

COUR CONSTITUTIONNELLE
Affaire n° 7407F
Affaires jointes : n° 7408F, 7409N et 7410N

MEMOIRE EN REPONSE

POUR :

1° L'association de fait **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**

2° **P.V..**

3° **G.D.D.**

Demandeurs

élisant domicile au cabinet de leur avocat, Me Philippe Malherbe, Avenue Louise 65 à 1050 Bruxelles

CONTRE :

L'État belge, représenté par son Conseil des Ministres, représenté par le Premier Ministre dont le cabinet est sis à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16 et par le Ministre des Finances dont le cabinet est sis à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 12.

Défendeur ;

Table des matières

I.	LES DISPOSITIONS LEGALES VISEES :	3
II.	LES NORMES VIOLEES :	63
III.	EN FAIT ET EN DROIT.....	78
	A. Violation des règles de compétence.	78
	B. Violation de la loyauté fédérale et du principe général de l'unité économique.	79
	C. Violation des articles 10, 11 et 170 de la Constitution.	79
	D. Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer.	80
	D.1 A des autorités nationales.	80
	D.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés.....	85
	D.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV à la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives.	87
	D.4 Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la directive qui ne peuvent être réfutés par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché.	89
	E à G. Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge.....	90
	H. Violation des droits fondamentaux protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et aux obligations de déclarations imposées à leurs clients.	94
IV.	RECEVABILITE.....	107
	A. Recevabilité <i>ratione temporis</i>	107
	B. L'intérêt des demandeurs.	107
V.	MOYENS	108
	A. Violation des règles de compétence.	109
	B. Violation de la loyauté fédérale et du principe général de l'unité économique.	111
	C. Violation des articles 10, 11 et 170 de la Constitution.	112
	D. Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer.	114
	D.1 A des autorités nationales.	114
	D.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés.....	121
	D.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV de la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives.....	125

D.4	Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la directive litigieuse qui ne peuvent être réfutés par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché.	129
E à G.	Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge.....	131
E.	<i>La définition de la Directive litigieuse pour la deuxième catégorie d'intermédiaires.</i>	132
F.	<i>La définition de la Directive litigieuse pour chaque phase du dispositif transfrontière.</i>	139
G.	<i>La Directive litigieuse impose des sanctions rétroactives.</i>	142
H.	Violation des droits fondamentaux protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et aux obligations de déclaration imposées à leurs clients.....	146
VI.	LA PROCEDURE DEVANT LA COUR DE JUSTICE EUROPEENNE	167
VII.	LES ARGUMENTS INVOQUES PAR LE CONSEIL DES MINISTRES.....	169
VIII.	L'INTERVENTION DU CCBE.....	178

I. LES DISPOSITIONS LEGALES VISEES :

Les articles suivants de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ci-après « la loi litigieuse » (*M.b.*, lundi 30 décembre 2019 – première annexe) :

A. Les articles 19 à 46 qui organisent et sanctionnent des obligations de déclaration en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement dans la mesure où ces mesures seraient applicables aux droits de succession ou aux droits d'enregistrement dont le service est organisé par la Région flamande :

“CHAPITRE 3.- Modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Art. 19. Dans l'article 289bis du Code, des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, inséré par la loi du 17 août 2013 et modifié par la loi du 31 juillet 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2, les dispositions sous 11° a) et b) sont remplacées par ce qui suit :

"a) pour l'application des paragraphes 6, alinéa 1er, 6/1, et 6/3, la communication systématique à un autre Etat membre, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés ;

b) pour l'application de toutes les dispositions du présent article autres que celles des paragraphes 6, alinéa 1er, 6/1 et 6/3 précités, la communication systématique des informations prédéfinies conformément aux points a) et b)";

2° le paragraphe 2 est complété par une disposition 18°, rédigée comme suit :

"18° "entreprise associée", pour l'application du paragraphe 6/3: une personne qui est liée à une autre personne au moins de l'une des façons suivantes :

a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;

b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;

c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ;

d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme visé aux a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme visé aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins de l'application du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considéré comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères visés au c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne." ;

3° il est inséré un paragraphe 6/3 rédigé comme suit :

" § 6/3. L'autorité belge compétente communique dans le délai visé à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 289bis/1 à 289bis/8, par voie d'un échange automatique aux autorités compétentes de tous les autres Etats membres.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité belge compétente en vertu de l'alinéa 1er sont les suivantes, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, visés à l'article 289bis/1, 4° et 5°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro fiscal d'identification et, le cas échéant, les personnes qui conformément au paragraphe 2, alinéa 1er, 18°, sont des entreprises associées au contribuable concerné ;

2° des informations détaillées sur les marqueurs visés à l'article 289bis/2 selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

3° un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

4° la date à laquelle la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;

5° des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

6° la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

7° l'identification de l'Etat membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre Etat membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

8° l'identification, dans les Etats membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels Etats membres cette personne est liée.

L'échange automatique est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

Les informations visées à l'alinéa 2, 1°, 3° et 8° du présent paragraphe ne sont pas communiquées à la Commission européenne."

Art. 20. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/1 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/1. Pour l'application des articles 289bis, § 6/3 et 289bis/2 à 289bis/9, on entend par :

1° "dispositif transfrontière": un dispositif concernant plusieurs Etats membres ou un Etat membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;

b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;

c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;

e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Un dispositif signifie également une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 289bis/2 ;

3° "marqueur": une caractéristique ou particularité visée à l'article 289bis/2 d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ;

4° "intermédiaire": toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou gère sa mise en oeuvre.

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

a) être résidente dans un Etat membre à des fins fiscales ;

b) posséder dans un Etat membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;

c) être constituée dans un Etat membre ou régie par le droit d'un Etat membre ;

d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un Etat membre.

5° "contribuable concerné": toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, ou qui est disposée à mettre en oeuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en oeuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6° "dispositif commercialisable": un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en oeuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;

7° "dispositif sur mesure": tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable."

Art. 21. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/2 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 289bis/1, 3°, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique de renseignements et les bénéficiaires effectifs et enfin la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances

pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visé à l'alinéa 6, 1°, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au critère de l'avantage principal visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

3° un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un ("carrousel") de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;

b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :

- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou

- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;

c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;*
- 2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;*
- 3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;*
- 4° il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.*

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en oeuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;*
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;*
- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;*

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et*
- b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et*
- c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, sont rendus impossibles à identifier.*

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

- 1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;*
- 2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'"actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :*
 - a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et*
 - b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;*
- 3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué."*

Art. 22. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/3 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/3. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 289bis, § 2, 6°, les informations visées à l'article 289bis, § 6/3, dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou*
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre ; ou*
- lorsque la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.*

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 289bis/1, 4°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il ne fournira ces informations à l'autorité belge compétente que si la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

- 1° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;*
 - 2° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;*
 - 3° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;*
 - 4° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.*
- Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."*

Art. 23. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/4 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/4. Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 289bis, § 6/3, 1^o, 4^o, 7^o et 8^o, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport."

L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique des autorités compétentes doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné."

Art. 24. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/5 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/5. A la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière présentant au moins l'un des marqueurs spécifiques visés à l'article 289bis /2, un numéro de référence unique est attribué qui, à l'occasion de chaque déclaration ultérieure du même dispositif transfrontière, devra être communiqué, aussi bien pour les déclarations de chaque intermédiaire impliqué que par le contribuable concerné

L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique des autorités compétentes doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné."

Art. 25. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/6 rédigé comme suit :

"Art.289bis/6. Si plusieurs intermédiaires sont concernés par le même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tous les intermédiaires concernés doivent fournir des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées à l'article 289bis, § 6/3, alinéa 2."

Art. 26. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/7 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1^o informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;

2^o en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 289bis/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 289bis/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 289bis/4."

Art. 27. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/8 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/8. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

- 1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou*
- 2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 289bis/7, § 1er et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclarer, conformément à l'article 289bis/7, § 1er, 2°.*
- 3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 289bis/7, § 2, alinéa 1er.*

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;*
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;*
- à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.*

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité belge compétente uniquement si la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

- 1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;*
- 2° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;*
- 3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident à des fins fiscales d'un Etat membre et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre ;*
- 4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident à des fins fiscales d'un Etat membre et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.*

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

Art. 28. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/9 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/9. Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 289bis/8 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

- 1° le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ;*
- 2° le contribuable concerné qui gère la mise en oeuvre du dispositif.*

Un contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il fournit la preuve écrite que ces mêmes informations, visées à l'article 289bis, § 6/3, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné."

Art. 29. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/10 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/10. Pour l'application des articles 289bis, § 6/3 et 289bis/1 à 289bis/9 et des arrêtés d'exécution qui en découlent, le rapportage des informations, pour les parties que le Roi spécifie doit, outre l'utilisation d'une des langues officielles de la Belgique, également être fait en anglais."

Art. 30. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/11 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/11. Le Roi détermine le formulaire sur lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit se conformer aux obligations énoncées aux articles 289bis/1 à 289bis/9."

Art. 31. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/12 rédigé comme suit :

Art. 289bis/12. Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 289bis/1 à 289bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 289bis, § 6/3, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 289bis/1 à 289bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 289bis, § 6/3, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée. Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

Art. 32. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/13 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/13. L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer le respect des articles 289bis/1 à 289bis/11, toutes les informations qui en application de l'article 289bis/1 à 289bis/11 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente."

CHAPITRE 4. - Modifications au Code des droits de succession

Art. 33. L'article 132 du Code des droits de succession, abrogé par la loi du 19 mai 2010, est rétabli dans la rédaction suivante :

"Art. 132. Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 146sexies à 146quaterdecies ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 146quater, § 6/3, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée."

Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 146sexies à 146quaterdecies ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 146quater, § 6/3, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée. Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

Art. 34. A l'article 146quater du même Code, inséré par la loi du 17 août 2013 et modifié par la loi du 31 juillet 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2, les dispositions sous 11° a) et b) sont remplacées par ce qui suit : "a) pour l'application des paragraphes 6, alinéa 1er, 6/1, et 6/3, la communication systématique à un autre Etat membre, sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés ;

2° le paragraphe 2 est complété par le 18°, rédigé comme suit :

"18° "entreprise associée", pour l'application du paragraphe 6/3: une personne qui est liée à une autre personne au moins de l'une des façons suivantes :

a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;

b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;

c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ;

d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Pour l'application du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne."

3° il est inséré un paragraphe 6/3 rédigé comme suit :

" § 6/3. L'autorité belge compétente communique dans le délai prévu à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 146sexies à 146terdecies, par voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres Etats membres.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité belge compétente en vertu de l'alinéa précédent comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

- 1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, visés à l'article 146sexies, 4° et 5°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro fiscal d'identification et, le cas échéant, les personnes qui, conformément au paragraphe 2, 18°, sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
- 2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés visés à l'article 146septies selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
- 3° un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
- 4° la date à laquelle la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;
- 5° des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- 6° la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- 7° l'identification de l'Etat membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre Etat membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- 8° l'identification, dans les Etats membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels Etats membres cette personne est liée.

L'échange automatique est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

Les informations visées à l'alinéa 2, 1°, 3° et 8° du présent paragraphe ne sont pas communiquées à la Commission européenne."

Art. 35. Dans le même Code, il est inséré un article 146sexies rédigé comme suit :

"Art. 146sexies. Pour l'application des articles 132, 146quater, § 6/3, et 146septies à 146quaterdecies, on entend par :

- 1° "dispositif transfrontière": un dispositif concernant plusieurs Etats membres ou un Etat membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :
- a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;
 - b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;
 - c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;
 - d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;
 - e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Un dispositif signifie également une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'article 146septies ;

3° "marqueur": une caractéristique ou particularité mentionnée à l'article 146septies d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ;

4° "intermédiaire": toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou gère sa mise en oeuvre.

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

a) être résidente dans un Etat membre à des fins fiscales ;

b) posséder dans un Etat membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;

c) être constituée dans un Etat membre ou régie par le droit d'un Etat membre ;

d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un Etat membre.

5° "contribuable concerné": toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, ou qui est disposée à mettre en oeuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en oeuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6° "dispositif commercialisable": un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en oeuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;

7° "dispositif sur mesure": tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable."

Art. 36. Dans le même Code, il est inséré un article 146septies rédigé comme suit :

"Art. 146septies. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 146sexies, 3°, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs et la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de

la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1^o, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visé à l'alinéa 6, 1^o, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1^o, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1^o un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2^o un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.

3^o un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1^o un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2^o un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

3^o un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1^o un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;

b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction :

- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou

- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;
 - c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;
 - d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.
- 2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;
- 3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;
- 4° il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en oeuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;
 - b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;
 - c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
 - d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
 - e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
 - f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;
- 2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :
- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et
 - b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et
 - c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures,

tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces du 18 septembre 2017, sont rendus impossibles à identifier.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

- 1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;
- 2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'"actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :
 - a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et
 - b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;
- 3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué."

Art. 37. Dans le même Code, il est inséré un article 146octies rédigé comme suit :

"Art. 146octies. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 146quater, § 2, 6°, les informations visées à l'article 146quater, § 6/3, dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné cidessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre ; ou
- lorsque la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 146septies, 4°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il ne fournira ces informations à l'autorité belge compétente que si la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

- 1° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- 2° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- 3° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;
- 4° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil. Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire

est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

Art. 38. Dans le même Code, il est inséré un article 146nonies rédigé comme suit :

"Art. 146nonies. Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 146quater, § 6/3, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport."

Art. 39. Dans le même Code, il est inséré un article 146decies rédigé comme suit :

*"Art. 146decies. A la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière présentant au moins l'un des marqueurs spécifiques visés à l'article 146septies, un numéro de référence unique est attribué qui, à l'occasion de chaque déclaration ultérieure du même dispositif transfrontière, devra être communiqué, aussi bien pour les déclarations de chaque intermédiaire impliqué que par le contribuable concerné.
L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique des autorités compétentes doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné."*

Art. 40. Dans le même Code, il est inséré un article 146undecies rédigé comme suit :

"Article 146undecies. Si plusieurs intermédiaires sont concernés par le même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tous les intermédiaires concernés doivent fournir des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées à l'article 146quater, § 6/3, alinéa 2."

Art. 41. Dans le même Code, il est inséré un article 146duodecies rédigé comme suit :

"Art. 146duodecies. § 1er. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit
1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;
2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.
La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration visée à l'article 146octies.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 146octies au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 146nonies."

Art. 42. Dans le même Code il est inséré un article 146terdecies rédigé comme suit :

"Art. 146terdecies. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 146duodecies, § 1er et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclarer, conformément à l'article 146duodecies, § 1er, 2° ;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 146duodecies, § 2, alinéa 1er.

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;

- à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné transmet ces informations à l'autorité belge compétente uniquement si la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

2° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident à des fins fiscales d'un Etat membre et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre ;

4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident à des fins fiscales d'un Etat membre et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre.

Art. 43. Dans le même Code il est inséré un article 146quaterdecies rédigé comme suit :

"Art. 146quaterdecies. Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 146terdecies est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

1° le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° le contribuable concerné qui gère la mise en oeuvre du dispositif.

Un contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations, visées à l'article 146quater, § 6/3, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné."

Art. 44. Dans le même Code, il est inséré un article 146quindecies rédigé comme suit :

"Art. 146quindecies. Pour l'application des articles 146quater, § 6/3, 146sexies à 146quaterdecies et des arrêtés d'exécution qui en découlent, le rapportage des informations, pour les parties que le Roi spécifie doit, outre l'utilisation d'une des langues officielles de la Belgique, également être fait en anglais."

Art. 45. Dans le même Code il est inséré un article 146sedecies rédigé comme suit :

"Art. 146sedecies. Le Roi détermine le formulaire sur lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit se conformer aux obligations énoncées aux articles 146sexies à 146quindecies."

Art. 46. Dans le même Code, il est inséré un article 146septdecies rédigé comme suit :

"Art. 146septdecies. L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer le respect des articles 146sexies à 146quaterdecies inclus, toutes les informations qui en application de l'article 146sexies à 146quaterdecies doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente."

B. Les articles 19 à 46 qui organisent et sanctionnent des obligations de déclaration en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement dans la mesure où ces mesures ne seraient applicables qu'aux droits de succession ou aux droits d'enregistrement qu'en Régions bruxelloise et wallonne :

Cfr. les dispositions citées sous A.

C. Les articles 2 à 60 qui organisent et sanctionnent des obligations de déclaration dans d'autres impôts que l'impôt des sociétés, ce sans justification proportionnelle par rapport à un but propre ou au but poursuivi par la directive :

Cfr. les dispositions citées sous A.

Et :

« CHAPITRE 2. - Modifications du Code des impôts sur les revenus 1992

Art. 2. Dans le titre VII, chapitre III, du Code des impôts sur les revenus 1992, après l'article 326, il est inséré une section II/1, intitulée : "Obligations complémentaires de déclaration pour les intermédiaires et les contribuables concernés en matière de dispositifs transfrontières".

Art. 3. Dans la section II/1, insérée par l'article 2, il est inséré un article 326/1 rédigé comme suit :

"Art. 326/1. Pour l'application de cette section et de l'article 338, § 6/4, on entend par :

1° "dispositif transfrontière": un dispositif concernant plusieurs Etats membres ou un Etat membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;

b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;

c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;

e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Un dispositif signifie également une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 326/2 ;

3° "marqueur": une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière visé à l'article 326/2, qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ;

4° "intermédiaire": toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou gère sa mise en oeuvre ;

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

a) être résidente dans un Etat membre à des fins fiscales ;

b) posséder dans un Etat membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;

c) être constituée dans un Etat membre ou régie par le droit d'un Etat membre ;

d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un Etat membre ;

5° "contribuable concerné": toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, ou qui est

disposée à mettre en oeuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en oeuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6° "dispositif commercialisable": un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en oeuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;

7° "dispositif sur mesure": tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable."

Art. 4. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/2 rédigé comme suit :

"Art. 326/2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 326/1, 3°, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs et enfin la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visé à l'alinéa 6, 1°, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale

de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

3° un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;

b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou

- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;

c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;

3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;

4° Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en oeuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;

b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;

c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;

d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers

- ;
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou de personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
 - f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et
- b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et
- c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, sont rendus impossibles à identifier.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

- 1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;
- 2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'"actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :
 - a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et
 - b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;
- 3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué."

Art. 5. Dans la même section III/1, il est inséré un article 326/3 rédigé comme suit :

"Art. 326/3. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 338, § 2, 6°, les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 338, § 6/4, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre ; ou
- lorsque la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 326/1, 4^o, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il ne fournira ces informations à l'autorité belge compétente que si la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

- 1^o l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- 2^o l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- 3^o l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;
- 4^o l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

Art. 6. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/4 rédigé comme suit :

"Art. 326/4. Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 338, § 6/4, 1^o, 4^o, 7^o et 8^o, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport."

Art. 7. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/5 rédigé comme suit :

"Art. 326/5. A la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière présentant au moins l'un des marqueurs spécifiques visés à l'article 326/2, un numéro de référence unique est attribué qui, à l'occasion de chaque déclaration ultérieure du même dispositif transfrontière, devra être communiqué, aussi bien pour les déclarations de chaque intermédiaire impliqué que par le contribuable concerné.

L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique des autorités compétentes doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné."

Art. 8. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/6 rédigé comme suit :

"Article 326/6. Si plusieurs intermédiaires sont concernés par le même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tous les intermédiaires concernés doivent fournir des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre des informations s'il peut

fournir une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées à l'article 338, § 6/4, alinéa 2."

Art. 9. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/7 rédigé comme suit :

"Art. 326/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;

2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 326/4.

Art. 10. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/8 rédigé comme suit :

"Art. 326/8. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 326/7, § 1er, et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration, conformément à l'article 326/7, § 1er, 2° ;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 326/7, § 2, alinéa 1er.

