administration<sup>30</sup>. Dans un arrêt du 28 janvier 2009, le Conseil d'État a jugé qu'entre administrations<sup>31</sup>, 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 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 impôt<sup>32</sup>. Une solution jurisprudentielle à un litige de "pré-taxation" survenant avant l'établissement de l'impôt consiste à autoriser par une décision judiciaire 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 écartement<sup>33</sup>.

45. Compte tenu du contexte dans lequel le client lève le secret professionnel lorsqu'il décide de divulguer, lui-même ou par un autre intermédiaire, l'existence et le contenu d'une communication avec son avocat, à savoir avant l'établissement d'une taxe et au

<sup>30</sup> 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.

<sup>31</sup> C.E., 28 janvier 2009, n° 189.864, *R.W.*, 2009-2010, n° 73, p. 36

<sup>32</sup> 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 demandeurs, 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.

<sup>33</sup> 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 6 et 7.

seul bénéficiaire de la faculté pour des États membres d'adapter leur législation fiscale pour contrer des dispositifs licites mais indésirés, il n'existe pas de justification raisonnable pour s'écarter de la règle du droit belge interdisant une telle divulgation par le client à des tiers.

En effet, il n'y a pas d'intérêt propre du client pour 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.

Supposons par exemple que l'avocat attire l'attention du client sur l'illicéité certaine ou probable ou le caractère potentiellement abusif – un délit dans certaines juridictions même si pas en Belgique - d'une partie du dispositif transfrontière.

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 de la Loi litigieuse imposant des obligations de déclaration ne peuvent en aucun cas conduire à un traitement et à une communication automatisée de l'existence et du contenu des communications des clients avec leurs avocats.

46. L'absence de mesures permettant de prévenir ou de remédier de manière efficace à des données fournies à des administrations fiscales des États membres en violation avec la déontologie des avocats pour des avocats, ou contraire à l'ordre public national pour leurs clients ou des intermédiaires agissant sur instructions de ces clients, alors que ces données fassent l'objet d'un échange automatisé est un élément important dans l'appréciation de la légalité et de la proportionnalité des effets de ce régime.

Un tel régime spécifique devrait être établi en toutes lettres par la loi parce que la déontologie des avocats est incapable de fournir des recours judiciaires et administratifs lorsqu'une telle violation est détectée. La déontologie fonctionne de manière préventive à l'égard des avocats, mais elle est – à elle seule - impuissante à prescrire le comportement du client - contribuable concerné ou intermédiaire - qui souhaite signaler aux autorités l'existence et le contenu des communications avec son avocat. Ces restrictions découlent des mêmes principes dont la déontologie veille et doivent être exprimées dans un texte clair pour les besoins d'une protection effective.

L'article 8 de la CEDH exige l'organisation d'une protection spécifique, qui doit être effective et prévisible. À cette fin, elle doit être organisée de manière claire par une loi (cf. § 57 de l'arrêt de la CEDH, *Saber c. Norvège* (459/18)). De telles procédures assurant une protection effective et prévisible sont également requises selon les demandeurs en vertu des exigences des articles 7, 8, 47 et 52 de la Charte pour la protection de la vie privée et des données à caractère personnel.

Une telle réglementation spécifique pour les avocats est totalement absente dans la Loi litigieuse.

Et ce, bien que le secret professionnel soit d'ordre public en droit interne belge. Or, les passages dans l'arrêt du 8 décembre 2022 repris comme faits (§§ 19, 27, 39, 53) sur l'absence d'obligation pour le client de déclarer l'existence et le contenu d'une communication avec son avocat, d'une part, et sur le fait que l'avocat ne peut déclarer sans l'accord ou le consentement du client, d'autre part, peuvent se prêter à une application différente –et éronnée selon les demandeurs – qui, en cas de transposition, permet de subordonner la déontologie de l'avocat à la volonté du client. Ces passages de l'arrêt peuvent-ils être interprétés comme justifiant une transposition nationale qui impose à l'avocat une obligation de déclaration selon le droit national, alors qu'une telle déclaration n'est pas permise en dehors de la transposition de la Directive litigieuse ? C'est ce qu'a décidé le Conseil d'État français dans son arrêt du 14 avril 2023. Il est renvoyé à ce qui a été exposé ci-dessus concernant le contexte européen et la conséquence qu'il convient, le cas échéant, d'accorder au conflit d'interprétation qui est survenu.