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;

- à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité belge compétente quand la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

2 l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des

bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre ;

4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

Art. 11. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/9 rédigé comme suit :

"Art. 326/9. Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 326/8 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

1° le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° le contribuable concerné qui gère la mise en oeuvre du dispositif.

Un contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il fournit la preuve écrite que ces mêmes informations, visées à l'article 338, § 6/4, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné."

Art. 12. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/10 rédigé comme suit :

"Art. 326/10. Pour l'application de cette section, de l'article 338, § 6/4 et des arrêtés d'exécution qui en découlent, le rapportage des informations, pour les parties que le Roi spécifie doit, outre l'utilisation d'une des langues officielles de la Belgique, également être fait en anglais."

Art. 13. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/11 rédigé comme suit :

"Art. 326/11. Le Roi détermine le formulaire par lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit se conformer aux obligations énoncées dans la présente section."

Art. 14. Dans le même Code, il est inséré un article 315quater rédigé comme suit :

"Art. 315quater. Le contribuable concerné, visé à l'article 326/1, 5°, est tenu de fournir toutes les informations qu'il a lui-même, ou avec l'aide de son intermédiaire, en application de l'article 326/1 à 326/9 inclus, déclaré ou qu'il a dû déclaré à l'Administration, à sa demande, sans déplacement, en vue de leur vérification, en ce compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration avec l'aide de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même préparés en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration."

Art. 15. Dans l'article 322, § 2, du même Code, inséré par la loi du 14 avril 2011 et modifiée par la loi du 27 avril 2016, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans l'alinéa 1er, les mots "ou lorsque l'administration dispose d'un ou de plusieurs indices que les dispositions des articles 326/1 à 326/9 n'ont pas été correctement respectées" sont insérés entre les mots "indices de fraude fiscale" et les mots "ou lorsque l'administration envisage" ;

2° dans l'alinéa 3, 2°, les mots "ou qu'il y a des indices que les dispositions des articles 326/1 à 326/9 n'ont pas été correctement respectées" sont insérés entre les mots "indices de fraude

fiscale" et les mots "et qu'il existe".

Art. 16. Dans le titre VII, chapitre III, section II du Code des impôts sur les revenus 1992, un article 323ter est inséré, rédigé comme suit :

"Art. 323ter. L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer la conformité aux articles 326/1 à 326/9 inclus, les informations qui en application de l'article 326/1 à 326/9 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente, et qui, après l'application de l'article 315quater, n'ont pas été fournies."

Art. 17. A l'article 338 du même Code, remplacé par la loi du 17 août 2013 et modifié par les lois du 31 juillet 2017 et 26 mars 2018, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2, les dispositions sous 11°, a) et c) sont remplacées par ce qui suit :
"a) pour l'application des paragraphes 6, alinéa 1er, 6/1, 6/3 et 6/4, la communication systématique à un autre Etat membre sans demande préalable, d'informations prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés ;

c) pour l'application de toutes les dispositions du présent article, autres que celles des paragraphes 6, alinéa 1er, 6/1, 6/3 et 6/4 précités, la communication systématique des informations prédéfinies fournies conformément aux points a) et b)";

2° le paragraphe 2 est complété par le 21°, rédigée comme suit :

"21° "entreprise associée", pour l'application du paragraphe 6/4 et des articles 326/1 à 326/9: une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :

a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;

b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;

c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ;

d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne."

3° il est inséré un paragraphe 6/4 rédigé comme suit :

" § 6/4. L'autorité belge compétente communique dans le délai visé à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 326/1 à 326/8, par

voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres Etats membres.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité belge compétente en vertu de l'alinéa 1er comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, visés à l'article 326/1, 4° et 5°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro fiscal d'identification et, le cas échéant, les personnes qui sont, conformément au paragraphe 2, 21°, des entreprises associées au contribuable concerné ;

2° des informations détaillées sur les marqueurs visés à l'article 326/2 selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

3° un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

4° la date à laquelle la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;

5° des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

6° la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

7° l'identification de l'Etat membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre Etat membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

8° l'identification, dans les Etats membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels Etats membres cette personne est liée.

L'échange automatique est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

Les informations visées à l'alinéa 2, 1°, 3° et 8° du présent paragraphe ne sont pas communiquées à la Commission européenne."

Art. 18. L'article 445 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi-programme du 25 décembre 2017 et par la loi du 25 décembre 2017, est complété par un paragraphe 4 rédigé comme suit :

" § 4. Par dérogation au paragraphe 1er, alinéa 1er, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée. Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée.

Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

(..)

CHAPITRE 5. - Modifications au Code des droits et taxes divers

Art. 47. L'article 206² du Code des droits et taxes divers, abrogé par la loi du 10 juillet 1969 est rétabli dans la rédaction suivante :

"Art. 206². Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 211bis/1 à 211bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 211bis, § 6/3, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 211bis/1 à 211bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 211bis, § 6/3, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée. Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

Art. 48. A l'article 211bis, du même Code, inséré par la loi du 17 août 2013 et modifié par la loi du 31 juillet 2017 ; les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 2 les dispositions sous 11° a) et b) sont remplacées par ce qui suit :

"a) pour l'application des paragraphes 6, alinéa 1er, 6/1, et 6/3, la fourniture systématique à un autre Etat membre, sans demande préalable, d'information prédéfinies, à intervalles réguliers préalablement fixés ;

b) pour l'application de toutes les dispositions du présent article autres que celles des paragraphes 6, alinéa 1er, 6/1, et 6/3 précités, la fourniture systématique des informations prédéfinies conformément aux points a) et b) du présent point."

2° le paragraphe 2 est complété par le 18°, rédigé comme suit :

"18° "entreprise associée", pour l'application du paragraphe 6/3: une personne qui est liée à une autre personne au moins de l'une des façons suivantes :

a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;

b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote ;

c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital ;

d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué aux points a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenus par l'autre personne.

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au point c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits. Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne."

3° il est inséré un paragraphe 6/3 rédigé comme suit :

" § 6/3. L'autorité belge compétente communique dans le délai prévu à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 211bis/1 à 211bis/8, par voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres Etats membres.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité belge compétente en vertu de l'alinéa précédent comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, visés à l'article 211bis/1, 4° et 5°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro fiscal d'identification et, le cas échéant, les personnes qui, conformément au paragraphe 2, 18°, sont des entreprises associées au contribuable concerné ;

2° des informations détaillées sur les marqueurs visés à l'article 211bis/1 selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

3° un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

4° la date à laquelle la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;

5° des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fondent le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

6° la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

7° l'identification de l'Etat membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre Etat membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

8° l'identification, dans les Etats membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels Etats membres cette personne est liée.

L'échange automatique est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard.

Les informations visées à l'alinéa 2, 1°, 3° et 8° du présent paragraphe ne sont pas communiquées à la Commission européenne."

Art. 49. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/1 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/1. Pour l'application de l'article 211bis, § 6/3 et des articles 211bis/1 à 211bis/10 on entend par :

1° "dispositif transfrontière": un dispositif concernant plusieurs Etats membres ou un Etat membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même

juridiction ;

b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;

c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;

e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Un dispositif signifie également une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'article 211bis/2 ;

3° "marqueur": une caractéristique ou particularité mentionnée à l'article 211bis/2 d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ;

4° "intermédiaire": toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou gère sa mise en oeuvre.

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

a) être résidente dans un Etat membre à des fins fiscales ;

b) posséder dans un Etat membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;

c) être constituée dans un Etat membre ou régie par le droit d'un Etat membre ;

d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un Etat membre ;

5° "contribuable concerné": toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, ou qui est disposée à mettre en oeuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en oeuvre la première étape d'un tel dispositif ;

6° "dispositif commercialisable": un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en oeuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en oeuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;

7° "dispositif sur mesure": tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable."

Art. 50. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/2 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 211bis/1, 3°, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs et la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visés à l'alinéa 6, 1°, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au critère de l'avantage principal visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

3° un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;*
- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction ;*
- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou
- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;*
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;*

2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;

3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;

4° il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en oeuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;*
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;*
- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des*

exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;

2° Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures ;

a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et

b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et

c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces du 18 septembre 2017, sont rendus impossibles à identifier.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;

2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d' "actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et

b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.

3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué."

Art. 51. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/3 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/3. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 211bis, § 2, 6°, les informations visées à l'article 211bis, § 6/3 dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre ; ou lorsque la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 211bis/1, 4°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats

membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, l'intermédiaire ne fournira ces informations à l'autorité belge compétente que si la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

- 1° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est résident à des fins fiscales ;
- 2° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire possède un établissement stable par lequel l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;
- 3° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi ;
- 4° l'Etat membre dans lequel l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

Art. 52. Dans le même Code il est inséré un article 211bis/4 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/4. Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 211bis, § 6/3, 1^o, 4^o, 7^o et 8^o, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport."

Art. 53. Dans le même Code il est inséré un article 211bis/5 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/5. A la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière présentant au moins l'un des marqueurs spécifiques visés à l'article 211bis/2, un numéro de référence unique est attribué qui, à l'occasion de chaque déclaration ultérieure du même dispositif transfrontière, devra être communiqué, aussi bien pour les déclarations de chaque intermédiaire impliqué que par le contribuable concerné.

L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique des autorités compétentes doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné."

Art. 54. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/6 rédigé comme suit :

"Article 211bis/6. Si plusieurs intermédiaires sont concernés par le même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tous les intermédiaires concernés doivent fournir des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées à l'article 211bis, § 6/3, alinéa 2."

Art. 55. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/7 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/7. § 1er. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

- 1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;
- 2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 211bis/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 211bis/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 211bis/4."

Art. 56. Dans le même Code il est inséré un article 211bis/8 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/8. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 211bis/7, § 1er et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclarer, conformément à l'article 211bis/7, § 1er, 2° ;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 211bis/7, § 2, alinéa 1er.

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter ducas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;

à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, il doit transmettre ces informations à l'autorité belge compétente uniquement si la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

2° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident à des fins fiscales dans un Etat membre et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre ;

4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident à des fins fiscales dans un Etat membre et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

Art. 57. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/9 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/9. Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et

qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément à l'article 211bis/8 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

1° le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° le contribuable concerné qui gère la mise en oeuvre du dispositif.

Un contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations, visées à l'article 211bis, § 6/3, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné."

Art. 58. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/10 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/10. Pour l'application des articles 211bis, § 6/3, 211bis/1 à 211bis/9 et des arrêtés d'exécution qui en découlent, le rapportage des informations, pour les parties que le Roi spécifie doit, outre l'utilisation d'une des langues officielles de la Belgique, également être fait en anglais."

Art. 59. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/11 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/11. Le Roi détermine le formulaire sur lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit se conformer aux obligations énoncées aux articles 211bis/1 à 211bis/9."

Art. 60. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/12 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/12. L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer le respect des articles 211bis/1 à 211bis/9, toutes les informations qui en application de l'article 211bis/1 à 211bis/9 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente."

En transposant les articles suivants de la **Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**, ci-après « la Directive litigieuse » (J.O., 5 juin 2018, L 139/1- deuxième annexe) :

D. Les articles 3, 2° et 3°, 4, 20, 2° et 3°, 21, 35, 2° et 3°, 36, 49, 2° et 3°, 50 en ce qu'ils organisent dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certaines dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1, b) et 1^{er} 1,2) de la Directive litigieuse et son annexe IV** :

« CHAPITRE 2. - Modifications du Code des impôts sur les revenus 1992 »

« Article 3. Dans la section III/1, insérée par l'article 2, il est inséré un article 326/1 rédigé comme suit :

"Art. 326/1. Pour l'application de cette section et de l'article 338, § 6/4, on entend par : (..) 2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 326/2 ; 3° "marqueur": une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière visé à l'article 326/2, qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ; (..) »

« Article 4. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/2 rédigé comme suit :

"Art. 326/2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 326/1, 3°, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs et enfin la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visé à l'alinéa 6, 1°, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale

de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

3° un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;

b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou

- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;

c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;

3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;

4° Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en oeuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;

b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;

c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;

d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers

;

e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou de personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;

f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et

b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et

c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, sont rendus impossibles à identifier.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;

2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'"actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et

b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;

3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué." »

« CHAPITRE 3. - Modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe »

« Article 20. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/1 rédigé comme suit :

Art. 289bis/1. Pour l'application des articles 289bis, § 6/3 et 289bis/2 à 289bis/9, on entend par : (...)

2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 289bis/2 ;

3° "marqueur": une caractéristique ou particularité visée à l'article 289bis/2 d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ;
(..) »

« Article 12. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/2 rédigé comme suit :

Art. 289bis/2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 289bis/1, 3°, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique de renseignements et les bénéficiaires effectifs et enfin la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visé à l'alinéa 6, 1°, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1°, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au critère de l'avantage principal visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres

catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;
 3° un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un ("carrousel") de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;
- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
 - ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou
 - figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;

2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;

3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;

4° il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;
- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;

f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et

b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et

c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, sont rendus impossibles à identifier.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;

2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d' "actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et

b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;

3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué."

« CHAPITRE 4. - Modifications au Code des droits de succession. »

« Article 35. Dans le même Code, il est inséré un article 146sexies rédigé comme suit :

Art. 146sexies. Pour l'application des articles 132, 146quater, § 6/3, et 146septies à 146quaterdecies, on entend par : (...)

2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'article 146septies ;

3° "marqueur": une caractéristique ou particularité mentionnée à l'article 146septies d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ;(...)

« Article 36. Dans le même Code, il est inséré un article 146septies rédigé comme suit :

Art. 146septies. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 146sexies, 3^o, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs et la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1^o, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visé à l'alinéa 6, 1^o, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1^o, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1^o un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2^o un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré.

3^o un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1^o un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2^o un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

3^o un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;*
- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou
- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les Etats membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;*
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;*
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales.*

2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;

3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;

4° il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en oeuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;*
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'Etat de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;*
- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales*

ou les constructions juridiques ;

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et

b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et

c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces du 18 septembre 2017, sont rendus impossibles à identifier.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;

2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d' "actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et

b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert ;

3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué. "

« CHAPITRE 5. - Modifications au Code des droits et taxes divers »

« Article 49. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/1 rédigé comme suit :

Art. 211bis/1. Pour l'application de l'article 211bis, § 6/3 et des articles 211bis/1 à 211bis/10 on entend par : (..)

2° "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'article 211bis/2 ;

3° "marqueur": une caractéristique ou particularité mentionnée à l'article 211bis/2 d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale ; (..) »

« Article 50. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/2 rédigé comme suit :

Art. 211bis/2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés à l'article 211bis/1, 3°, peuvent être subdivisés en 5 catégories, la catégorie A étant les marqueurs généraux qui sont liés au "critère de l'avantage principal" visé à l'alinéa 2, la catégorie B étant les marqueurs spécifiques qui sont liés au "critère de l'avantage principal" précité, la catégorie C étant les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, la catégorie D étant les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les

bénéficiaires effectifs et la catégorie E étant les marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert.

Les marqueurs généraux de la catégorie A visés à l'alinéa 4, les marqueurs spécifiques de la catégorie B visés à l'alinéa 5 et les marqueurs spécifiques de la catégorie C visés à l'alinéa 6, 1^o, b) premier tiret, c) et d) ne peuvent être pris en considération que s'il est établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. C'est ce que l'on appelle le "critère de l'avantage principal".

Dans le cadre du marqueur spécifique de la catégorie C, visés à l'alinéa 6, 1^o, la présence d'une des conditions visées au même alinéa 6, 1^o, b) premier tiret, c) et d) ne suffit pas à conclure que le dispositif satisfait au critère de l'avantage principal visé à l'alinéa 2.

Est considéré comme un marqueur général de catégorie A :

1^o un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;

2^o un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés, par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation

pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;

3^o un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en oeuvre.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie B :

1^o un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;

2^o un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;

3^o un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un "carrousel" de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie C :

1^o un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;

- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction ;*
- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul ; ou*
- figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives ;*
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;*
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales ;*
- 2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction ;*
- 3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions ;*
- 4° il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées.*

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

- a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier ;*
- b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;*
- c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers ;*
- f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;*
- 2° Un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures ;*
- a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et*

- b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et
- c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4, 27°, de la loi relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces du 18 septembre 2017, sont rendus impossibles à identifier.

Est considéré comme un marqueur spécifique de catégorie E :

- 1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux ;
- 2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'"actifs incorporels difficiles à évaluer" englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :
- a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables ; et
- b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert.
- 3° un dispositif mettant en jeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.»

E. Les articles 3, 4° deuxième alinéa et 5, premier alinéa, 20, 4° deuxième alinéa et 22, premier alinéa, 35, 4° alinéa et 37, premier alinéa, 49, 4° deuxième alinéa et 51, premier alinéa, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinés avec les articles 18, 31, 33, 47 dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certaines intermédiaires sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1 b) et 1^{er} 1,6) de la Directive litigieuse :**

"Article 3. Dans la section III/1, insérée par l'article 2, il est inséré un article 326/1 rédigé comme suit :

Art. 326/1. Pour l'application de cette section et de l'article 338, § 6/4, on entend par : (..)

4° "intermédiaire": (..)

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.

(..)

*Article 5 : Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/3 rédigé comme suit :
(..)*

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 326/1, 4^o, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

Article 20. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/1 rédigé comme suit :

Art. 289bis/1. Pour l'application des articles 289bis, § 6/3 et 289bis/2 à 289bis/9, on entend par : (..)

4^o "intermédiaire": (..)

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.

(..)

Article 22. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/3 rédigé comme suit :

(..)

« Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 289bis/1, 4^o, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils. »

Article 35. Dans le même Code, il est inséré un article 146sexies rédigé comme suit :

Art. 146sexies. Pour l'application des articles 132, 146quater, § 6/3, et 146septies à 146quaterdecies, on entend par : (..)

4^o "intermédiaire": (..)

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.

(..)

Article 37. Dans le même Code, il est inséré un article 146octies rédigé comme suit :

(..)

« Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 146septies, 4^o, deuxième alinéa,

sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.»

Article 49. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/1 rédigé comme suit :

Art. 211bis/1. Pour l'application de l'article 211bis, § 6/3 et des articles 211bis/1 à 211bis/10 on entend par : (..)

4° "intermédiaire": (..)

Un intermédiaire est aussi une personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.

(..)

Article 51. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/3 rédigé comme suit :

(..)

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 211bis/1, 4°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils."

F. Les articles 5, premier alinéa et 10 § 2, 22, premier alinéa et 27 § 2, 37, premier alinéa et 42 § 2, 51 premier alinéa et 56 § 2, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinés avec les articles 18, 31, 33, 47 dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour des phases distinctes des dispositifs transfrontières sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **les articles 1^{er} 1 b), 1^{er} 1,2) et 1^{er} 1,6) de la Directive litigieuse :**

« Article 5. Dans la même section III/1, il est inséré un article 326/3 rédigé comme suit :

Art. 326/3. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 338, § 2, 6°, les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 338, § 6/4, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- *le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou*
- *le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou*
- *lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire*

l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 326/1, 4^o, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(..)

Article 10. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/8 rédigé comme suit :

Art. 326/8. (...)

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;*
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné ou ;*
- à partir du moment où la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.*

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 326/1, 4^o, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(..)

Article 22. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/3 rédigé comme suit :

Art. 289bis/3. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 289bis, § 2, 6^o, les informations visées à l'article 289bis, § 6/3, dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou*
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou*
- lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.*

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(..)

Article 27. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/8 rédigé comme suit :

Art. 289bis/8.(..)

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné ou ;
- à partir du moment où la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.

(..)

Article 37. Dans le même Code, il est inséré un article 146octies rédigé comme suit :

Art. 146octies. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 146quater, § 2, 6°, les informations visées à l'article 146quater, § 6/3, dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou
- lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 146septies, 4°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(..)