47. Il est autorisé par l'article 53 de la Charte qu'un État membre maintienne ou introduise 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 européenne<sup>34</sup>. Cela est d'autant plus vrai dans un contexte où le conseil peut porter sur le respect d'une obligation de déclaration par phases, dont chaque phase est assortie de sanctions dissuasives, de sorte qu'un conseil sur l'existence de marqueurs est intrinsèquement potentiellement litigieux.

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 (quod non) ou des agissements non-authentiques est ainsi observé.

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

**Les demandeurs sollicitent que la Cour confirme expressément en application des articles 7, 8, 20, 47, 52 et 53 de la Charte une telle obligation d'effacement et une telle interdiction d'utilisation à la charge de l'administration fiscale comme une mesure accompagnante, ce tant en ordre principal (pas d'obligation de déclaration pour les avocats), qu'en ordre subsidiaire (exclusions de l'exonération pour des avocats) et dans l'ordre plus subsidiaire (conditions à l'exonération imposées par la Loi litigieuse).**

---

<sup>34</sup> CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

#### IV. ADAPTATION DU DISPOSITIF

48. 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. Les arguments soulevés concernent entre autres :

- Des obligations de déclaration ponctuelles ou répétitives pour des avocats-intermédiaires (article 8 bis ter (1) et (2)), sans que cela ne résulte des textes clairs qui déclarent explicitement que ces obligations s'appliquent sur des avocats.
- Un droit à l'exonération qui n'est pas accordé de manière inconditionnelle à des avocats-intermédiaires dans des libellés clairs (article 8 bis ter (4), (5) et (9)).
- Une obligation d'échange automatique des données et le contenu des données à déclarer (article 8 bis ter (13) et (14), qui n'instaure pas un régime ni fait référence à un régime qui permet d'une manière claire de faire radier des données déclarées au motif de la violation de la déontologie de l'avocat-intermédiaire ou d'une norme d'ordre public qui s'oppose selon le droit national contre la déclaration par le client ou par un tiers, ce indépendamment d'une instruction donnée par ce client.

49. Le Mémoire complémentaire a invoqué plusieurs arguments requérant un examen au regard de la protection donnée par les articles 8, 20, 47 et 52 de la Charte. Le principe de protection reconnu sous le seul article 7 de la Charte par l'arrêt du 8 décembre 2022 ne peut suffire pour assurer une protection spécifique et effective comme exige par l'article 8 CEDH pour des conseils donnés par des avocats en dehors du contexte d'un litige. En présence des échanges de données automatisés, cette exigence de protection effective ne peut être dissociée des exigences imposées par les articles 8, 47 et 52 de la Charte à la Directive litigieuse et aux normes qui transposent celle-ci.

A la lumière des arrêts de la CJUE du 6 octobre 2015 et du 6 octobre 2020<sup>35</sup>, M. le premier Avocat général près la CJUE M. SPUZAR observe<sup>36</sup> que la divulgation forcée d'informations à une administration fiscale a donné lieu dans ces deux arrêts à un examen combiné des articles 7, 8 et 47 de la Charte. Dans son arrêt du 6 octobre 2020, la CJUE a dit expressément que, dans un contexte de divulgation imposée, l'examen de la protection offerte par l'article 47 de la Charte ne peut être dissocié des protections offertes par les articles 7 et 8 de la Charte.

Puisque la finalité de l'obligation de notification est d'aboutir à une déclaration obligatoire soit par le client, soit par un intermédiaire, un même examen combiné à la lumière de la protection que donnent ces trois articles apparaît indispensable afin de déterminer, pour les besoins des présents débats si :

<sup>35</sup> CJUE, 6 octobre 2015, C-362/14, Schrems, EU:C:2015:650) ; CJUE, 6 octobre 2020, C- 45/19 et C-246/19, État luxembourgeois, EU:C:2020:795

<sup>36</sup> M. SPUZAR, 'Limitations on the exercise of fundamental rights in the case-law of the Court of Justice', in *EUnited in Diversity: Between Common Constitutional Traditions and National Identities – International Conference Riga, Latvia, 2-3 September 2021 - CONFERENCE PROCEEDINGS*, disponible sur le site web de la CJUE, p. 169 – 171.

- Les avocats peuvent opposer leur déontologie à une obligation les concernant (problématique visée par l'attendu B.64).
- Les conséquences à donner à l'absence d'un régime spécifique qui organise une protection effective quant à la confidentialité de l'identité de l'avocat, l'existence et le contenu des communications entre un avocat et son client (problématique visée par l'attendu B.87).

Pour ces motifs, il y a lieu d'inclure l'article 20 de la Charte dans la question préjudicielle. Cette disposition est le pendant des articles 10 et 11 de la Constitution. Pour les deux attendus qui font l'objet des débats, il semble judicieux que la CJUE se prononce également sur la question de savoir s'il peut exister une justification proportionnée pour soumettre les avocats qui agissent dans le périmètre de leur profession à des obligations identiques à celle frappant les autres professions, alors que ces obligations - dont les obligations de déclaration - sont contraires à la déontologie des avocats et au principe d'auto-régulation. Et si de telles obligations ne peuvent alors recevoir application dans un contexte d'échange automatisé de données, que moyennant l'instauration d'un régime qui protège de manière effective ces données protégées, ce aussi envers les clients et des tiers.

L'article 53 de la Charte devrait également être inclus dans la question posée, car il s'agit de juridictions qui donnent un effet d'ordre public au secret professionnel de l'avocat qui s'oppose à ce que son client ou un tiers déclare ces données à une administration fiscale. Est-ce que cet effet d'ordre public est une justification proportionnée pour que la protection effective affecte les droits des clients, des tiers et les administrations concernées ?

La quatrième question préjudicielle proposée est en partie remplacée par une nouvelle question, dont la motivation vise (1) le conflit survenu concernant l'application de la Directive litigieuse et l'arrêt du 8 décembre 2022, (2) les conséquences de l'obligation de pourvoir à un régime de protection effective et de l'absence d'un tel régime, (3) les conséquences des considérations de l'arrêt du 8 décembre 2022 sur les obligations que la Loi litigieuse instaure et (4) d'interpeller la CJUE 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 'H' dans le Mémoire en réponse) :

*« Est-ce que les articles 2, 4(3), 6 et 19 de la Traité de l'Union européenne, lus ensemble avec les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les articles 6(3) et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 16 (1) du Traité de fonctionnement de l'Union européenne doivent être interprétées de la sorte qu'ils s'opposent aux dispositions de l'article 1, 2), tenant insertion de l'article 8 bis ter (1), (2), (4), (5), (9), (12), (13), (14) de la Directive (EU) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 visant à modifier la directive 2011/16/EU concernant l'échange automatique des informations en matière fiscale relative à des dispositifs transfrontières dans des matières fiscale et contre une norme nationale qui dans l'exécution donnée à ces dispositions de l'article 1<sup>er</sup> 2), instaure des obligations à des avocats inscrits auprès*

*des Ordres de cet État-membre pour:*

- (1) Une obligation de déclaration pour les avocats-intermédiaires (article 8 bis ter (1) et (2)) concernant les activités licites qui sont couvertes en vertu du droit national par leur secret professionnel, y compris leurs règles déontologiques interdisant une obligation de déclaration, telle qu'applicable dans soit leur État membre d'établissement principal ou soit dans un autre État membre où ils sont établis.
- (2) N'instaure pas ou exclut un droit à l'exonération de cette obligation de déclaration pour des avocats-intermédiaires (article 8 bis ter (4) et (5)) lorsque cela résulte du maintien d'une obligation de déclaration qui va à l'encontre des règles déontologiques des avocats-intermédiaires dans l'État-membre de leur établissement principal et/ou dans un autre État-membre dans lequel ils sont établis.

Les restrictions au droit à l'exonération des avocats-intermédiaires imposées par la Loi litigieuse (preuve exigée de la déclaration par un autre intermédiaire, exclusion pour les dispositifs commercialisables) qui ne sont pas prévues par la Directive litigieuse et qui sont également incompatibles avec les règles déontologiques des avocats-intermédiaires dans leur État membre d'établissement principal et/ou dans un autre État membre dans lequel ils sont établis.