Article 42. Dans le même Code il est inséré un article 146terdecies rédigé comme suit :

Art. 146terdecies. (..)

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné ou ;
- à partir du moment où la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui

concerne le contribuable concerné.
(..)

Article 51. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/3 rédigé comme suit :

Art. 211bis/3. § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 211bis, § 2, 6^o, les informations visées à l'article 211bis, § 6/3 dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- *le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou*
- *le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou*
- *lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.*

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 211bis/1, 4^o, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

(..)

Article 56. Dans le même Code il est inséré un article 211bis/8 rédigé comme suit :

Art. 211bis/8. (..)

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- *le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;*
- *le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné ou ;*
- *à partir du moment où la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné. »*

G. Les articles 61, 62, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinés avec les articles 18, 31, 33, 47 dans leurs matières respectives des obligations de déclaration rétroactives sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1,2) et 1^{er} 1,6) de la Directive litigieuse :**

« Article 18. L'article 445 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi-programme du 25 décembre 2017 et par la loi du 25 décembre 2017, est complété par un paragraphe 4 rédigé comme suit :

" § 4. Par dérogation au paragraphe 1er, alinéa 1er, le fonctionnaire délégué par le

conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée. Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

(..)

Article 31. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/12 rédigé comme suit :

Art. 289bis/12. Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 289bis/1 à 289bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 289bis, § 6/3, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 289bis/1 à 289bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 289bis, § 6/3, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée.

Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

(..)

Article 33. L'article 132 du Code des droits de succession, abrogé par la loi du 19 mai 2010, est rétabli dans la rédaction suivante :

"Art. 132. Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 146sexies à 146quaterdecies ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 146quater, § 6/3, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 146sexies à 146quaterdecies ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 146quater, § 6/3, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée.

Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

(..)

Article 47. L'article 206² du Code des droits et taxes divers, abrogé par la loi du 10 juillet 1969 est rétabli dans la rédaction suivante :

"Art. 206². Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 211bis/1 à 211bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 211bis, § 6/3, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le Conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 211bis/1 à 211bis/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 211bis, § 6/3, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée.

Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci."

(..)

Article 61. La présente loi entre en vigueur le 1er juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, les informations doivent également être fournies sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visé dans la présente loi dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, seront communiqués au plus tard le 31 août 2020.

Article 62. Les articles 18, 31, 33 et 47 de la loi en vigueur ne s'appliquent pas aux cas décrits au deuxième alinéa de l'article 61 de la présente loi, s'ils sont introduits avant le 31 décembre 2020. »

H. Les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54, 55 en ce qu'ils n'exonèrent pas de toutes obligations des avocats et leurs clients et les soumettent aux mêmes obligations de notifications et de fourniture de renseignements imposées à d'autres intermédiaires qui ont un secret professionnel et des obligations de déclaration de leurs clients par rapport à leurs entretiens avec ces intermédiaires détenteur d'un secret professionnel, sont sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux État-membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant l'article 1^{er} 1, 2) de la Directive litigieuse:**

« Art. 9. Dans la même section III/1, il est inséré un article 326/7 rédigé comme suit :

"Art. 326/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :
1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;
2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 326/4.

Art. 10. Dans la même section II/1, il est inséré un article 326/8 rédigé comme suit :

"Art. 326/8. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 326/7, § 1er, et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration, conformément à l'article 326/7, § 1er, 2° ;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 326/7, § 2, alinéa 1er.

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;
- à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité belge compétente quand la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

2 l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre ;

4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

(..)

Art. 26. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/7 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;

2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 289bis/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 289bis/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 289bis/4.

Art. 27. Dans le même Code, il est inséré un article 289bis/8 rédigé comme suit :

"Art. 289bis/8. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 289bis/7, § 1er, et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration, conformément à l'article 289bis/7, § 1er, 2° ;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 289bis/7, § 2, alinéa 1er.

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;

- à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité belge compétente quand la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

2 l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre ;

4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le

contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."
 (..)

Art. 41. Dans le même Code, il est inséré un article 146duodecies rédigé comme suit :

"Art. 146duodecies. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :
1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;
2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.
La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 146octies.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 146octies au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 146nonies.

Art. 42. Dans le même Code, il est inséré un article 146terdecies comme suit :

"Art. 146terdecies. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 146duodecies, § 1er, et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration, conformément à l'article 146duodecies, § 1er, 2° ;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 146duodecies, § 2, alinéa 1er.

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;*
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;*
- à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné.*

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité belge compétente quand la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

2 l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre ;

4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre."

(..)

Art. 55. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/7 rédigé comme suit :

"Art. 211bis/7. § 1er Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;

2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 211bis/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 211bis/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 211bis/4.

Art. 56. Dans le même Code, il est inséré un article 211bis/8 comme suit :

"Art. 211bis/8. § 1er. Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en oeuvre ou la gestion de sa mise en oeuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 211bis/7, § 1er, et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration, conformément à l'article 211bis/7, § 1er, 2° ;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 211bis/7, § 2, alinéa 1er.

§ 2. Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou ;

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en oeuvre par le contribuable concerné ou ;

- à partir du moment où la première étape de sa mise en oeuvre est accomplie en ce qui

concerne le contribuable concerné.

§ 3. Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité belge compétente quand la Belgique occupe la première place dans la liste ci-après :

1° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné est résident à des fins fiscales ;

2 l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre ;

4° l'Etat membre dans lequel le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit pas résident d'un Etat membre à des fins fiscales et ne possède pas d'établissement stable dans un Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 1er, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre.".

(..) »

II. LES NORMES VIOLEES :

A. Les **articles 19 à 46** qui organisent et sanctionnent des obligations de déclaration en matière de droits de successions et de droits d'enregistrement dans la mesure où ces mesures seraient applicables aux droits de succession ou aux droits d'enregistrement dont le service est organisé par la Région flamande :

- Les articles 10 et 11 de la Constitution :

Article 10

Il n'y a dans l'État aucune distinction d'ordres.

Les Belges sont égaux devant la loi; seuls ils sont admissibles aux emplois civils et militaires, sauf les exceptions qui peuvent être établies par une loi pour des cas particuliers.

L'égalité des femmes et des hommes est garantie.

Article 11

La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination. A cette fin, la loi et le décret garantissent notamment les droits et libertés des minorités idéologiques et philosophiques.

- Les articles 35 et 39 de la Constitution :

Article 35

L'autorité fédérale n'a de compétences que dans les matières que lui attribuent formellement

la Constitution et les lois portées en vertu de la Constitution même.

Les communautés ou les régions, chacune pour ce qui la concerne, sont compétentes pour les autres matières, dans les conditions et selon les modalités fixées par la loi. Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.

Article 39

La loi attribue aux organes régionaux qu'elle crée et qui sont composés de mandataires élus, la compétence de régler les matières qu'elle détermine, à l'exception de celles visées aux articles 30 et 127 à 129, dans le ressort et selon le mode qu'elle établit. Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.

- Les articles 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution :

Article 170

§ 1er. Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi.

§ 2. Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

Article 172

Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.

Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.

- L'article 16, § 4 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (M.b., 15 août 1980), comme modifiée par la loi spéciale du 6 janvier 2014 :

§ 4. Quand, du fait du non-respect d'une obligation internationale ou supranationale par une communauté ou une région, soit l'instance instituée par ou en vertu de la Convention-Cadre des Nations unies sur les changements climatiques ou par ou en vertu de l'un de ses protocoles, a constaté que l'État ne respecte pas les obligations internationales qui en résultent, soit une région ou une communauté n'a pas réagi à l'avis motivé visé à l'article 258 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne vis-à-vis de l'État suite au non-respect d'une obligation de droit européen visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre en application de la Convention-Cadre des Nations unies sur les changements climatiques ou de l'un de ses protocoles, même lorsque ces obligations européennes sont plus strictes que les obligations internationales, l'État peut se substituer à la communauté ou à la région concernée pour l'adoption des mesures qui sont nécessaires pour mettre fin au non-respect des obligations internationales prévues par la Convention-cadre précitée ou l'un de ses protocoles, ou pour l'exécution du dispositif de l'avis motivé, à condition que :

1° la communauté ou la région concernée ait été mise en demeure trois mois auparavant par un arrêté royal motivé et délibéré en Conseil des Ministres. En cas d'urgence, cet arrêté royal peut abréger ce délai de trois mois ;

2° la communauté ou la région concernée ait été associée par l'État à l'ensemble de la procédure prévue devant l'instance instituée par ou en vertu de la Convention-Cadre précitée

ou l'un de ses protocoles ou à l'ensemble de la procédure à l'égard de la Commission européenne ;

3° le cas échéant, l'accord de coopération prévu à l'article 92bis, § 4ter, ait été respecté par l'État ;

4° la décision de l'instance instituée par ou en vertu de la Convention-Cadre précitée ou par ou en vertu de l'un de ses protocoles ou l'avis motivé de la Commission européenne ait fait l'objet d'une discussion au sein du Comité de concertation visé à l'article 31 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles.

Les mesures prises par l'État en exécution de l'alinéa 1er cessent de produire leurs effets :

1° à partir du moment où la communauté ou la région concernée s'est conformée à la décision de l'instance instituée par ou en vertu de la Convention-Cadre précitée ou par ou en vertu de l'un de ses protocoles ou au dispositif de l'avis motivé de la Commission européenne ;

2° dans le cas d'une annulation de la décision définitive de l'instance visée au 1°.

L'État peut récupérer, auprès de la communauté ou de la région concernée, les frais du non-respect par celle-ci d'une obligation internationale ou supranationale. Cette récupération peut prendre la forme d'une retenue sur les moyens financiers à transférer en vertu de la loi à la communauté ou à la région concernée.

- **L'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises** (M.b., 14 janvier 1989), comme modifiée par la loi spéciale du 6 janvier 2014 :

La Région de Bruxelles-Capitale a les mêmes compétences que la Région wallonne et la Région flamande. Les compétences attribuées aux Parlements régionaux sont, en ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale, exercées par voie d'ordonnances

Par dérogation à l'alinéa 1er et sans préjudice de l'application des articles 5bis et 5ter, les matières qui sont réglées par la Région de Bruxelles-Capitale en application des articles 118, § 2, et 123, § 2, de la Constitution sont désignées par la présente loi spéciale.

L'article 16 de la loi spéciale s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires.

L'article 4bis de la loi spéciale s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires.

Pour l'application de l'article 6, § 1er, IX, 11°, de la loi spéciale, la Région de Bruxelles-Capitale est redevable d'une contribution de responsabilisation conformément à l'article 35nonies, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions si le nombre moyen annuel de personnes mises au travail par le biais du système ALE est supérieur à 1 473 bénéficiaires.

- **Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des communautés et des régions** (M.b., 17 janvier 1989), comme substitué par les articles 5 et 7 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 :

Art. 3. Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

(..)

4° les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume ;

(..)

6° les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une

habitation ;

7° les droits d'enregistrement sur :

a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique ;
 b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745quater et 745quinquies du Code civil, même s'il n'y a pas indivision ;

8° les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ;

(..)

Ces impôts sont soumis aux dispositions des articles 4, 5, 8 et 11.

Art. 4.§ 1er. Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 4° et 6° à 9°.

(..)

Art. 5.§ 1. Les impôts visés à l'article 3 sont attribués aux régions en fonction de leur localisation.

§ 2. Pour l'application du § 1er, les impôts concernés sont réputés localisés comme suit :

(..)

4° - les droits de succession des habitants du Royaume : à l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment de son décès. Si le défunt a eu son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès : à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période;

- les droits de mutation par décès des non-habitants du Royaume : dans la région où les biens sont situés ; s'ils sont situés dans plusieurs régions, dans la région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé;)

(..)

6° les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport en société sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation : à l'endroit où le bien immeuble est situé.

Si en cas d'échange des biens immeubles sont situés dans plusieurs régions : dans la région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé; <L 2001-07-13/35, art. 7, 003; En vigueur : 01-01-2002>

7° - les droits d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique : à l'endroit où le bien immeuble est situé. Si, par un même acte, les biens immeubles sont situés dans plus d'une région : dans la région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé ;

- les droits d'enregistrement sur les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745quater et 745quinquies du Code civil, même s'il n'y a pas indivision : à l'endroit où le bien immeuble est situé; <L 2001-07-13/35, art. 7, 003; En vigueur : 01-01-2002>

8° - les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles faites par un habitant du Royaume : à l'endroit où le donateur a son domicile fiscal au moment de la donation. Si le domicile fiscal du donateur était établi à plusieurs endroits en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant la donation : à l'endroit en Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps au cours de ladite période ;

- les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens immeubles situés en Belgique faites par un non-habitant du Royaume : à l'endroit où est situé le bien immeuble ;
(..)

§ 3. A moins que la région n'en décide autrement, l'État assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 8° et 10° à 12°, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. A partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. Le transfert du service des impôts à une région peut se faire uniquement par groupe d'impôts :

- les impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 3°;
- l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1er, 5°;
- les impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 4° et 6° à 8°;
- les impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 10° à 12°.

Les régions assurent au moins jusqu'au 31 décembre 2003 inclus le service des impôts qu'elles assuraient déjà avant l'entrée en vigueur de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions.

Tant que l'autorité fédérale assure le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 8° et 10° à 12°, la procédure de concertation relative à l'applicabilité technique des modifications projetées concernant les impôts régionaux susvisés est fixée dans l'accord de coopération visé à l'article 1er bis.

(..)

§ 4. Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts.

B. Les articles 19 à 46 qui organisent et sanctionnent des obligations de déclaration en matières des droits de succession et de droits d'enregistrement dans la mesure où ces mesures seraient applicables à des droits de succession ou des droits d'enregistrements qui ne seraient applicables qu'en Régions bruxelloise et wallonne :

- L'article 143 § 1^{er} de la Constitution :

Dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'État fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts.

- L'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles précitée sous A en ce qu'il exprime le cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire :

En matière économique, les Régions exercent leurs compétences dans le respect des principes de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux et de la liberté de commerce et d'industrie, ainsi que dans le respect du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, tel qu'il est établi par ou en vertu de la loi, et par ou en vertu des traités internationaux.

- L'article 1 ter du 16 janvier 1989 de la loi spéciale relative au financement

des Communautés et des Régions précitée sous A en ce qu'il exprime le cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire :

L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants :

- 1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale ;
- 2° l'évitement de la double imposition ;
- 3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux.

En cas de demande d'un contribuable visant à éviter la double imposition, jugée fondée par une autorité, celle-ci se concerte avec les autres autorités concernées en vue de remédier à l'imposition contraire au principe évoqué à l'alinéa 1er, 2°.

Une concertation sur la politique fiscale et sur les principes visés à l'alinéa 1er est organisée annuellement au sein du Comité de concertation visé à l'article 31 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles.

- Les articles **10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** précitées sous A.

C. Les articles 2 à 60 qui organisent et sanctionnent des obligations de déclaration en matières de droits de succession, de droits d'enregistrement et d'impôts visés par le Code des droits et taxes divers dans la mesure où ces mesures instaurent des obligations et sanctions sans justification proportionnelle :

- Les articles **10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** précitées sous A.

En transposant les articles suivants de la **Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration**, ci-après « la Directive litigieuse » (*J.O.*, 5 juin 2018, L 139/1- deuxième annexe) :

D. Les articles 3, 2° et 3°, 4, 20, 2° et 3°, 21, 35, 2° et 3°, 36, 49, 2° et 3°, 50 en ce qu'ils organisent dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certaines dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1, b) et 1^{er} 1,2) de la Directive litigieuse et son annexe IV** :

- Les articles **2, 4 alinea 3, 5 et 6 TUE** :

L'Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes.

Article 4

3. En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.

Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.

Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.

Article 5

1. Le principe d'attribution régit la délimitation des compétences de l'Union. Les principes de subsidiarité et de proportionnalité régissent l'exercice de ces compétences.

2. En vertu du principe d'attribution, l'Union n'agit que dans les limites des compétences que les États membres lui ont attribuées dans les traités pour atteindre les objectifs que ces traités établissent. Toute compétence non attribuée à l'Union dans les traités appartient aux États membres.

3. En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union.

Les institutions de l'Union appliquent le principe de subsidiarité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Les parlements nationaux veillent au respect du principe de subsidiarité conformément à la procédure prévue dans ce protocole.

4. En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités.

Les institutions de l'Union appliquent le principe de proportionnalité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité.

Article 6

1. L'Union reconnaît les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 7 décembre 2000, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg, laquelle a la même valeur juridique que les traités.

Les dispositions de la Charte n'étendent en aucune manière les compétences de l'Union telles que définies dans les traités.

Les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte sont interprétés conformément aux dispositions générales du titre VII de la Charte régissant l'interprétation et l'application de celle-ci et en prenant dûment en considération les explications visées dans la Charte, qui indiquent les sources de ces dispositions.

2. L'Union adhère à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Cette adhésion ne modifie pas les compétences de l'Union telles qu'elles sont définies dans les traités.

3. Les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux.

- **Les articles 16(1), 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) et 115 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne :**

Article 16(1)

1. Toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant.

Article 26 (2)

Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités.

Article 49

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article

54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

Article 56

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.

Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de l'Union.

Article 63

1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

Article 65

1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres :

- a) D'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis;
- b) De prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.

2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités.

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63.

Article 115

Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives pour le rapprochement des dispositions

législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur.

- **Les articles 7, 8 (1), 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne :**

Article 7

Respect de la vie privée et familiale

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

Article 8 (1)

1. Toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant.

Article 51

Champ d'application

1. Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives.

2. La présente Charte ne crée aucune compétence ni aucune tâche nouvelle pour la Communauté et pour l'Union et ne modifie pas les compétences et tâches définies par les traités.

Article 52

Portée des droits garantis

1. Toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui.

2. Les droits reconnus par la présente Charte qui trouvent leur fondement dans les traités communautaires ou dans le traité sur l'Union européenne s'exercent dans les conditions et limites définies par ceux-ci.

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

Article 53

Niveau de protection

Aucune disposition de la présente Charte ne doit être interprétée comme limitant ou portant atteinte aux droits de l'homme et libertés fondamentales reconnus, dans leur champ d'application respectif, par le droit de l'Union, le droit international et les conventions internationales auxquelles sont parties l'Union, la Communauté ou tous les États membres, et notamment la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ainsi que par les constitutions des États membres.

- **L'article 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales** du 4 novembre 1950, signée à Rome (M.b., le 19 août 1955, err. M.b, le 29 juin 1961), ci-après citée comme la **Convention Européenne des Droits de l'Homme – CEDH** :

Article 8

Droit au respect de la vie privée et familiale.

Article 8.1.

1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui.

- **L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques dispose :**

1. Nul ne sera l'objet d'immixtions arbitraires ou illégales dans sa vie privée, sa famille, son domicile ou sa correspondance, ni d'atteintes illégales à son honneur et à sa réputation.

2. Toute personne a droit à la protection de la loi contre de telles immixtions ou de telles atteintes.

- Les articles 10, 11, 170 § 2 et 172 de la Constitution précités sous A.

E. Les articles 3, 4^o deuxième alinéa et 5, premier alinéa, 20, 4^o deuxième alinéa et 22, premier alinéa, 35, 4^o alinéa et 37, premier alinéa, 49, 4^o deuxième alinéa et 51, premier alinéa, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinées avec les articles 18, 31, 33, 47 dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certaines intermédiaires sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1 b) et 1^{er} 1,6) de la Directive litigieuse :**

- Les articles 2, 4 alinéa 3, et 6 TUE : précités sous D.

- Les articles 20, 47 à 53 de la Charte :

Article 20
Égalité en droit

Toutes les personnes sont égales en droit.

Article 47

Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial

Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice

Article 48 (1)

Présomption d'innocence et droits de la défense

1. Tout accusé est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.
2. Le respect des droits de la défense est garanti à tout accusé.

Article 49

Principes de légalité et de proportionnalité des délits et des peines

1. Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou le droit international. De même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise. Si, postérieurement à cette infraction, la loi prévoit une peine plus légère, celle-ci doit être appliquée.
2. Le présent article ne porte pas atteinte au jugement et à la punition d'une personne coupable d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle a été commise, était criminelle d'après les principes généraux reconnus par l'ensemble des nations.
3. L'intensité des peines ne doit pas être disproportionnée par rapport à l'infraction.

Articles 51 et 52 précitées sous D.

- **Les articles 6.1, 6.2 et 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales** du 4 novembre 1950, signée à Rome (M.b., le 19 août 1955, err. M.b, le 29 juin 1961), ci-après citée comme la **Convention Européenne des Droits de l'Homme – CEDH** :

Article 6

Droit à un procès équitable

1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la

presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice.

2. Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.

Article 7

Pas de peine sans loi

1. Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise.

2. Le présent article ne portera pas atteinte au jugement et à la punition d'une personne coupable d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle a été commise, était criminelle d'après les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées.

- **L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** : précité sous D.
- **Les articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** : articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 précitées sous A.

Article 12

La liberté individuelle est garantie.

Nul ne peut être poursuivi que dans les cas prévus par la loi, et dans la forme qu'elle prescrit.

Hors le cas de flagrant délit, nul ne peut être arrêté qu'en vertu d'une ordonnance motivée du juge qui doit être signifiée au plus tard dans les quarante-huit heures de la privation de liberté et ne peut emporter qu'une mise en détention préventive.

Article 14

Nulla poena sine lege. Nulle peine ne peut être établie ni appliquée qu'en vertu de la loi.

F. Les articles 5, premier alinéa et 10 § 2, 22, premier alinéa et 27 § 2, 37, premier alinéa et 42 § 2, 51 premier alinéa et 56 § 2, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinées avec les articles 18, 31, 33, 47 dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour des phases distinctes des dispositifs transfrontières par des intermédiaires sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1 b),**

1^{er} 1,2) et 1^{er} 1,6) de la Directive litigieuse :

- Les **articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE** : précités sous D.
- Les **articles 20, 47 à 53 de la Charte** : articles 20, 48 (1), 49, 51 à 53 précités sous D et E.

Article 50

Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction

Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi.

- Les **articles 6.1, 6.2 et 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme** précités sous E.
- Les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** précités sous A.

G. Les articles 61, 62, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinées avec les articles **18, 31, 33, 47** dans leurs matières respectives des obligations de déclaration rétroactives sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1,2) et 1^{er} 1,6) de la Directive litigieuse** :

- Les **articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE** : précités sous D.
- Les **articles 20, 47 à 53 de la Charte** précités sous D, E et F.
- Les **articles 6.1, 6.2, et 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme** : précités sous E.
- Les **articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution** : articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2 et 172 précités sous A et E.

Article 190

Aucune loi, aucun arrêté ou règlement d'administration générale, provinciale ou communale, n'est obligatoire qu'après avoir été publié dans la forme déterminée par la loi.

H. Les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54, 55 en ce qu'ils n'exonèrent pas de toutes obligations des avocats et leurs clients et les soumettent aux mêmes obligations de notifications et de fourniture de renseignements imposées à d'autres intermédiaires qui ont un secret professionnel et des obligations de déclaration de leurs clients par rapport à leurs entretiens avec ces intermédiaires détenteur d'un secret professionnel, sont sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux État-

membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant l'article 1^{er} 1, 2) de la Directive litigieuse:

- Les articles 2, 4 alinéa 3, 6 et 19(1) TUE : les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 précités sous D.

Article 19

1. La Cour de justice de l'Union européenne comprend la Cour de justice, le Tribunal et des tribunaux spécialisés. Elle assure le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités.

Les États membres établissent les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union.

- L'article 16(1) TFUE, précité sous D.
- Les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte précitées sous D et E.
- Les articles 6, 7, 8 et 10 de la CEDH : l'article 8 précité sous D, les articles 6.1 et 6.2 et 7 précités sous E.

Article 6

Droit à un procès équitable

3. Tout accusé a droit notamment à :

- a) être informé, dans le plus court délai, dans une langue qu'il comprend et d'une manière détaillée, de la nature et de la cause de l'accusation portée contre lui ;*
- b) disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense ;*
- c) se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix et, s'il n'a pas les moyens de rémunérer un défenseur, pouvoir être assisté gratuitement par un avocat d'office, lorsque les intérêts de la justice l'exigent ;*
- d) interroger ou faire interroger les témoins à charge et obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge ;*
- e) se faire assister gratuitement d'un interprète, s'il ne comprend pas ou ne parle pas la langue employée à l'audience.*

Article 10

Liberté d'expression

1. Toute personne a droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté d'opinion et la liberté de recevoir ou de communiquer des informations ou des idées sans qu'il puisse y avoir ingérence d'autorités publiques et sans considération de frontière. Le présent article n'empêche pas les États de soumettre les entreprises de radiodiffusion, de cinéma ou de télévision à un régime d'autorisations.

2. L'exercice de ces libertés comportant des devoirs et des responsabilités peut être soumis à certaines formalités, conditions, restrictions ou sanctions prévues par la loi, qui constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à l'intégrité territoriale ou à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, à la protection de la réputation ou des droits d'autrui, pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles ou pour garantir l'autorité et l'impartialité du pouvoir judiciaire.

- **L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques dispose :** précité sous D.
- **Les articles 10, 11, 19, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution :** les articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 précités sous A.

Article 19

La liberté des cultes, celle de leur exercice public, ainsi que la liberté de manifester ses opinions en toute matière, sont garanties, sauf la répression des délits commis à l'occasion de l'usage de ces libertés.

Article 22

*Chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi.
La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit.*

Article 29

*Le secret des lettres est inviolable.
La loi détermine quels sont les agents responsables de la violation du secret des lettres confiées à la poste.*

III. EN FAIT ET EN DROIT

A. Violation des règles de compétence.

1. Les articles 19 à 46 de la loi litigieuse transposant la Directive litigieuse organisent en matière de droits d'enregistrement et de succession :

- une obligation de déclaration,
- une sanction lorsque cette obligation n'est pas respectée.

Pour l'application des règles de compétence il y a lieu d'évaluer les effets des normes litigieuses sur l'exercice des compétences par le législateur fédéral et l'exercice des compétences réservées aux régions.

Les règles de compétence applicables en l'espèce relèvent de la Constitution (les articles

35, 39, 170 § 2 et 172 Const.) et des lois spéciales (articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des Communautés et des Régions, remplacés par les articles 5 et 7 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 ; article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises et l'article 16 § 4 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles).

En application de l'article 5, § 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des communautés et des régions, seule la Région flamande est compétente pour organiser le service en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement.

2. Par conséquent, l'État fédéral a exercé par l'adoption des articles 19 à 46 une compétence exclusive de la Région flamande dans ces matières.

B. Violation de la loyauté fédérale et du principe général de l'unité économique.

3. Il résulte du moyen A que les articles 19 à 46 de la loi litigieuse transposant la Directive litigieuse ne peuvent organiser constitutionnellement qu'en régions bruxelloise et wallonne une obligation de déclaration pour l'application des droits de succession et des droits d'enregistrement.

En cela, la loi litigieuse instaure un traitement séparé entre dispositifs transfrontières selon que les opérations ont un lien de rattachement aux régions de Bruxelles-Capitale et wallonne ou non. Un tel effet est fiscalement déloyal par rapport aux intermédiaires et contribuables qui ne subissent pas ces obligations lorsque le lien de rattachement se situe dans la région flamande.

C. Violation des articles 10, 11 et 170 de la Constitution.

4. La loi litigieuse qui transpose la Directive litigieuse organise un régime similaire en matière de droits d'enregistrement et de succession. Aucune motivation n'est donnée aux termes des travaux préparatoires par rapport au but poursuivi et à la proportionnalité permettant d'élargir l'application de la loi à d'autres matières que l'impôt sur les sociétés.

Pourtant, l'application des obligations de déclaration des dispositifs transfrontières en dehors de l'impôt des sociétés a des effets disproportionnés :

- Comment appliquer les critères énumérés pour l'annexe IV de la Directive litigieuse qui sont transposés dans ces autres matières par rapport à ces matières ?
- L'effet escompté présumé d'un avantage fiscal dans ces matières est-il bien présent ?
- Le nombre de personnes tenues de déclarer des dispositifs transfrontières dans des matières qui ne bénéficient pas habituellement de professionnels qui ont la formation nécessaire pour garantir une déclaration sera de nature dissuasive par rapport aux libertés du marché unique.

- Dans ces matières qui ne concernent pas l'impôt des sociétés, la capacité contributive moyenne des contribuables concernés sera en règle beaucoup moindre, mais les sanctions restent dissuasives en cas d'infraction.

Il n'est donc pas déraisonnable de s'attendre à une motivation qui justifie la proportionnalité de ces effets. Aucune justification n'est donnée.

D. Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer.

5. **L'article 3, 2° et 3° pris avec l'article 4, l'article 20, 2° et 3° pris avec l'article 21, l'article 35, 2° et 3° pris avec l'article 36, l'article 49, 2° et 3° pris avec l'article 50** organisent dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certains dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne par la transposition **des articles 1^{er} 1 b) et 1^{er} 1,2) de la Directive litigieuse.**

L'article 3, 2° et 3° pris avec l'article 4, l'article 20, 2° et 3° pris avec l'article 21, l'article 35, 2° et 3° pris avec l'article 36, l'article 49, 2° et 3° pris avec l'article 50 de la loi litigieuse obligent à déclarer des dispositifs transfrontières :

D.1 A des autorités nationales.

6. L'article 1^{er} 1, b) de la Directive litigieuse oblige les États membres à organiser dans leur droit national des obligations de déclaration vis-à-vis des autorités nationales pour les dispositifs transfrontières définis comme suit :

« 18. "dispositif transfrontière": un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie:

a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;

b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;

c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;

e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Aux fins du présent article, points 18) à 25), de l'article 8 bis ter et de l'annexe IV, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

19. "dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration": tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV.

20. “marqueur”: une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe IV.»

Ces définitions, y compris les marqueurs, ont été transposées par l'article 3, 2° et 3° pris avec l'article 4, l'article 20, 2° et 3° pris avec l'article 21, l'article 35, 2° et 3° pris avec l'article 36, l'article 49, 2° et 3° pris avec l'article 50 de la loi litigieuse.

7. Aux termes de son arrêt du 16 mai 2017¹, la CJUE rappelle que la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1 – ci-après la 'Directive DAC') à été adoptée pour promouvoir la coopération administrative efficace entre administrations fiscales des États membres.

A cet égard, des demandes d'informations formulées en application de la Directive DAC ne peuvent être sollicitées d'un administré qu'après que l'État membre sollicité ait épuisé les 'sources habituelles d'information auxquelles il peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'.

La transmission de ces informations peut être refusée par un État membre lorsque les données dont la transmission était sollicitée conduiraient à divulguer un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial, ou une information dont la divulgation serait contraire à l'ordre public.

La Cour de justice européenne a dû se prononcer sur la question de savoir si un administré peut contester la pertinence des renseignements qui sont exigés de sa part en application de la Directive DAC en vu d'être communiqués à l'autorité fiscale de son pays.

8. Aux termes de cet arrêt (§ 51) il est rappelé que :

« ...selon une jurisprudence constante, la protection contre des interventions de la puissance publique dans la sphère privée d'une personne physique ou morale, qui seraient arbitraires ou disproportionnées, constitue un principe général du droit de l'Union (arrêts du 21 septembre 1989, Hoechst/Commission, 46/87 et 227/88, EU:C:1989:337, point 19, et du 22 octobre 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, point 27, ainsi que ordonnance du 17 novembre 2005, Lines/Commission Minoan, C-121/04 P, non publiée, EU:C:2005:695, point 30). »

La Cour précise que l'obligation de coopération imposée à l'administré se justifie par le principe général de droit imposant que l'administré ne soit pas soumis à des interventions de la puissance publique qui sont arbitraires ou disproportionnées, ce qui implique l'observation des conditions suivantes (§§ 61 et 63) :

« En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16 relatif à l'objet de cette directive, les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations « vraisemblablement pertinentes » pour l'administration requérante compte tenu des

¹ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, confirmé et précisé par CJUE, arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *Etat luxembourgeois c. A e.a.*

dispositions de la législation en matière fiscale de l'État membre dont relève cette administration »

« Il résulte du libellé de ces dispositions que les termes « vraisemblablement pertinentes » désignent la qualité dont les informations demandées doivent être revêtues. L'obligation qui incombe à l'autorité requise aux termes de l'article 5 de la directive 2011/16 de coopérer avec l'autorité requérante ne s'étend pas à la communication d'informations qui seraient dépourvues de cette qualité. »

Et (§ 67) :

« Ainsi que plusieurs gouvernements et la Commission l'ont fait valoir, cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. »

Si, nonobstant l'obligation d'épuiser d'abord les 'sources habituelles d'information', l'État membre peut s'adresser directement au contribuable, mais alors (§ 73) :

« S'agissant de l'administré, dans l'hypothèse où l'autorité requise se tournerait néanmoins vers lui en lui adressant, le cas échéant, une décision d'injonction pour obtenir les informations sollicitées, il découle de la réponse à la deuxième question qu'il doit se voir reconnaître le droit d'invoquer devant un juge l'absence de conformité de ladite demande d'informations avec l'article 5 de la directive 2011/16 et l'illégalité de la décision d'injonction qui en résulte. »

9. Les articles 3, 2° et 3°, 20, 2° et 3°, 35, 2° et 3°, 49,2° et 3° de la norme litigieuse décrivent la condition qui doit être remplie pour que des dispositifs transfrontières soient à déclarer. A la lumière de la Directive litigieuse ces dispositifs transfrontières offrent un risque potentiel d'évasion fiscale dès qu'est rencontré l'un des critères énumérés par les articles 4, 21, 36, 50 de la norme litigieuse qui reprennent à leur tour l'annexe IV de la Directive litigieuse.

L'article 1^{er} 1, b) (20) de la Directive litigieuse vise à travers les critères énumérés dans son annexe IV à marquer les dispositifs transfrontières qui présentent 'un risque potentiel d'évasion fiscale'. La Directive litigieuse ne définit pas la notion de 'risque potentiel d'évasion fiscale'. Aux termes de l'exposé préliminaire, les considérants n^{os} 1, 9 et 14 précisent que le but recherché est d'agir contre des planifications fiscales agressives visées par la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (J.O., 19 juillet 2016, L 193/1), ci-après la « Directive Anti-Abus » :

« (1) .. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.

(..)

(9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des « marqueurs ».

(..)

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

Ainsi, le considérant n° 9 explique le choix de la Directive litigieuse d'énumérer une liste de caractéristiques et d'éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive.

L'annexe IV de la Directive litigieuse introduit quant à elle la notion d'avantage fiscal principal. Cette notion semble concerner une méthode permettant la réfutation de la présomption activée par la présence d'un marqueur. Cette notion exprime une reconnaissance de la proportionnalité relative des critères des marqueurs par rapport à la présence d'évasion fiscale et des pratiques fiscales abusives.

Le régime mis en place par la Directive litigieuse est ainsi :

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

L'administré est autorisé, uniquement en présence de certains marqueurs, à réfuter cette présomption en cascade par la preuve qu'il n'escompte pas d'avantage fiscal principal du dispositif transfrontière. Dans les autres cas il est toujours tenu d'auto-déclarer dès qu'est rempli le critère qui enclenche la cascade de présomptions aboutissant à un 'risque potentiel' d'évasion fiscale ou de pratique fiscale abusive.

10. La Directive litigieuse organise par son article 1^{er} 1,2) (18) une obligation automatique de communication des renseignements obtenus par les obligations de déclaration des administrés.

Par contre, la Directive DAC, qui vise de contrer la fraude et l'évasion fiscale, n'instaure pas des obligations de déclaration tout azimut mais conditionne l'interférence des administrations fiscales à travers des demandes d'informations dans la sphère privée des contribuables et des tiers. La Directive litigieuse, qui vise des pratiques légales, interfère de façon beaucoup plus invasive dans la sphère privée des contribuables et des tiers.

11. Les effets produits par la Directive litigieuse sont que :

- Les obligations de déclaration pour les administrés des dispositifs transfrontières envers leurs autorités nationales ne sont pas conditionnées par la nécessité pour un État membre d'épuiser au préalable les 'sources habituelles d'informations auxquelles il peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'. Au contraire, la Directive litigieuse organise un devoir d'auto-déclaration combiné avec un système automatique d'échange des renseignements entre les États membres. Ces États membres ne doivent nullement justifier qu'ils ne pouvaient avoir obtenu ces informations selon leurs règles nationales ou que les informations obtenues servent à contrer des pratiques abusives.

Ainsi, la première condition de la Directive DAC jugée essentielle par la CJUE dans la décision citée pour protéger la sphère privée de l'administré contre des ingérences arbitraires ou disproportionnées de la puissance publique est écartée pour l'application de la Directive litigieuse servant de base à la loi attaquée.

- Les obligations d'auto-dénonciation des administrés éliminent dans la plupart des cas la deuxième condition de la pertinence vraisemblable de ces informations pour permettre aux États membres de fixer correctement les montants des impôts et taxes à percevoir.

Ainsi la deuxième condition jugée essentielle par la CJUE dans la décision citée pour la proportionnalité de la Directive DAC pour intervenir dans la sphère privée de l'administré est également écartée en grande partie pour l'application de la Directive litigieuse.

Ces deux effets concernent le débat de la proportionnalité de l'ingérence dans la sphère privée. Cette jurisprudence est invoquée ici pour mettre en évidence qu'il y a déjà un système qui est mis en place pour obtenir les informations visées par la Directive litigieuse.

12. Cet argument interroge si la Directive litigieuse se conforme aux exigences de subsidiarité de l'article 5(3) TUE à la lumière des Directives DAC et Anti-Abus et à son but poursuivi pour l'application de l'article 115 TFUE de mieux réaliser le marché intérieur, qui est en contradiction avec des effets observés qui instaurent des entraves automatisées aux libertés fondamentales par des formalités complexes et onéreuses.

La conséquence d'une réponse négative à cette question est la nullité de la Directive litigieuse en son entièreté.

D.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés.

13. Subsidiairement, si la Directive litigieuse n'est pas dite nulle, se pose la question de la proportionnalité en matière d'impôt des sociétés des effets sur les libertés fondamentales et de son extension à d'autres matières que l'impôt des sociétés.

14. La Directive Anti-Abus, qui vise des pratiques d'évasion fiscale à travers des montages non-authentiques, limite son champs d'application à l'impôt des sociétés (article 1^{er}), ce qui est logique à la lumière de son but de cibler l'évasion fiscale dans cette matière (cfr. ses considérants 3 et 4) :

*« Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen **de protection contre la planification fiscale agressive** au sein du marché intérieur. Étant donné que ces règles devraient s'adapter à vingt-huit systèmes distincts d'imposition des sociétés, il convient qu'elles soient limitées à des dispositions générales et qu'il soit laissé aux États membres le soin de les mettre en œuvre puisqu'ils sont mieux placés pour définir les éléments spécifiques de ces règles de la manière **la mieux adaptée à leur système d'imposition des sociétés.** (...) »*

*Il est nécessaire d'établir des règles applicables à tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés dans un État membre. Considérant que cela entraînerait la nécessité de couvrir un ensemble plus large d'impôts nationaux, **il n'est pas souhaitable d'élargir le champ d'application de la présente directive aux types d'entités qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés dans un État membre;** c'est notamment le cas des entités transparentes.(...) »*

La Directive Anti-Abus considère ainsi que l'objectif d'action contre la planification fiscale agressive peut être atteint de façon proportionnée en se limitant aux contribuables assujettis à l'impôt des sociétés selon la législation nationale des États membres. Comme il a été précisé, la Directive litigieuse affirme dans son considérant n° 14 viser les montages légaux qui peuvent tomber sous l'application de la clause anti-abus générale. Elle ne vise donc pas la fraude mais impose des obligations beaucoup plus invasives et perturbateur du marché intérieur que la Directive Anti-Abus en matière d'impôt des sociétés. Quelle est aussi la justification proportionnée qui permet ne pas la limiter, comme la Directive Anti-Abus, aux contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ?