- (3) Les obligations de l'article 8 bis ter (5), (6) et (9) que la Directive litigieuse impose aux avocats-intermédiaires (obligation d'informer le client-intermédiaire et contribuable concerné et de fournir toutes les informations nécessaires à la déclaration de ce dernier (5), obligation d'informer les personnes que l'avocat-intermédiaire a informé (6), obligation d'informer tous les intermédiaires et exonération effective uniquement si les informations visées sous (14) ont été communiquées (9)).
- (4) Les obligations que la Directive litigieuse impose dans l'article 8 bis ter (13) (14) a), c) et h) pour de l'information à déclarer en vue d'un échange automatisé des données, sans organiser de manière explicite un régime ou de renvoyer à une quelconque disposition du droit secondaire de l'Union européenne concernant la possibilité de radier de manière effective et utile les données déclarées du système d'échange automatisée des données, lorsque la déclaration de ces données était inconsiliable avec la déontologie de l'avocat-intermédiaire ou lorsque l'information déclarée était inconciliable avec l'ordre public qui s'oppose dans l'État membre de l'avocat-intermédiaire à une divulgation par le client ou par des tiers, ce indépendamment d'une instruction reçue de la part de ce client.

*et qui impose ainsi à ces avocats, à leur clients et à des autres intermédiaires :*

- *L'obligation de déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client ?*
- *N'instaure pas de régime selon lequel le client d'un avocat qui ne souhaite pas déclarer l'existence et le contenu d'une communication avec son avocat, peut satisfaire à l'obligation de déclaration en déclarant lui-même ou par un autre intermédiaire les caractéristiques principales du dispositif en omettant l'existence et le contenu de la communication avec son avocat ?*
- *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 État-membre l'administration fiscale ne peut pas faire usage du contenu de la communication entre un avocat et son client ?*

- *N'instaure pas de régime selon lequel la déclaration de l'existence et du contenu d'une communication entre un avocat et un client est radiée d'office par l'administration fiscale de cet État membre avant que ces données ne soit échangées automatiquement lorsque selon le droit national de cet État membre il n'est pas autorisé à l'administration fiscale de faire usage du contenu d'une communication entre un avocat et son client?»*

50. Le dispositif est actualisé en fonction des déductions tirées de l'arrêt du 8 décembre 2022. Les passages 'de manière subsidiaire' suivants au dispositif sont actualisés par les passages indiqués en gras :

- 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 :
  - **des intermédiaires tenus à une obligation de déclaration en Belgique et les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent pouvoir remettre un schéma abstrait du dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et des informations ou documents échangés avec lui,**
  - **des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et le contrôle de l'observation de ces obligations ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.**
  - **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 États membres.**

**A CES MOTIFS,  
PLAISE A LA COUR CONSTITUTIONNELLE,**

De donner acte aux demandeurs de leur dispositif adapté de leur Mémoire en réponse à la suite de 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 2, 4(3), 6 et 19 de la Traité de l'Union européenne, lus ensemble avec les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et les articles 6(3) et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 16 (1) du Traité de fonctionnement de l'Union européenne** doivent être interprétées de la sorte qu'ils s'opposent aux dispositions de l'article 1, 2), tenant insertion*

de l'article 8 bis ter (1), (2), (4), (5), (9), (12), (13), (14) de la Directive (EU) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 visant à modifier la directive 2011/16/EU concernant l'échange automatique des informations en matière fiscale relative à des dispositifs transfrontières dans des matières fiscale et contre une norme nationale qui dans l'exécution donnée à ces dispositions de l'article 1<sup>er</sup> 2), instaure des obligations à des avocats inscrits auprès des Ordres de cet État-membre pour:

- (1) Une obligation de déclaration pour les avocats-intermédiaires (article 8 bis ter (1) et (2)) concernant les activités licites qui sont couvertes en vertu du droit national par leur secret professionnel, y compris leurs règles déontologiques interdisant une obligation de déclaration, telle qu'applicable dans soit leur État membre d'établissement principal ou soit dans un autre État membre où ils sont établis.
- (2) N'instaure pas ou exclut un droit à l'exonération de cette obligation de déclaration pour des avocats-intermédiaires (article 8 bis ter (4) et (5)) lorsque cela résulte du maintien d'une obligation de déclaration qui va à l'encontre des règles déontologiques des avocats-intermédiaires dans l'État membre de leur établissement principal et/ou dans un autre État membre dans lequel ils sont établis.