15. La Directive DAC vise à contrer la fraude et l'évasion fiscale en promouvant l'échange des informations entre États membres dans les matières fiscales qui ne sont pas organisées par d'autres directives (TVA, accises, douane, autres) ou qui ne sont pas de nature parafiscale (cotisations sociales). Son article 2, premier alinéa se dit applicable à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales.

Cette extension est logique à la lumière de son but d'aligner les informations dont disposent les États membres sur les tendances de mondialisation. Cette mondialisation s'exprime

selon la Directive DAC à travers la mobilité accrue des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers qui connaissent une évolution considérable (considérant n°1). Cette évolution du marché intérieur nécessite à son tour la mise en place d'un système d'échange de renseignements plus large et plus clair entre États membres (considérants n° 6 et 7).

16. La Directive litigieuse prévoit aux termes de ses considérants n° 2 et 10 :

« ..Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux. (...) »

« Étant donné que le principal objectif de la présente directive concernant la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif devrait être d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, il est indispensable de ne pas réglementer au niveau de l'Union au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs envisagés. C'est pourquoi il serait nécessaire de limiter les éventuelles règles communes sur la déclaration d'informations aux situations transfrontières, à savoir celles existant dans plusieurs États membres, ou dans un État membre et un pays tiers. (...) »

Toutefois, après avoir rappelé la nécessité de ne pas réglementer au niveau de l'Union au-delà de ce qui est nécessaire, le considérant n° 10 ouvre grande la porte aux États membres pour appliquer le régime organisé par la Directive litigieuse à toutes sortes de taxes et impôts nationaux. La Directive litigieuse suggère dans ce considérant que ces renseignements peuvent ainsi s'échanger ultérieurement entre les États membres selon les critères généraux de transmission de la Directive DAC :

« Un État membre pourrait adopter des mesures nationales supplémentaires de même nature en matière de déclaration, mais toute information collectée en plus de ce qui doit faire l'objet d'une déclaration conformément à la présente directive ne devrait pas être communiquée automatiquement aux autorités compétentes des autres États membres. Ces informations pourraient être échangées sur demande ou spontanément, conformément aux règles applicables. »

Les articles de la Directive litigieuse ne limitent pas le régime qu'ils instaurent à l'impôt des sociétés comme la Directive Anti-Abus. Par la norme litigieuse, l'État belge a transposé cette Directive en d'autres matières que l'impôt des sociétés en se référant au champ d'application large de la Directive DAC.

17. Ainsi, la Directive litigieuse a pour effet d'ôter à l'administré la protection offerte par la Directive DAC dans toutes les matières qui tombent sous l'application de la Directive DAC. Or la répression de planification fiscale agressive visée à travers l'obligation de déclaration imposée à l'administré n'est proportionnée que si l'obligation de déclaration se limite à la matière de l'impôt des sociétés selon les considérations de la Directive Anti-Abus.

En outre, la Directive litigieuse indique dans ses considérants que ces informations concernant ces autres matières, une fois obtenues, peuvent être échangées selon le régime normal d'échange d'informations entre autorités fiscales organisé par la Directive DAC.

18. L'article 5(4) TUE impose la proportionnalité et l'interprétation stricte des mesures comme la Directive litigieuse. Cet argument interroge s'il est satisfait à ces conditions.

D.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV à la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives.

19. Plus subsidiairement, si la Directive litigieuse n'est pas dite incompatible avec les objectifs de l'Union européenne en matière de la sphère privée ou du marché intérieur ou le droit primaire de l'Union européenne, se pose la question des matières dans lesquelles elle est appelée à s'appliquer.

Comment le régime de cascade de présomptions instauré pour désigner les dispositifs transfrontières qui doivent être obligatoirement déclarés par l'administré a-t-il des effets proportionnels dans ces autres matières ?

20. Comme exposé lors du développement des arguments repris sous le point D.1, les effets des normes litigieuses sont d'instaurer une exception aux exigences de subsidiarité et de lien pertinent des informations demandées aux administrés en application de la Directive DAC.

Aux termes de son arrêt du 16 mai 2017², la CJUE mesure la proportionnalité des renseignements demandés aux administrés par la notion de leur pertinence vraisemblable pour examiner les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, sans aboutir à 'une pêche aux renseignements' (§ 67) :

« Ainsi que plusieurs gouvernements et la Commission l'ont fait valoir, cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. »

L'article 1^{er} 1, b) (20) de la Directive litigieuse vise à travers les critères énumérés en son annexe IV l'obligation de déclarer des dispositifs transfrontières qui présentent 'un risque

² CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*.

potentiel d'évasion fiscale'. Comme déjà exposé sous le point D.1, la Directive litigieuse ne définit pas la notion 'de risque potentiel d'évasion fiscale'. Les considérants n° 1, 9 et 14 précisent que le but recherché est d'agir contre des planifications fiscales agressives visées par la Directive Anti-Abus :

«(1) .. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.

(..)

(9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des «marqueurs».

(..)

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

Ainsi, le considérant n° 9 explique le choix fait par la Directive litigieuse d'énumérer une liste de caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive.

Le considérant n° 14 explique qu'une planification fiscale agressive comprend deux volets : la présence d'un avantage fiscal et un effet recherché qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal appliqué par le dispositif transfrontière. Il est également précisé qu'il s'agit de montages visés par la clause anti-abus générale énoncée par la Directive Anti-Abus.

21. Les critères énumérés à l'annexe IV doivent dès lors – par référence aux exigences posées par la Directive DAC et les considérants de la Directive litigieuse – être pertinents pour retenir un risque d'évasion fiscale par rapport à des montages nonartificiels ou des pratiques fiscales abusives par rapport à des montages artificiels. Les libellés de l'article 1^{er} 1, b) (20) doivent donc être compris comme visant les deux hypothèses.

Ce double but se reflète d'ailleurs dans les cinq catégories de marqueurs :

- par rapport aux présomptions de risque de pratiques fiscales abusives dans des montages de type artificiel : les critères (E) (qui concernent des opérations de 'transfer pricing'), les critères (B) (qui reprennent en partie l'aspect artificiel) et les critères (D) (s'organiser pour éluder des obligations de déclaration),

- par rapport à la présence d'un avantage fiscal dans des montages de type artificiel ou non-artificiel : les critères généraux (A) et les effets obtenus par les traités de double imposition (C).

L'annexe IV introduit la notion d'avantage fiscal principal dans le régime instauré par la Directive litigieuse. Cette notion semble permettre la réfutation de la présomption activée par la présence d'un marqueur mais est limitée à certains types de marqueurs à travers des critères A à C.

22. Les effets du régime mis en place par la Directive litigieuse sont :

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

Cet argument interroge la conformité de ce régime avec le marché intérieur par les entraves portées aux libertés fondamentales par son champ d'application très large. Il s'interroge aussi sur la proportionnalité des entraves portées à la protection de la sphère privée par ce même champ d'application très large.

D.4 Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la directive qui ne peuvent être réfutés par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché.

23. L'annexe IV de la Directive litigieuse limite le droit de l'administré de réfuter les présomptions des marqueurs quant à la présence d'un objectif principal autre que fiscal pour activer l'obligation de déclaration. Pour certains types de marqueurs l'administré est autorisé à ne pas déclarer le dispositif transfrontière à condition qu'il puisse justifier que le dispositif transfrontière visait un but principal autre que fiscal. Cette possibilité est par contre expressément exclue pour d'autres types de marqueurs.

Ni la Directive litigieuse, ni son annexe n'organisent le droit de l'administré de contester la présomption d'une éventuelle planification fiscale agressive comme cause de cette deuxième catégorie de dispositifs transfrontières. Elles ont ainsi un effet similaire à celui d'une présomption irréfragable à charge de l'administré.

L'argument interroge la conformité de l'exclusion du droit de ne pas devoir déclarer des dispositifs sans un avantage fiscal principal ou un aspect artificiel avec les exigences du droit primaire de l'Union européenne en matière de la protection de la sphère privée et les entraves portées aux libertés fondamentales par des obligations sans pertinence.

E à G. Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge.

24. La Directive litigieuse a, par son article 1^{er} 1,6), l'effet d'imposer aux États membres l'obligation des sanctions effectives, proportionnelles et dissuasives pour des violations des articles 8 bis bis et 8 bis ter de la Directive DAC :

« Sanctions

Les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées conformément à la présente directive et concernant les articles 8 bis bis et 8 bis ter, et prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives.»

L'article 8 bis bis de la Directive DAC, tel que modifié par la Directive litigieuse, définit en son article 1^{er} 1, b) deux catégories d'intermédiaires qui sont tenus par une obligation de déclaration identique. La proportionnalité de la définition donnée à la deuxième catégorie d'intermédiaires est critiquée ci-après (**point E**),

L'article 8 bis ter de la Directive DAC, tel que modifié par la Directive litigieuse, organise en son article 1^{er} 1,2) entre autres :

- les données minimales que la déclaration obligatoire doit contenir et que les deux catégories d'intermédiaires sont tenus d'observer en leur intégralité (**point E ci-après**),
- le fait qui enclenche en chacune des quatre phases par dispositif transfrontière l'obligation de déclaration pour les deux catégories d'intermédiaires et les contribuables concernés (**point F ci-après**),
- la rétroactivité des obligations de déclaration depuis le 25 juin 2018 (**point G ci-après**),

et dont le non-respect doit être soumis en exécution de l'article 1^{er} 1,6) de la Directive litigieuse à des sanctions effectives, proportionnelles et dissuasives.

L'article 1^{er} 1, b) définit en son point 21, premier et deuxième alinéa l'intermédiaire comme suit :

« "intermédiaire": toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par

l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

(..) »

L'article 1^{er} 1,2) énonce :

« 1. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :

- a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou*
- b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou*
- c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie, la date intervenant le plus tôt étant retenue.*

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 3, point 21), deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

(..)

9. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

11. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

12. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables concernés soient tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la présente directive.

Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020.

(..)

14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant:

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;
- e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

(..) »

La loi litigieuse a prévu des amendes pénales élevées en matière fiscale d'impôt sur le revenu, de droit d'enregistrement, de droit de succession et de droits et taxes divers.

25. Aux termes de ses arrêts Engel et autres c. Pays-Bas, du 8 juin 1976, Öztürk c. Allemagne, du 21 février 1984, série A nos 22 et 73 et Bendenoun c. France du 24 février 1994, la CEDH a résolu la question de la qualification d'une amende fiscale comme peine visée par l'article 6 CEDH par quatre facteurs pondérés³ :

- une obligation de portée générale qui prescrit un certain comportement et assortit cette exigence d'une sanction ;
- une sanction qui ne vise pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais à punir

³ CEDH. Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Droit à un procès équitable (volet pénal). Mis à jour au 31 décembre 2019. p. 13.

- pour empêcher la réitération d'agissements semblables ;
- qui se fonde sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif ;
- et qui revêt une ampleur considérable.

Aux termes de son arrêt du 23 novembre 2006 dans l'affaire *Jussila c. Finlande*, la Grande Chambre de la CEDH a confirmé que les amendes administratives ne peuvent être exclues de l'application de la convention parce qu'elles sont de nature fiscale (attendu 36) :

« Si la Cour ne doute pas de l'importance de l'impôt pour le bon fonctionnement de l'État, elle n'est pas convaincue qu'il faille affranchir les sanctions fiscales des garanties procédurales contenues dans l'article 6 pour préserver l'efficacité du système fiscal ni d'ailleurs que pareille démarche puisse se concilier avec l'esprit et le but de la Convention. »

Dans la pondération, le facteur de l'ampleur considérable a été mis en perspective par rapport au but de sanctionner et considéré inférieur à la présence de cette intention :

*« La légèreté de la sanction litigieuse distingue la présente espèce des affaires *Janosevic et Bendenoun* en ce qui concerne le troisième critère *Engel* mais n'a pas pour effet de l'exclure du champ d'application de l'article 6. Cette disposition s'applique donc sous son volet pénal nonobstant la modicité de la somme exigée au titre de la majoration d'impôt. »*

26. Par son arrêt du 20 février 2020 (C.const., 20 février 2020, n° 32/2020, attendu B.3) la Cour constitutionnelle a encore confirmé la protection de l'article 6 CEDH en matière d'amendes fiscales :

*« Une mesure constitue une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme si elle a un caractère pénal selon sa qualification en droit interne ou s'il ressort de la nature de l'infraction, à savoir la portée générale et le caractère préventif et répressif de la sanction, qu'il s'agit d'une sanction pénale ou encore s'il ressort de la nature et de la sévérité de la sanction subie par l'intéressé qu'elle a un caractère punitif et donc dissuasif (CEDH, grande chambre, 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, §§ 105-107; grande chambre, 10 février 2009, *Zolotoukhine c. Russie*, § 53; grande chambre, 23 novembre 2006, *Jussila c. Finlande*, §§ 30-31). »*

Comme la Directive litigieuse exige une sanction dissuasive en cas de violation des modifications qu'elle a apportées aux articles 8 bis bis et 8 bis ter de la Directive DAC, elle doit être considérée comme visant des peines au sens de l'article 6 de la CEDH.

27. Comme la Charte ne peut offrir moins de protection que la CEDH selon l'article 53 de la Charte, il y a lieu de considérer que les sanctions dissuasives exigées par la Directive litigieuse doivent également répondre aux exigences des articles 47 à 52 de la Charte.

La sanction doit être effective, proportionnelle et dissuasive. Rappelons que la proportionnalité d'une peine, y compris sous forme d'amendes administratives, est un principe général de droit dans le droit de l'Union qui s'appliquait déjà avant l'adoption de l'article 49 de la Charte (cfr. P. J. Wattel, O. Marres et H. Vermeulen, *Fiscale handboeken European Tax Law*, Volume 1 General Topics and Direct taxation, p. 175 note n° 90 avec

références en matière de TVA aux arrêts C-259/12, Rodopi, EU : C :2013 :414 ; C-24/15, Plöckl, EU :C:2016 :791 ; C-576/13, Maya Marinova, EU :C :2016, 740). Il s'agit d'une base distincte que l'administré peut invoquer directement devant son juge national.

28. Par conséquent, dans les matières visées par la Directive litigieuse, les normes transposées sous peine d'amendes fiscales doivent répondre aux exigences de la Charte par rapport à des sanctions pénales sans pouvoir offrir une moindre protection que celle qu'assure la CEDH.

Les normes insérées par la loi litigieuse sous peine d'amendes fiscales dans les autres matières fiscales non visées par la Directive litigieuse doivent répondre aux mêmes exigences que les sanctions pénales en vertu des articles 10, 11, 12, 14, 172 et 190 combinés avec les articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH.

L'argument critique l'absence de normes claires et précises à la lumière de ces exigences.

H. Violation des droits fondamentaux protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et aux obligations de déclarations imposées à leurs clients.

29. La loi litigieuse a inséré en droit belge par ses articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54, 55 un régime de dérogation aux obligations de déclaration. Ce régime de dérogation a pour effet d'organiser dans les matières de l'impôt sur le revenu, du droit d'enregistrement, du droit de succession et du code des droits et taxes divers :

- une exclusion de ce régime de dérogation aux obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,
- la levée du secret professionnel par les clients des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, afin que ces intermédiaires soient soumis au même régime général que des intermédiaires qui ne sont pas soumis au secret professionnel,
- des obligations de notification pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel qui n'est pas levé par leurs clients, envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,
- des obligations de déclaration selon le régime normal pour les intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, lorsqu'aucun des intermédiaires à qui ils ont notifié n'a fait la déclaration,
- des obligations de déclaration pour des contribuables concernés qui pour les

besoins d'une déclaration valable peuvent exiger des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel de fournir toutes les informations nécessaires à cette fin.

Les articles **14 et 16** de loi litigieuse en matière d'impôts sur les revenus et les articles **46 et 60** de la loi litigieuse en matière de droits de succession et de code des droits et taxes divers obligent l'avocat à communiquer des informations et des documents aux administrations fiscales.

30. En ce que les articles **9, 10, 26, 27, 41, 42, 54, 55** de la loi litigieuse :

- n'étendraient pas le régime d'exonération des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel aux obligations de fournir des renseignements visées par les articles 14, 16, 46 et 60 de la loi litigieuse, ou par rapport aux obligations de déclaration par rapport à des dispositifs commercialisables,
- n'en excluent pas les avocats et leurs clients en les soumettant au même régime que d'autres intermédiaires qui ont un secret professionnel et leurs clients,

des effets se produisent qui sont de nature à justifier l'annulation ou l'interprétation de ces articles à la lumière des normes dont la violation est invoquée.

31. La nature et le but du secret professionnel de l'avocat le met dans une position objectivement différente de celles des autres professions jouissant d'un secret professionnel.

Il importe à cet égard peu de savoir dans quel contexte ces relations entre l'avocat et son client ont lieu. Le secret professionnel de l'avocat doit être compris comme ayant une portée extrêmement large et couvre ainsi l'ensemble des informations, correspondances et autres secrets détenus par l'avocat dans le cadre de sa mission. Ainsi, loin de se restreindre à la mission de défense de l'avocat, le secret professionnel de celui-ci protège également son client lorsqu'il sollicite un conseil ou un avis juridique quelle que soit la matière du droit dans laquelle il sollicite un avis.

Votre Cour a confirmé l'importance du secret professionnel dans une société démocratique et la conception large qu'il doit revêtir dans son arrêt du 23 janvier 2008 (C.const., n°2008/010, 23 janvier 2018) :

« B.6.3. Il découle 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.

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.

(...)

B.7.8. Les mêmes principes sont affirmés par le Tribunal de première instance des Communautés européennes, selon lequel l'objet de la confidentialité des communications entre avocats et clients « consiste tant à sauvegarder le plein exercice des droits de la défense des justiciables qu'à protéger l'exigence que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat », cette protection de la confidentialité visant, en premier lieu, à « garantir l'intérêt public d'une bonne administration de la justice consistant à assurer que tout client a la liberté de s'adresser à son avocat sans craindre que les confidences dont il ferait état puissent être ultérieurement divulguées » (arrêt Akzo Nobel Chemicals Ltd du 17 septembre 2007, points 86 et 87).

B.7.9. Ainsi qu'elle l'a observé dans ses arrêts nos 50/2004, 100/2006 et 129/2006, la Cour considère que la relation de confiance qui doit exister entre l'avocat et son client 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.

B.7.10. Il découle de ce qui précède que la constitutionnalité des dispositions attaquées doit s'apprécier en tenant compte de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux, que pour ce motif et en application du principe de prévisibilité des incriminations les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne ».

Dix ans plus tard, aux termes de son arrêt du 6 décembre 2018 (C.const., n° 174/2018, 6 décembre 2018), la Cour constitutionnelle a sanctionné une loi qui organisait le hacking comme méthode de recherche par la police judiciaire, sans exonérer les professions des avocats et des médecins de son application. Les données à caractère privé confiées à ces professions bénéficiaient de la protection accrue de l'article 8 de la CEDH, lequel imposait pour ce motif d'excepter ces professions de cette méthode invasive de recherche par une autorité. Ces données pouvaient être étrangères à tout litige mais le fait qu'elles aient été obtenues lors d'un entretien entre un avocat et son client imposait cette exclusion.

Plus récemment encore, la Cour constitutionnelle a précisé en son arrêt du 14 mars 2019 (C.const., n° 143/2019, 14 mars 2019, attendus B.4.1, B.6 et B.7.3) que le seul fait d'avoir eu recours à un avocat ou le simple nom d'un client doivent bénéficier du secret professionnel de l'avocat. Seul un besoin impérieux et d'intérêt général peut justifier de lever ce secret dans la plus stricte nécessité par rapport au but poursuivi par cette norme.

Un arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour Constitutionnelle (C.const., n° 114/2020, 24 septembre 2020) confirme cette jurisprudence et son application sur des conseils juridiques en général. Donc aussi les conseils juridiques qui sont donnés en dehors d'un conflit actuel.

Le secret professionnel de l'avocat couvre dès lors l'intégralité des informations échangées lors des discussions entre l'avocat et son client et ce depuis le premier moment de prise de contact par le client.

32. Le régime de dérogation organisé par les articles **9, 10, 26, 27, 41, 42, 54, 55** de la loi litigieuse est en plusieurs points incompatible avec le secret professionnel de l'avocat :

- une exclusion de ce régime de dérogation des obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,

Un avocat et son client qui se retrouvent impliqués dans un dispositif commercialisable se voient ainsi exclus de la protection du secret professionnel. Il sera soulevé ci-après que la notion d'intermédiaire de deuxième catégorie pose problème car son champ d'application potentiel est excessif et disproportionné par rapport aux obligations imposées (cfr. arguments dans la partie 'V.E'). La notion de 'dispositif commercialisable' est également une notion trop floue : « un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ».

Les travaux préparatoires observent que le contribuable concerné ne peut raisonnablement être présumé en mesure d'accomplir son devoir de déclaration valablement en présence de ce type de dispositif transfrontière (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Exposé des motifs, Doc 55.00791/001, p. 22). Cet argument n'est pas pertinent par rapport aux exigences de protection du secret professionnel de l'avocat. Le client de l'avocat sera logiquement un promoteur qui offrira ce dispositif commercialisable à un contribuable concerné.

L'avocat est soumis à la déontologie de sa profession qui n'est pas compatible avec les activités d'un promoteur. L'application de l'exclusion sans distinction par rapport à la profession d'avocat est dans ces conditions un effet qui donne lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnelle (cfr. section V.H ci-après). Le fait que la définition de la notion de 'dispositif commercialisable' ne soit pas définie en des termes clairs et précis aurait dû amener le législateur à appliquer cette exclusion de secret professionnel également au secret professionnel propre à des avocats. La Cour constitutionnelle a insisté sur cette exigence d'une justification proportionnelle pour un traitement égal en son arrêt du 23 janvier 2018 (C.const., n° 2008/010, 23 janvier 2018, attendu B.7.4) :

« Si, comme le souligne l'arrêt par lequel la Cour de justice des Communautés européennes a répondu à la question préjudicielle posée par la Cour, l'article 6, § 3, de la directive reste sujet à plusieurs interprétations, de sorte que l'étendue précise des obligations d'information et de coopération pesant sur les avocats n'est pas dépourvue d'ambiguïté (point 27), une telle ambiguïté ne pourrait se retrouver dans la disposition attaquée sans violer le principe de prévisibilité des incriminations. »

Pour rappel, la violation de l'obligation de déclaration est passible de sanctions dissuasives.

- la levée du secret professionnel par les clients des intermédiaires qui ont un secret professionnel, afin que ces intermédiaires soient soumis au même régime général que des intermédiaires qui n'ont pas de secret professionnel,

Le secret professionnel de l'avocat est différent des autres secrets professionnels en ce qu'il

est d'ordre public dans la tradition juridique belge. Ni l'avocat, ni son client, ne peuvent en disposer⁴.

Le secret professionnel de l'avocat ne peut donc subir cet effet du régime de dérogation, car son client ne peut disposer du secret professionnel. Sa déontologie, qui a force de loi pour lui, l'oblige à ne pas réserver suite à une telle demande de son client.

L'application de la levée du secret professionnel sans distinction par rapport à la profession d'avocat est dans ces conditions un effet qui peut donner lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnelle (cfr. section V.H ci-après).

- des obligations de notification pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel qui n'est pas levé par leurs clients envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,

Le libellé de la loi organise une obligation de notification sans égard au fait que le client de l'avocat n'est peut-être pas le contribuable concerné. Cette notification à une autre personne que son client lui est interdite par sa déontologie d'avocat. Il en est de même lorsque les autres intermédiaires ne sont pas les conseils du même client. Sa déontologie, qui a force de loi pour lui, lui interdit d'observer le devoir de notification envers toute autre personne que son client.

L'application de l'obligation de notification sans distinction par rapport à la profession d'avocat est dans ces conditions un effet qui peut donner lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnelle (cfr. section V.H ci-après).

- Des obligations de déclaration selon le régime normal lorsqu'aucun des intermédiaires a qui ils ont notifié n'a fait la déclaration,

Le client ne peut lever valablement le secret professionnel d'un avocat. Comment le secret professionnel de l'avocat peut-il alors être levé par un manquement d'autrui à son obligation légale ? Un tel effet de la loi litigieuse est manifestement disproportionnée.

Il est d'ailleurs impossible pour un avocat d'obtenir sans violer son secret professionnel une attestation écrite d'une autre personne que son client afin de vérifier que les obligations de déclaration ont été observées. En effet, une telle demande nécessite la communication du nom du client, du dispositif, des contribuables concernés, etc.. D'autres intermédiaires soumis au secret professionnel qui n'ont pas les mêmes contraintes dans leur déontologie se trouvent dans une situation qui est objectivement différente.

Appliquer sans distinction à la profession d'avocat une obligation de déclaration comme conséquence d'un manquement d'agir par un tiers est dans ces conditions un effet qui donne lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnelle (cfr. section V.H ci-après).

⁴ Cass., 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, 141 ; Cass., 30 octobre 1978, *Arr. Cass.*, 1978-79, n° 235 ; Cass., 17 juin 1992, *R. W.*, 1992-1993, 616 ; Jo Stevens, *Advocatuur. Recht & Deontologie*, Wolters Kluwer, 2015, n° 1117 e.s., p. 847.

- des obligations de déclaration pour des contribuables concernés qui, pour les besoins d'une déclaration valable, peuvent exiger des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel de leur fournir toutes les informations nécessaires à cette fin.

A nouveau, lorsque le contribuable concerné n'est pas le client de l'avocat, l'avocat n'est pas déontologiquement en mesure de notifier ni de fournir les éléments nécessaires pour une déclaration valable par le contribuable concerné.

L'obligation de fournir des renseignements sans distinction par rapport à la profession d'avocat est dans ces conditions un effet qui peut donner lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnelle (cfr. section V.H ci-après).

33. Le régime de dérogation organisé par les articles **9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55** de la loi litigieuse est aussi incompatible avec le secret professionnel de l'avocat en ce qu'il n'exempte pas expressément l'avocat de l'obligation de fournir des renseignements qui est organisée par les articles **14 et 16** de loi litigieuse en matière d'impôts sur les revenus et les articles **46 et 60** de la loi litigieuse en matière de droits de succession et de code des droits et taxes divers.

Contrairement au régime d'autres professions, le secret professionnel de l'avocat a pour finalité d'offrir au citoyen un lieu où il peut se confier librement sans crainte de divulgation de ces renseignements aux autorités ou à des tiers. Selon le législateur, le système préventif n'a « jamais voulu s'attaquer au "noyau dur" de l'activité de l'avocat, à savoir le conseil, la représentation et la défense en justice » (*Doc. parl.*, Chambre, session 2014 - 2019, Exposé des motifs, 383/001, p. 16).

Il est rappelé que le but de la loi litigieuse de pouvoir anticiper et légiférer plus vite dans les matières concernées et l'obligation de fournir ces renseignements s'encadre dans un système préventif. On ne voit pas de justification proportionnelle ou de besoin impérieux et d'intérêt général ou le stricte nécessité pour une telle norme permettant de lever le secret professionnel des avocats (C.const., n°143/2019, 14 mars 2019, attendus B.4.1, B.6 et B.7.3).

34. Le secret professionnel est également protégé par les **articles 22 (vie privée) et 29 (secret des écrits) de la Constitution**. Les effets de la loi litigieuse ont une incidence sur ces droits fondamentaux. Un premier examen s'impose sur la proportionnalité de ces effets par rapport au but poursuivi. Un traitement égal est-il proportionné par rapport à des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes ? Un double examen de proportionnalité s'impose sous l'angle des **articles 10 et 11 de la Constitution**. Pour autant que les normes visées interviennent en matière fiscale, une éventuelle violation sous l'angle de l'**article 170 de la Constitution** en est la conséquence logique.

Il ne peut être fait abstraction des effets produits par l'absence dans le régime général de

normes claires qui définissent la notion d'intermédiaire (arguments 'E'), de dispositif transfrontière à déclarer (arguments D.3 et D.4) et de devoir de déclarer lui-même (arguments 'F').

Le principe de légalité décrit aux articles susmentionnés contient en définitive deux aspects primordiaux : la légalité formelle (respect des normes supérieures par l'administration et exigence d'une base légale) et la légalité matérielle, qui impose au législateur de définir des normes claires et précises, à des fins de prévisibilité et de sécurité juridique en présence de sanctions dissuasives.

La légalité matérielle dont des normes doivent répondre qui instaurent des peines est consacrée par la jurisprudence de la CEDH concernant des peines considérant⁵ :

« qu'il est essentiel que les conditions de la privation de liberté en vertu du droit interne soient clairement définies et que la loi elle-même soit prévisible dans son application, de façon à remplir le critère de « légalité » fixé par la Convention, qui exige que toute loi soit suffisamment précise pour permettre au citoyen - en s'entourant au besoin de conseils éclairés - de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences de nature à dériver d'un acte déterminé »

On rappelle l'exigence de sanctions dissuasives en cas de violation des obligations imposées par la Directive litigieuse. La loi litigieuse a en retour appliqué cette notion dans toutes les matières visées par elle, y compris celles qui ne sont pas requises pour atteindre le but poursuivi par la Directive litigieuse.

35. Ces exigences de normes claires s'imposent davantage à l'égard des avocats.

Aux termes de son arrêt du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel français (arrêt n° 2013-685) a sanctionné une loi française qui imposait aux avocats français des obligations de déclaration de schémas d'optimisation fiscale. Ces normes, qui instaurent des peines, manquaient de clarté et de précision permettant de justifier ces peines. Etant des normes vagues, elles violaient le principe de la sécurité juridique et l'exigence de normes claires en matière pénale car disproportionnées dans leur application à des professions telles que celles des avocats ou des conseils fiscaux.

Cet examen de constitutionnalité des effets critiqués sera fait dans la section V.H ci-après, et ce par rapport à toutes les matières, aux articles de la Constitution précités et aux articles 6.3 (droits de la défense) et 8 (vie privée) CEDH qui protègent aussi le secret profession des avocats.

36. Le secret professionnel trouve ses racines légales dans les articles 6 et 8 de la CEDH, il est « un principe général qui participe au respect des droits fondamentaux » (C.const., n° 2008/010, 23 janvier 2018). L'article 6.3 CEDH, qui prévoit le droit au procès équitable, garantit que toute personne a droit à l'assistance d'un avocat. Ce droit ne peut être garanti

⁵ CEDH, 23 septembre 1998, en cause *Steel et autres c. Royaume-Uni*, Recueil 1998-VII, p. 2735, § 54 ; CEDH, 28 mars 2000, en cause *Baranowski c. Pologne*, req. n° 28358/95, § 52.

que si l'avocat n'est pas obligé par la loi ou l'autorité à divulguer les secrets que son client lui confie.

L'article 8 CEDH garantit quant à lui l'inviolabilité de la correspondance entre l'avocat et son client. Pour la CEDH, la collecte, la mémorisation et l'utilisation de données à caractère personnel concernant un individu sont constitutives d'ingérences dans le droit au respect de la vie privée de cet individu (CEDH, arrêt Rotaru c. Roumanie, 4 mai 2000, requête n° 28341/95, §43 et 46). Les sociétés ont selon la CEDH au même titre que les personnes physiques droit à la protection de leurs données⁶.

Selon la Cour Européenne des Droits de l'Homme, « la « vie privée » est une notion large, qui ne se prête pas à une définition exhaustive » (CEDH, 2 septembre 2010, Uzun c. Allemagne, §43.).

Dans son arrêt Michaud c. France, la Cour européenne des droits de l'Homme a notamment précisé⁷:

« 90. En consacrant le droit de « toute personne » au respect de sa « correspondance », l'article 8 de la Convention protège la confidentialité des « communications privées » (Frérot c. France, no 70204/01, § 53, 12 juin 2007), quel que soit le contenu de la correspondance dont il est question (ibidem, § 54) et quelle que soit la forme qu'elle emprunte. C'est donc la confidentialité de tous les échanges auxquels les individus peuvent se livrer à des fins de communication qui se trouve garantie par l'article 8.

91. Ainsi, dès lors qu'elle les astreint à fournir à une autorité administrative des informations relatives à une autre personne qu'ils détiennent à raison des échanges qu'ils ont eus avec elle, l'obligation de déclaration de soupçon mise à la charge des avocats constitue une ingérence dans leur droit au respect de leur correspondance. Elle constitue également une ingérence dans leur droit au respect de leur « vie privée », cette notion incluant les activités professionnelles ou commerciales (Niemietz c. Allemagne, 16 décembre 1992, § 29, série A no 251-B) »

Ainsi toute correspondance, quelle qu'en soit la forme, entre deux individus, et, a fortiori, toute correspondance entre un avocat et son client est confidentielle et protégée par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'Homme, même à considérer – quod non – que cette correspondance ne bénéficie pas de la protection spécifique attachée au secret professionnel (cfr. CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10)).

On constate ici des exigences accrues de protection du secret professionnel de l'avocat. Il y a dès lors un secret professionnel propre aux avocats qui se distingue objectivement du secret professionnel d'autres professions.

⁶ CEDH, arrêt du 14 mars 2013, affaire 24117/08, Bemh Larsen Holding AS and Others c. Norvège et Pays-Bas, § 107; CEDH, arrêt du 16 juin 2015, affaire No. 75292/10, Othymia Investments BV c. Pays-Bas, § 37 cités par Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', European Taxation, 2019 (Volume 59), N° 6, Journals IBFD et Part 2 (Volume 59), N° 7

⁷ CEDH, 6 mars 2013, Michaud c. France, p.31

Il ne suffit pas qu'une loi organise l'ingérence dans ce droit ; il faut que cette loi observe des conditions accrues de proportionnalité et d'un but poursuivi qui est strictement nécessaire dans une société démocratique.

37. Par son arrêt du 24 septembre 2020, la Cour constitutionnelle a confirmé que la protection accrue du secret professionnel de l'avocat inclut également les avis juridiques au sens large (C.const., n° 114/2020, 24 septembre 2020, attendus n°) :

“B.9.1. 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. Par ailleurs, 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 imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense.

Comme l'observe la Cour de cassation, «le secret professionnel auquel sont tenus les membres du barreau repose sur la nécessité d'assurer une entière sécurité à ceux qui se confient à eux» (Cass., 13 juillet 2010, Pas., 2010, n°480; voy. aussi Cass., 9 juin 2004, Pas., 2004, n° 313.

Même s'il n'est « pas intangible», le secret professionnel de l'avocat constitue dès lors « l'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique » (CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, § 123).

B.9.2. C'est d'autant plus le cas en matière pénale, où le droit à ne pas contribuer à sa propre incrimination dépend indirectement, mais nécessairement, de la relation de confiance entre l'avocat et son client et de la confidentialité de leurs échanges (ibid., § 118).

B.10. Les manquements aux obligations imposées aux avocats en vertu du livre II de la loi du 18 septembre 2017 sont punis d'une amende administrative. Cette amende, qui peut aller jusqu'à 1 250 000 euros (article 132, § 2, alinéa 2), revêt un caractère répressif prédominant, de telle sorte que la définition de ces manquements doit satisfaire au principe général de prévisibilité des incriminations. En outre, les avocats sont passibles d'une amende pénale de 150 euros à 5 000 euros en cas d'opposition à des inspections et vérifications menées par le bâtonnier, de refus de communiquer des renseignements ou de communication délibérée de renseignements inexacts ou incomplets (article 136, 3°).

B.11. Il découle de ce qui précède que la constitutionnalité des dispositions attaquées doit s'apprécier compte tenu de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux, que, pour ce motif et en application du principe général de prévisibilité des incriminations, les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. Ainsi la règle du secret professionnel ne doit-elle céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée.”

38. Il suit du fait que le secret professionnel propre aux avocats est dit indispensable pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit que ce secret bénéficie de la protection du bon fonctionnement de l'Etat de droit comme une des bases qui fondent le droit de l'Union (cfr. les **articles 2 et 19 TUE**).

Les juridictions nationales sont tenues de garantir cette protection effective⁸, ce aussi lorsque la norme litigieuse est une norme européenne.

Il y a lieu de soumettre les effets critiqués soulevés dans toutes les matières à un examen de proportionnalité double et combiné par rapport à la protection offerte par les articles 2 et 19 TUE, 10, 11, 20, 29 et 170 de la Constitution, combinés avec les articles 6.3 et 8 CEDH.

- Premier examen : la légalité des normes litigieuses à la lumière des exigences accrues :

La loi litigieuse et la Directive litigieuse instaurent des normes qui doivent être licites.

Les questions posées à la CJUE ont pour but de soumettre les normes litigieuses à un examen quant aux objectifs de l'Union européenne en matière de marché unique. La finalité est de constater s'il y a stricte nécessité et stricte proportionnalité des normes litigieuses.

Les normes litigieuses qui sont dites conformes à ces objectifs sont ensuite soumis à un examen quant aux objectifs de l'Union européenne en matière de droits de la défense et la protection de la sphère privée. La finalité est de constater s'il y a une stricte proportionnalité des normes litigieuses selon ces critères, y compris l'exigence de normes claires.

- Deuxième examen : la proportionnalité d'un régime qui impose une limite maximale à tous les secrets professionnels :

Après cet examen de la stricte nécessité et de la proportionnalité, les normes litigieuses substantives sont soumises à un examen quant aux objectifs de l'Union européenne en matière de bon fonctionnement de l'Etat de droit. La finalité est de constater s'il y a une justification proportionnée pour appliquer le régime maximal du secret professionnel au secret professionnel qui est propre à des avocats.

39. Les **articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55** de la loi litigieuse en ce qu'ils n'exonèrent pas de toute obligation les avocats et leurs clients et les soumettent aux mêmes obligations de notification et de fourniture de renseignements que celles qui sont imposées à d'autres intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel et des obligations de déclaration de leurs clients par rapport à leurs entretiens avec ces intermédiaires détenteurs d'un secret professionnel sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États-membres par le droit primaire de l'Union européenne **dans la transposition de l'article 1^{er} 1, 2) de la Directive.**

⁸ CJEU, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, ECLI:EU:C:2018:117

La Directive litigieuse a par son article 1^{er} 1,2) l'effet d'imposer à des intermédiaires détenteurs d'un secret professionnel des obligations de notification envers des autorités (alinéa 4), leur clients (dans l'hypothèse qu'il s'agit du contribuable concerné ou d'un intermédiaire) et d'autres personnes (alinéas 5 et 6) que leur client qui ont la qualité d'un contribuable concerné ou d'un intermédiaire :

« 4. Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

5. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

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

6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

- a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;*
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;*
- c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;*
- d) la date à laquelle la première étape de la mise en oeuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;*
- e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le*

dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre. Susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.»

Comme la Directive litigieuse exige une obligation de notification des avocats par des modifications qu'elle a apportées à l'article 8 bis ter de la Directive DAC, elle doit être considérée comme une limitation des droits fondamentaux protégés par les articles 6.3 et 8.2 CEDH.

40. Comme la Charte ne peut offrir moins de protection que la CEDH selon l'**article 53 de la Charte**, il y a lieu de considérer que les notifications exigées par la Directive litigieuse doivent également répondre aux exigences des articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 à 53 de la Charte.