Les restrictions au droit à l'exonération des avocats-intermédiaires imposées par la Loi litigieuse (preuve exigée de la déclaration par un autre intermédiaire, exclusion des dispositifs commercialisables) qui ne sont pas prévues par la Directive litigieuse et qui sont également incompatibles avec les règles déontologiques des avocats-intermédiaires dans leur État membre d'établissement principal et/ou dans un autre État membre dans lequel ils sont établis.

- (3) Les obligations de l'article 8 bis ter (5), (6) et (9) que la Directive litigieuse impose aux avocats-intermédiaires (obligation d'informer le client-intermédiaire et contribuable concerné et de fournir toutes les informations nécessaires à la déclaration de ce dernier (5), obligation d'informer les personnes que l'avocat-intermédiaire a informé (6), obligation d'informer tous les intermédiaires et exonération effective uniquement si les informations visées sous (14) ont été communiquées (9)).
- (4) Les obligations que la Directive litigieuse impose dans l'article 8 bis ter (13) (14) a), c) et h) pour de l'information à déclarer en vue d'un échange automatisé des données, sans organiser de manière explicite un régime ou de renvoyer à une quelconque disposition du droit secondaire de l'Union européenne concernant la possibilité de radier de manière effective et utile les données déclarées du système d'échange automatisée des données, lorsque la déclaration de ces données était inconsiliable avec la déontologie de l'avocat-intermédiaire ou lorsque l'information déclarée était inconciliable avec l'ordre public qui s'oppose dans l'État membre de l'avocat-intermédiaire à une divulgation par le client ou par des tiers, ce indépendamment d'une instruction reçue de la part de ce client.

et qui impose ainsi à ces avocats, à leur clients et à des autres intermédiaires :

- *L'obligation de déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client ?*
- *N'instaure pas de régime selon lequel le client d'un avocat qui ne souhaite pas déclarer l'existence et le contenu d'une communication avec son avocat, peut*

*satisfaire à l'obligation de déclaration en déclarant lui-même ou par un autre intermédiaire les caractéristiques principales du dispositif en omettant l'existence et le contenu de la communication avec son avocat ?*

- *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 État-membre l'administration fiscale ne peut pas faire usage du contenu de la communication entre un avocat et son client ?*
  - *N'instaure pas de régime selon lequel la déclaration de l'existence et du contenu d'une communication entre un avocat et un client est radiée d'office par l'administration fiscale de cet État membre avant que ces données ne soit échangées automatiquement lorsque selon le droit national de cet État membre il n'est pas autorisé à l'administration fiscale de faire usage du contenu d'une communication entre un avocat et son client?»*
- 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 :
- des intermédiaires tenus à une obligation de déclaration en Belgique et les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent pouvoir remettre un schéma abstrait du dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et des informations ou documents échangés avec lui,
  - des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et le contrôle de l'observation de ces obligations ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.
  - 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 États membres.

Bruxelles, le 15 juin 2023,



Pour les demandeurs,  
Leur conseil,

Philippe Malherbe, Avocat

*Annexes de l'affaire 7407F :*

- *Jointes à la requête en annulation :*
    1. a et b Preuves des qualités d'avocats des demandeurs sub 2 et 3.
    2. Preuve de la publication au BCE en application de l'article 702 C.jud. de la qualité du demandeur 2 de mandataire générale de la demanderesse sub 1.
    3. Statuts de la demanderesse sub 1.
    4. Liste des membres de la demanderesse sub 1.
  
  - *Jointes au Mémoire en réponse :*
  
  - *Jointes au Mémoire complémentaire :*
    5. 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 novembre 2022, Kluwer International Tax Blog, repris sous une version en langue française, *JDF*, 2023, p. 158 e.s..
    6. 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.
    7. Bruxelles, 21 december 2021, inédit, affaire n° 2021/KR/45 (extraits).
    8. Extrait du document de travail n° 8730/23 du projet de directive DAC 8 – approuvé provisoirement par le Conseil européen ECOFIN du 16 mai 2023.
    9. C.E. fr. , 14 avril 2023, Conseil national des Barreaux et autres (n° 448486).
    10. Cour EDH, 17 décembre 2020, *Saber c. Norvège* (459/18).
-