L'exercice des droits de la défense protégée par l'article 6.3 CEDH l'est également par les **articles 47 et 48 de la Charte**. La sphère privée, qui comprend aussi des données économiques, est protégée par les **articles 7 et 8(1) de la Charte**, cela aussi en matière de secret professionnel propre aux avocats selon la jurisprudence de la CJUE⁹.

Il est considéré dans la jurisprudence de la CJUE comme ayant une finalité autre et plus large que celle du secret professionnel d'autres professions, qui nécessite une protection accrue. Aux termes d'un arrêt du 12 décembre 2018, la CJUE a confirmé cette protection accrue¹⁰ : le secret des correspondances écrites entre avocats et leurs clients s'oppose à toute obligation de les produire. L'information ainsi obtenue ne peut pas être prise en compte par la Commission européenne lorsqu'elle poursuit des infractions au droit de l'Union européenne.

L'identité de traitement des avocats et d'autres professions qui sont soumises à un secret professionnel qui résulte des effets critiqués devra être justifiée par rapport aux exigences posées par les **articles 20 et 51 à 53 de la Charte**.

Cet examen sera davantage nécessaire à la lumière des exigences accrues de normes claires en présence des avocats. L'application précise des obligations d'information et de coopération pesant sur les avocats ne peut pas être ambiguë¹¹.

⁹ Saturina MORENO GONZALEZ, 'La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales.', Nueva Fiscalidad, Número 2, Abril-Junio 2019, pp. 19 – 72, référence à CJUE, 15 septembre 2010, affaire C-550/07 Akzo Nobel Chemicals Ltd and Akros Chemicals Ltd vs. Commission, §§ 40-44 en observant la jurisprudence de la CEDH en matière de secret professionnel des avocats, CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10).

¹⁰ CJUE, 12 décembre 2018, affaire T-75/104, Unichem Laboratoris Ltd. t. Europese Commissie, ECLI:EU:T:2018:915, p. 13 – 14, avec des références vers CJUE, 8 juillet 2008, affaire T-99/04, AC-Treuhand c. Commission, EU:T:2008:256, § 46 ; CJUE, 29 février 2016, affaire T-267/12, Deutsche Bahn et autres c. Commissie, non-publié, EU:T:2016:110, § 49 et CJUE, 17 septembre 2007, affaires T-125/03 et T-253/03, Akzo Nobel Chemicals et Akros Chemicals c. Commission, EU:T:287, § 86

¹¹ CJUE, 26/06/2007, affaire C-305/05, *OBFG, OVB et autres c. Conseil des ministres*, EU:C:2007:383

41. Par conséquent, dans les matières visées par la Directive litigieuse, les normes transposées qui imposent des devoirs de notification à des avocats ou ont même pour effet d'exclure le secret professionnel des avocats doivent répondre aux exigences accrues de proportionnalité de la Charte sans qu'il puisse être offerte une moindre protection que celle de la CEDH.

Dans cette discussion, se pose à nouveau la question de la nécessité de recourir au type de mesures voulues par la Directive litigieuse. Il sera exposé ci-après que la Directive Anti-Abus peut constituer un instrument efficace pour atteindre le but poursuivi par la Directive litigieuse. La stricte nécessité requise semble faire défaut d'une part en matière d'impôt des sociétés où cette Directive Anti-Abus s'applique (cfr. ci-après arguments V-D.1) et d'autre part par rapport à la nécessité d'intervenir en dehors de cette matière précise (cfr. ci-après arguments V-D.2).

42. En résumé, les effets critiqués soulevés par les **articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55** de la loi litigieuse sont sans justification proportionnelle par rapport aux **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 6.3 et 8 CEDH** et les droits et obligations imposés aux États-membres par le droit primaire de l'Union européenne **dans la transposition de l'article 1^{er} 1, 2) de la Directive**, et notamment par rapport aux **articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 à 53 de la Charte** dans leurs effets suivants :

- D'une part, ne pas avoir exonéré les avocats et leurs clients du régime normal des obligations de déclarer ou de fournir de renseignements au motif de la fonction unique de leur profession qui est indispensable pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit.
- D'autre part, avoir soumis les avocats et leurs clients à un même régime de dérogation que les autres intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, sans avoir pris en considération plusieurs effets qui sont incompatibles avec la déontologie de la profession des avocats et leur fonction unique pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit.
- Enfin, avoir imposé des obligations à des avocats par des normes qui ne répondent pas à des exigences d'absence d'ambiguïté et de stricte nécessité propre à cette profession, visant à protéger la fonction unique de la profession d'avocats pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit.

En somme, cet argument critique, dans la mesure où les normes litigieuses puissent, après le premier examen par rapport aux autres exigences, soumettre le secret professionnel qui est propre aux avocats à un même régime que les autres secrets professionnels. Ce traitement égal pose entre autres des problèmes par rapport au bon fonctionnement de l'Etat de droit.

IV. RECEVABILITE

A. Recevabilité *ratione temporis*.

43. La publication de la norme litigieuse a eu lieu le 30 décembre 2019 au Moniteur belge.

La demande en annulation est introduite dans le délai de six mois à partir du jour de la publication au Moniteur belge de la norme litigieuse (article 3 § 1 de loi spéciale du 6 janvier 1989).

La requête est recevable.

B. L'intérêt des demandeurs.

44. L'article 2, 2° de la loi spéciale du 6 janvier 1989 ouvre le droit à un recours en annulation à chaque personne physique ou personne morale justifiant d'un intérêt.

Chaque traitement inégal organisé par une loi peut être invoqué, pour autant que cette loi puisse s'appliquer au demandeur.

45. Les demandeurs sub 2 et 3 sont des personnes physiques exerçant la profession d'avocat spécialisé en matière fiscale en Belgique. Par cette qualité, ils sont susceptibles d'être soumis à la loi litigieuse qui vise des services qu'ils offrent à des clients domiciliés en Belgique ou ailleurs.

Les obligations personnelles qui leur sont imposées en raison de leur qualité de conseil fiscal et les sanctions y afférentes en cas de non-respect, sont de nature à pouvoir les atteindre individuellement de manière directe et préjudiciable (Cour d'arbitrage, n° 1/94, 13 janvier 1994).

Les demandeurs sub 2 et 3 justifient dès lors de l'intérêt nécessaire pour introduire la présente requête.

46. Le demandeur sub 1, représenté par le demandeur sub 2, est une association de fait d'avocats belges spécialisés en matière fiscale que compte près de 150 membres. Tous ces membres sont susceptibles de subir les mêmes effets que les demandeurs sub 2 et 3.

Le demandeur sub 3 est le Président du conseil d'administration de l'association de fait.

Le demandeur sub 2 est un administrateur de l'association de fait faisant fonction de secrétaire. Il a aussi la qualité de mandataire général de l'association de fait par une publication à la Banque Carrefour des entreprises au sens de l'article 702 C.jud.. En cette autre qualité de mandataire général du défendeur sub 1, il représente les autres membres de l'association de fait en justice en agissant au nom et pour le compte de l'association de fait.

L'article 2 du C.jud. prévoit que les articles du C.jud. sont applicables aux autres lois. En l'espèce, il n'existe pas de justification proportionnelle permettant d'exclure les personnes physiques qui se font représenter à travers un mandataire général, habilité par la loi à cette fin, du droit conféré par la loi spéciale du 6 janvier 1989 de se pourvoir contre des lois qui leur sont préjudiciables.

Les articles 10 et 11 de la Constitution imposent dès lors, depuis l'adoption de l'article 702 C.jud., d'interpréter la notion de personne physique dans l'article 2, 2° de la loi spéciale du 6 janvier 1989. Cette notion vise aussi la personne physique qui agit comme mandataire général d'un groupe d'autres personnes physiques formant avec lui une association de fait comme il résulte de la publication faite à la Banque Carrefour des entreprises, comme exigé par l'article 702 C.jud., et à propos d'une question qui est de nature à être préjudiciable à toutes ces personnes physiques.

Tel est le cas dans la présente affaire. Cette association a pour but (cfr. <https://www.batl-taxlaw.be/fr/status/>) la réunion d'avocats spécialisés en droit fiscal en vue de promouvoir l'exercice de qualité de la profession d'avocat en droit fiscal, au sens le plus large, y compris dans les domaines de droit connexes, comme le recouvrement en matière fiscale et le droit pénal fiscal. Seuls des avocats qui témoignent d'une expérience d'une durée minimale en matière fiscale peuvent devenir membre de l'association de fait qui est représentée par son mandataire général et dont tous les membres sont susceptibles de subir des effets préjudiciables résultant de la norme litigieuse.

V. MOYENS

47. Les moyens qui visent la violation des règles de compétence doivent être soumis en premier lieu (A et en partie B). Il est logique d'aborder par la suite les moyens qui invoquent la violation des normes belges (B et C). Ces moyens ne requèrent pas de poser une question préjudicielle à la CJUE.

Seront développés par la suite des moyens sur (D à H) :

- l'incompatibilité des articles transposés par la loi litigieuse avec le droit primaire de l'Union européenne selon la matière concernée avec le TEU, le TFEU, les libertés fondamentales et la Constitution belge ;
- l'incompatibilité des articles de la loi litigieuse avec la Charte, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge ;
- l'incompatibilité des obligations imposées à l'égard des avocats et de leurs clients avec la CEDH, le droit primaire de l'Union européenne en matière de protection des libertés fondamentales, la sphère privée, les droits de la défense, le bon fonctionnement de l'Etat de droit et la Constitution belge.

A. Violation des règles de compétence.

48. L'article 16 § 4 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles prévoit une procédure à observer lorsque la transposition d'une norme supranationale relève de la compétence d'une région. Cet article s'applique si une région est restée en défaut de transposer une norme supranationale.

L'exposé des motifs (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Exposé des motifs, Doc 55.00791/001) est muet sur la question de savoir pourquoi la loi fédérale modifie les dispositions en matières de droits de succession et de droits d'enregistrement. Le rapport contient le passage suivant (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Rapport, Doc 55.00791/003, p. 3) :

« Ce projet de loi vise la transposition de cette directive dans les différents codes : le Code des impôts sur les revenus, le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers. Il est essentiel que les autorités belges compétentes disposent à temps des informations sur ces dispositifs fiscaux agressifs pour pouvoir intervenir à temps et aussi pour échanger à temps ces informations avec les autres États membres de l'UE. »

Il résulte de cette motivation qu'au motif de son obligation de transposition d'une directive dans une matière qui relève de sa compétence, le législateur fédéral vise une application similaire sur tout le territoire national dans trois autres matières dont deux relèvent de la compétence régionale.

Aux termes de ce même rapport (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Rapport, Doc 55.00791/003, p. 19), le Ministre dit :

« En ce qui concerne le choix de ne pas transposer la directive dans la législation sur la TVA, le vice-premier ministre note que (...) La transposition d'une directive sur la fiscalité directe ne permet donc pas de croiser ces deux questions au niveau national. Cela serait contraire au but et à l'esprit de la directive. Il s'agit donc d'une simple transposition de la directive qui porte sur la fiscalité directe. »

En l'espèce, il n'y a pas d'obligation de transposition d'une norme supranationale en matière de droits de succession ou de droits d'enregistrement.

49. La Directive litigieuse ne motive pas les articles de la loi litigieuse qui concernent d'autres matières que la fiscalité directe.

En matière de droits de succession et de droits d'enregistrement, la région flamande a repris le service de ces impôts à partir du 1^{er} janvier 2015 (article 10 du Décret du 9 novembre 2012 portant diverses mesures relatives aux finances et au budget (*M.b.*, 26 novembre 2012)).

Aux termes de son arrêt du 19 septembre 2014 (C.const., n° 130/2014, attendu B.12.2 e.s.) la Cour constitutionnelle a dit pour droit que :

« En vertu de l'article 11 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, dans les limites des compétences des régions, les décrets peuvent ériger en infraction les manquements à leurs dispositions et établir les peines punissant ces manquements. Conformément à l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises, cette disposition s'applique à la Région de Bruxelles-Capitale, moyennant les adaptations nécessaires.

Il appartient donc aux régions, dans les limites de leurs compétences en ce qui concerne les impôts régionaux mentionnés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, de déterminer les infractions aux dispositions, prises par elles, relatives à ces impôts et les peines y afférentes.

Toutefois, tant que l'autorité fédérale se charge du service des impôts régionaux, elle détermine, conformément à l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, les règles de procédure et, partant, les sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles. »

Par ce même arrêt (attendu B.8.2) la Cour constitutionnelle a défini le champ d'application du 'service de l'impôt' :

« Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, qui a modifié la loi spéciale du 16 janvier 1989, que le « service de l'impôt » comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) (Doc. parl., Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160). »

50. La région flamande, qui organise elle-même le service en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement, a reçu de par l'article 5, § 4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des communautés et des régions la compétence exclusive d'organiser les règles de procédure administrative.

Les obligations de déclaration ainsi que leurs sanctions font partie de l'organisation du service de l'impôt en tant que mesures visant à promouvoir le contrôle de la base imposable et de l'impôt.

Il y a ici violation des règles répartissant la compétence entre l'autorité fédérale et la Région flamande qui est seule compétente dans les matières des droits de succession et de droits d'enregistrement.

51. En ce qui concerne les régions bruxelloise et wallonne, le législateur fédéral conserve des compétences tant que ces régions n'ont pas repris le service en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement.

La question soumise à la Cour constitutionnelle ci-après sous le point V.C concerne l'exercice de ce pouvoir régional par le législateur fédéral. La motivation qui résulte des travaux préparatoires peut-elle constituer un motif proportionnel à la lumière des articles 170, 10 et 11 de la Constitution ? Cette discussion ne concerne toutefois pas les règles de

compétence mais l'exercice constitutionnel d'un pouvoir propre au législateur fédéral.

52. Concernant l'application de la loi litigieuse au mépris des compétences de la région flamande, les articles **35, 39, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, pris ensemble, exigent que les taxes régionales soient organisées par des décrets. En cas de nécessité, une loi fédérale peut interférer avec des décrets fiscaux.

Les droits de succession et les droits d'enregistrement sont des compétences réservées aux régions par une loi spéciale et ne relèvent pas du champ d'application générale de l'article 170 § 2 de la Constitution. Le législateur fédéral n'a d'ailleurs pas motivé la nécessité des mesures adoptées dans deux matières régionales sous l'angle de l'article 170 § 2 de la Constitution.

La violation des règles de compétence est également constitutive d'une violation du principe général de droit de légalité. A défaut de motivation proportionnelle pour cette violation, les **articles 10 et 11 de la Constitution** sont également violés.

Il y a dès lors lieu de constater que les articles **19 à 46, séparément ou lus ensemble**, de la loi litigieuse transposant la Directive litigieuse, en ce qu'ils sont interprétés comme d'application en Région flamande, violent les articles **10, 11, 35, 39, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les articles **3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des Communautés et des Régions, tels que remplacés par les articles 5 et 7 de la loi spéciale du 13 juillet 2001, l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises et l'article 16, § 4 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles**.

B. Violation de la loyauté fédérale et du principe général de l'unité économique.

53. Sous le point III.B, il est observé que la loi litigieuse ne peut recevoir application en région flamande dans deux matières régionales. La loi litigieuse a ainsi pour effet d'instaurer dans ces deux matières régionales un traitement séparé s'appliquant aux intermédiaires et contribuables belges concernés par des dispositifs transfrontières, ce selon qu'ils habitent ou exercent leur profession en région flamande ou pas.

L'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles implique que les régions exercent leurs compétences « dans le respect des principes de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux et de la liberté de commerce et de l'industrie, ainsi que dans le respect du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire ».

Le cadre normatif général de l'union économique belge est une disposition qui est une règle de répartition de compétences, dont la Cour constitutionnelle assure le contrôle direct. Il traduit la volonté expresse du législateur spécial de maintenir une réglementation de base uniforme de l'organisation de l'économie dans un marché intégré belge (C.const., n° 31/2016, 3 mars 2016, attendu n° B.6.2).

Il est logique que, lorsque l'Etat fédéral exerce un pouvoir dans une compétence régionale, il soit tenu au respect de cette norme qui relève de la compétence de contrôle direct par la Cour constitutionnelle. Par l'effet de la loi litigieuse, cette norme est violée.

54. Un tel effet est également contraire à l'objectif poursuivi par l'article 1^{er} de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions en ce qu'il exprime le cadre normatif général de l'union économique belge et de l'unité monétaire belge :

« L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants :

1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale ;

2° l'évitement de la double imposition ;

3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux.

(..) »

Aux termes d'un arrêt du 30 juin 2004, la Cour constitutionnelle a décidé que la loyauté organisée par l'article 143 de la Constitution est une notion qui impose une attitude (C.const., n° 119/2004, 30 juin 2004) lors de l'exercice des compétences :

« Le principe de la loyauté fédérale, selon les travaux préparatoires de cet article de la Constitution, implique, pour l'autorité fédérale et pour les entités fédérées, l'obligation de ne pas perturber l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble, lorsqu'elles exercent leurs compétences ; il signifie d'avantage que l'exercice des compétences : il indique dans quel esprit cela doit se faire (Doc. Parl., Sénat, S.E., 1991-1992, n° 100-29/2). »

55. La violation des règles de compétence est également constitutive d'une violation du principe général de droit de légalité. A défaut de motivation proportionnelle pour cette violation, les **articles 10 et 11 de la Constitution** sont également violés. Tout traitement inégal ou illicite en matière fiscale par le législateur fédéral entraîne aussi la violation de **l'article 170 de la Constitution**.

Il y a dès lors lieu de constater que les **articles 19 à 46, lus séparément ou ensemble**, de la loi litigieuse transposant la Directive litigieuse en ce qu'ils sont interprétés comme uniquement d'application en régions bruxelloise et wallonne, violent les **articles 10, 11, 143 § 1^{er} et 170 de la Constitution**, combinés avec les articles **l'article 1^{er} de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions et l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles précitée sous A en ce qu'ils expriment le cadre normatif général de l'union économique belge et de l'unité monétaire belge**.

C. Violation des articles 10, 11 et 170 de la Constitution.

56. La transposition des obligations de déclaration visées par la Directive litigieuse comme étant obligatoires en matière d'impôt des sociétés est motivée entre autres par les passages suivants des considérants n° 14 et 19 de la Directive :

« Si la fiscalité directe demeure de la compétence des États membres, il convient de se référer à un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul uniquement aux fins de définir clairement le champ d'application du marqueur qui couvre les dispositifs mettant en jeu des opérations transfrontières qui devraient faire l'objet d'une déclaration effectuée au titre de la directive 2011/16/UE par des intermédiaires ou, le cas échéant, des contribuables et au sujet desquelles les autorités compétentes devraient procéder à un échange automatique d'informations.(..)

..l'être mieux au niveau de l'Union, celle-ci peut prendre des mesures conformément au principe de subsidiarité consacré à l'article 5 du traité sur l'Union européenne. Conformément au principe de proportionnalité, tel qu'il est énoncé audit article, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, en particulier si l'on considère qu'elle est limitée aux dispositifs transfrontières concernant soit plusieurs États membres, soit un État membre et un pays tiers. »

Un motif fiscal principal visant à réduire sensiblement l'impôt des sociétés à travers des dispositifs transfrontières avec des sociétés ou des personnes liées motive selon la Directive litigieuse la proportionnalité d'une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières par rapport aux exigences du droit primaire de l'Union européenne.

Il n'y a pas de justification proportionnée pour appliquer les obligations de déclaration à d'autres impôts que l'impôt des sociétés. En ce que les articles 2 à 18 de la loi litigieuse ne se limitent pas à l'impôt des sociétés, il y a lieu de les annuler.

57. Des contribuables et intermédiaires agissant dans d'autres matières se trouvent dans des situations objectivement différentes mais doivent subir des obligations et sanctions similaires sans justification proportionnelle à cette fin.

Il n'est par exemple nullement expliqué par le législateur fédéral pourquoi les critères qui activent une obligation de déclaration dans ces autres matières (les « marqueurs ») peuvent être considérés comme pertinents par rapport au critère de réduction de la base imposable de l'impôt à travers un dispositif transfrontière dans ces autres matières.

Aucune motivation n'est donnée à la question de savoir pourquoi il est nécessaire de réserver une application à de telles dispositions dans des matières régionales ; les travaux préparatoires renvoient à plusieurs endroits à des paradis fiscaux, des prix de transfert et d'autres notions qui ne concernent en principe que les impôts des sociétés. Pourquoi est-il strictement nécessaire de recourir à des méthodes 'dissuasives' semblables dans ces autres matières ? Ceci est d'autant plus critiquable que ces constructions transfrontières font appel aux libertés fondamentales du marché intérieur. Une telle motivation ne peut justifier une telle application à la lumière du droit primaire de l'Union européenne.

Les contribuables dans ces autres matières se trouvent dans une position qui est objectivement différente de celle des contribuables dans l'impôt des sociétés où la baisse des recettes de cet impôt et l'utilisation croissant des dispositifs transfrontières semble justifier des mesures. Il n'est pas proportionné d'appliquer aux contribuables concernés et à leurs conseils (dont des avocats) des obligations de déclaration ayant une finalité

dissuasive et un coût administratif élevé en ce qui concerne la vérification s'il est satisfait à un marqueur, ce alors qu'il n'est nullement démontré comment ces autres matières sont également exposées à des dangers de montages à travers des paradis fiscaux ou de transferts des prix entre sociétés ou personnes liées. En plus, ces compétences régionales sont en règle fonction de faits qui surviennent sur le territoire de la région. Un aspect transfrontalier y est moins évident à la lumière d'un avantage fiscal potentiel par rapport à une taxe régionale.

Il n'y a pas de justification proportionnée pour appliquer les obligations de déclaration à d'autres matières. En ce que les articles 2 à 60 de la loi litigieuse ne se limitent pas à l'impôt des sociétés, il y a lieu de les annuler.

Dans ces conditions, à défaut de toute justification, il y a lieu d'interpréter les articles 2 à 18 de la loi litigieuse qui transpose la Directive litigieuse, comme nonconformes aux **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** dans la mesure où leur champ d'application ne se limite pas à des dispositifs transfrontières visant à réduire sensiblement l'impôt des sociétés.

Dans ces mêmes conditions, il y a lieu de dire que les articles 2 à 60 de la loi litigieuse transposant la Directive litigieuse violent les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** dans la mesure où leur champ d'application vise des dispositifs transfrontières dans d'autres matières que l'impôt des sociétés.

D. Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer.

58. L'article 3, 2° et 3° avec l'article 4, article 20, 2° et 3° avec l'article 21, l'article 35, 2° et 3° avec l'article 36, l'article 49, 2° et 3° avec l'article 50 organisent dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certains dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnelle par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant **les articles 1^{er} 1 b) et 1^{er} 1,2) de la Directive litigieuse**.

L'article 3, 2° et 3° avec l'article 4, article 20, 2° et 3° avec l'article 21, l'article 35, 2° et 3° avec l'article 36, l'article 49, 2° et 3° avec l'article 50 de la loi litigieuse obligent à déclarer des dispositifs transfrontières :

D.1 A des autorités nationales.

59. Plusieurs normes de droit primaire de l'Union européenne posent problème par rapport à la nécessité de la Directive litigieuse pour atteindre son but. C'est l'objet du point D.1 :

- L'article 5 du Traité de l'Union européenne (ci-après TUE) exige que les normes adoptées par l'Union européenne soient proportionnelles, subsidiaires et

d'interprétation stricte. Leur adoption doit donc être motivée par la nécessité de mieux atteindre un des objectifs de l'Union européenne.

Pour appuyer ce point, les Directives Anti-Abus et DAC sont invoquées pour contester la nécessité de la Directive litigieuse pour atteindre son but.

- L'article 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après TFUE) exige que les directives adoptées en matière d'impôts directs aient une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur¹².
- Les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE, pris ensemble, protègent les libertés de circulation des personnes, services et capitaux (libertés du marché intérieur).

60. Les considérants 1 à 3 de la Directive litigieuse motivent la nécessité de son adoption par rapport aux TUE et TFUE :

« Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.

(..)

Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux.

(..)

Étant donné que la plupart des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif sont présents dans plusieurs juridictions, la communication d'informations relatives à ces dispositifs fournirait des résultats positifs supplémentaires si ces informations étaient également échangées entre États membres. En particulier, l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales est essentiel afin de fournir à ces autorités les informations nécessaires leur permettant de réagir lorsqu'elles constatent l'existence de pratiques fiscales agressives. »

La nécessité pour les États membres de pouvoir réagir rapidement dans leur législation nationale contre des pratiques légales mais fiscalement agressives motive dès lors les restrictions aux droits fondamentaux imposées par la Directive litigieuse.

61. Les demandeurs soulèvent la violation de l'article 5 TUE par la Directive litigieuse et la loi litigieuse qui la transpose par rapport aux exigences de subsidiarité et de nécessité, aux motifs suivants :

- *Double emploi avec le but poursuivi par la Directive Anti-Abus :*

¹² J. Malherbe, 'The European Union Directive (DAC6) Compelling Advisors to Report Transnational Tax Schemes', *Tax Management international journal*, TMIJ 3, 13 mars 2020, p. 10.

62. Aux termes de l'exposé préliminaire, les considérants n^{os} 1, 9 et 14 précisent que le but recherché est d'agir contre des planifications fiscales agressives visées par la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (J.O., 19 juillet 2016, L 193/1), ci-après la « Directive Anti-Abus » :

« (1) .. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.

(..)

(9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des « marqueurs ».

(..)

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

Ainsi, le considérant n^o 9 explique le choix de la Directive litigieuse d'énumérer une liste de caractéristiques et d'éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive.

63. En quoi l'objectif de permettre aux Etats membres d'adapter plus vite leur politique fiscale à des pratiques légales à la lumière des libertés fondamentales mais ressenties comme fiscalement nuisibles pour leurs budgets peut-il justifier ces restrictions ? Si le but est d'atteindre les opérations transfrontières dont le motif principal est l'obtention injuste d'un avantage fiscal, ne s'agit-il pas alors des abus déjà visés par la Directive Anti-Abus ?

Comme le dit son intitulé, ce sont des pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur qui sont visées par cette directive.

Comment justifier le régime mis en place par la Directive litigieuse par rapport aux exigences de proportionnalité et de subsidiarité de l'article 5 TUE en présence d'une directive préexistante à cette finalité¹³ qui permet de remédier à des pratiques d'évasion fiscale ? Les considérations 3 et 5 de la Directive Anti-Abus motivent :

¹³ Question soulevée par la doctrine (cfr. Daniel W. BLUM et Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 2', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 7, Journals IBFD et M. Stöber, professeur à l'Université de Kiel ; <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2018-S-1559-N-2>).

« Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen de protection contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur. (...) Cet objectif pourrait être atteint en instaurant dans toute l'Union un niveau minimal de protection des systèmes nationaux d'imposition des sociétés contre les pratiques d'évasion fiscale.

(..)

Il est nécessaire d'établir des règles pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition au sein du marché intérieur et contre le transfert de bénéfices hors du marché intérieur. Il est nécessaire de fixer des règles dans les domaines ci-après afin de contribuer à atteindre cet objectif : des limitations de la déductibilité des intérêts, l'imposition à la sortie, une clause anti-abus générale, des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées et des règles pour lutter contre les dispositifs hybrides. »

Le considérant 11 motive la clause anti-abus générale comme suit :

« Des clauses anti-abus générales sont prévues dans les systèmes fiscaux pour lutter contre les pratiques fiscales abusives qui n'ont pas encore été traitées par des dispositions spécifiques. Les clauses anti-abus générales servent donc à combler des lacunes ; elles ne devraient pas avoir d'incidence sur l'applicabilité des clauses anti-abus spécifiques. Au sein de l'Union, il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques ; dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales. Il est en outre important de s'assurer que les clauses anti-abus générales s'appliquent de manière uniforme à des situations nationales, au sein de l'Union et à l'égard des pays tiers, de sorte que leur champ d'application et les résultats de leur application à des situations nationales et transfrontières soient identiques. Il convient de ne pas empêcher les États membres d'appliquer des sanctions lorsque les clauses anti-abus générales sont applicables. Lorsqu'il s'agit d'apprécier s'il y a lieu de considérer un montage comme non authentique, il pourrait être possible, pour les États membres, de prendre en considération tous les motifs économiques valables, y compris les activités financières. »

La Directive litigieuse dit en son considérant n° 14 viser en somme les mêmes montages que ceux visés par la clause anti-abus générale :

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

Comment concilier la liberté du contribuable, qui n'a pas recours à un montage nonauthentique, d'opter pour la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales avec le régime de déclaration obligatoire mis en place par la Directive litigieuse ?

Des présomptions de risque d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives qui concernent des montages réels ont-elles une place légitime dans le droit primaire de l'Union européenne ? Le critère retenu d'une cascade de présomptions pour venir à la conclusion d'un avantage principal de nature fiscale est-il proportionnel à la lumière des

objectifs de l'Union européenne, ce tant sous l'angle des libertés fondamentales protégées par le marché intérieur que sous l'angle du principe général de droit de protection contre des interventions arbitraires et disproportionnées des puissances publiques dans la sphère privée, principe protégé comme droit fondamental par la Charte ? La clause anti-abus générale instaurée par la Directive Anti-abus n'a-t-elle pas pour effet que la Directive litigieuse est inconciliable avec les exigences de subsidiarité de l'article 5 TUE ?

La réponse à ces diverses questions sur la relation entre cette norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relève de la compétence exclusive de la CJUE. Ces questions motivent également la demande de saisir cette haute juridiction de la question préjudicielle suggérée au dispositif.

- *Double emploi avec le but poursuivi par la Directive DAC :*

64. Au point III.D.1 les effets suivants ont été soulevés de la Directive DAC pour émettre du doute sur la nécessité de la Directive litigieuse en ce que la Directive DAC organise déjà un régime qui permet d'obtenir des renseignements :

- Les obligations de déclaration par les administrés des dispositifs transfrontières envers leurs autorités nationales ne sont pas conditionnées par la nécessité pour leur État membre d'épuiser au préalable les 'sources habituelles d'information auxquelles il peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'. Bien au contraire, il est organisé un devoir d'auto-déclaration combiné avec un système automatique d'échange de renseignements entre les États membres. Ces États membres ne doivent nullement justifier qu'ils ne pouvaient avoir obtenu ces informations selon leurs règles nationales ou que les informations obtenues servent à contrer des pratiques abusives.

Ainsi, la première condition essentielle de la Directive DAC jugée essentielle par la CJUE¹⁴ pour protéger la sphère privée de l'administré contre des ingérences arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques est écartée pour l'application de la Directive litigieuse.

- Les obligations d'auto-dénonciation des administrés leur ôtent dans la plupart des cas la deuxième condition de la pertinence vraisemblable de ces informations pour permettre aux États membres de fixer correctement les montants des impôts et taxes à percevoir.

Ainsi la deuxième condition jugée essentielle par la CJUE¹⁵ pour assurer la proportionnalité de la Directive DAC dans son intervention dans la sphère privée de l'administré est également écartée en grande partie pour l'application de la Directive litigieuse.

65. Ces effets concernent directement la question de la proportionnalité des ingérences

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

¹⁵ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*.

imposées par la Directive litigieuse dans la sphère privée des administrés. Cette sphère privée, qui comprend aussi des données économiques, est protégée par les articles 7 et 8(1) de la Charte.

Aux termes de son arrêt du 26 février 2013¹⁶ la CJUE a dit que le niveau de protection offert par la Charte ne peut être inférieur à la protection offerte par la CEDH. Ce niveau plus élevé de protection doit être compatible avec les objectifs de l'Union européenne. Les sociétés ont droit à la protection de leurs données selon la CEDH¹⁷ et peuvent ainsi également invoquer la protection de la Charte offerte par ses articles 7 et 8(1).

En se référant à des personnes morales dans son arrêt du 16 mai 2017¹⁸, la CJUE a voulu conférer aux sociétés la protection de ce principe général de droit. Des interventions arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques sont prohibées dans leur sphère privée. Les considérants 27 et 28 de la Directive DAC rappellent explicitement ces droits fondamentaux.

Pour trancher le présent litige, il y a donc lieu d'examiner sous l'angle des articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE la violation des objectifs de l'Union européenne en matière de droits de la défense et sous l'angle des articles 7, 8 (1), 52 et 53 de la Charte les exigences de proportionnalité pour les restrictions imposées aux droits fondamentaux protégés par les articles 7 et 8(1) de la Charte par la Directive litigieuse et des articles de la loi litigieuse qui transposent la Directive litigieuse.

Cet examen sera demandé au point D.2. Le présent point concerne l'exigence de la subsidiarité de la Directive litigieuse à la lumière des buts poursuivis par la Directive DAC.

- *Entraves portées aux libertés fondamentales :*

66. Il y a lieu de comprendre l'article 1^{er} 1, b) (20) de la Directive litigieuse comme visant et le risque d'évasion fiscale et le risque d'abus fiscal. La Directive litigieuse instaure une présomption de risque d'évasion fiscale concernant :

- des opérations qui sont licites et réelles, donc nullement purement artificielles, ayant une justification économique et commerciale, qui risquent d'avoir pour effet un avantage fiscal,
- des opérations qui sont licites mais entièrement artificielles, sans justification économique et commerciale, qui constituent des pratiques fiscales abusives.

Certes, la Directive litigieuse n'a pas pour effet direct d'enlever ou d'accorder un avantage fiscal mais impose néanmoins aux administrés des obligations de déclaration qui sont

¹⁶ CJUE, arrêt du 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

¹⁷ CEDH, arrêt du 14 mars 2013, affaire 24117/08, *Bernh Larsen Holding AS and Others c. Norvège et Pays-Bas*, § 107; CEDH, arrêt du 16 juin 2015, affaire No. 75292/10, *Othymia Investments BV c. Pays-Bas*, § 37 cités par Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law - Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), N° 6, Journals IBFD et Part 2 (Volume 59), N° 7.

¹⁸ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, § 51.

onéreuses et complexes à remplir. Ces mesures entravent des libertés fondamentales sans justification proportionnelle par rapport aux exigences d'opérations purement artificielles des arrêts du 20 décembre 2017 et du 26 février 2019 de la CJUE cités.

67. Un dispositif transfrontière peut par sa nature même bénéficier de la protection des libertés fondamentales garantis par le marché unique. Aux termes de son arrêt du 20 décembre 2017¹⁹ la CJUE a rappelé que des législations nationales qui souhaitent éviter des fraudes et des abus doivent observer la condition de la présence d'un montage purement artificiel pour justifier une restriction aux libertés du marché unique. La présomption d'une telle présence est à démontrer au cas par cas (§ 60 à 62) :

« 60 La Cour a précisé que, pour qu'une législation nationale puisse être considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal (arrêt du 7 septembre 2017, Egiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 30 ainsi que jurisprudence citée). »

61 Ainsi, une présomption générale de fraude et d'abus ne saurait justifier ni une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs d'une directive ni une mesure fiscale portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (arrêt du 7 septembre 2017, Egiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 31 et jurisprudence citée).

62 Pour vérifier si une opération poursuit un objectif de fraude et d'abus, les autorités nationales compétentes ne sauraient se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder à un examen individuel de l'ensemble de l'opération concernée.(..) »

La protection des libertés fondamentales garanties par le marché intérieur est un objectif de l'Union européenne consacré dans le TFUE. Cette protection s'impose à une directive, qui est une norme de droit secondaire de l'Union européenne, tout comme à une législation nationale. Des présomptions légales tendant à mieux lutter contre des abus ou des fraudes ne peuvent ainsi viser des opérations qui ne sont pas purement artificielles et dépourvues de réalité économique.

Que des directives doivent également être motivées par rapport à ces exigences dans leur application est confirmé par l'arrêt du 26 février 2019 de la CJUE²⁰.

68. Le but de la Directive litigieuse, adoptée en application de l'article 115 TFUE, doit finalement se justifier par rapport à son incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Elle exerce une incidence directe mais nuisible par ses exigences administratives aux libertés fondamentales garanties par ce même marché intérieur comme définies par les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE.

¹⁹ CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, ECLI:EU:C:2017:1009, § 60.

²⁰ D. Garbedian, E. Traversa, 'Évolutions récentes en droit européen en matière de structures d'investissement', *Grensoverschrijdende fiscaliteit Fiscalité transfrontalière*, E-book, Knops-publishing.com, 19 juin 2020, p. 195 – CJUE, 26 février 2019, affaires C-115/16, en cause N Luxembourg, C-118/16 en cause Danemark I et C-299/16 en cause Z Danemark APS, ECLI:EU:C:2019:134.

L'effet indirect recherché, à savoir mieux lutter contre la concurrence déloyale fiscale qui menace le budget des Etats membres et perturbe le marché intérieur, constitue-t-il une justification proportionnelle ? Le critère choisi à cette fin par la Directive litigieuse des « marqueurs » pour définir les dispositifs transfrontières ne va-t-il pas plus loin qu'il n'est nécessaire pour atteindre ce but ? Cet examen de proportionnalité est également invoqué sous le point D.3 et s'identifie donc avec les arguments invoqués sous ce point.

Le point présent concerne la question si on peut considérer que la Directive litigieuse est se conforme par le régime qu'elle instaure aux exigences de l'article 115 TFUE.

69. Cet examen de la légalité d'une norme de droit secondaire de l'Union européenne par rapport à des normes du droit primaire de l'Union européenne est une prérogative de la Cour de justice de l'Union européenne.

Il y a donc lieu de saisir la CJUE d'une question préjudicielle à cette fin, reprise au dispositif. En cas de réponse affirmative de la CJUE, se pose la question subséquente du sort à réserver à l'application de la Directive litigieuse et à la loi litigieuse qui la transpose.

La nullité entière et intégrale de la Directive litigieuse semble être la conséquence logique de son incompatibilité avec les objectifs de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne. Il est aussi suggéré d'inviter la CJUE à confirmer cette conséquence de sa réponse affirmative à la question préjudicielle. Le cas échéant, il y a lieu d'annuler en son intégralité la loi litigieuse du 20 décembre 2019 en application des articles 10, 11, 170, 170§ 2 et 172 de la Constitution car ces normes fiscales nationales sont illicites.

D.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés.

70. Subsidiairement, si la Directive litigieuse n'est pas dite nulle en son entièreté, se pose la question de la proportionnalité de son application à d'autres matières que l'impôt des sociétés.

Sous le point III.D.2, il a été soulevé que la Directive litigieuse a pour effet d'enlever à l'administré la protection de sa sphère privée offerte par la Directive DAC. Cette protection est offerte dans toutes les matières qui tombent sous l'application de la Directive DAC. De plus, la Directive litigieuse indique dans ses considérants que ces informations par rapport à ces autres matières, une fois obtenues, peuvent être échangées selon le régime normal d'échange d'informations entre autorités fiscales organisé par la Directive DAC.

Il a aussi été soulevé que la Directive litigieuse se justifie par le besoin des Etat membres d'agir plus vite contre des opérations visant à réduire sensiblement l'impôt des sociétés à travers une planification fiscale agressive. Or, la Directive litigieuse vise l'impôt sur les revenus, qui inclut aussi l'impôt des personnes physiques et des personners morales.

Ces matières tombent sous l'application de la Directive DAC. Mais à la lumière de l'exigence d'une interprétation stricte imposée par l'article 5(3) TUE on ne peut pas

présumer que l'obligation de déclaration puisse s'appliquer automatiquement dans d'autres matières que l'impôt des sociétés. Il n'y a pas de texte explicite dans la Directive litigieuse.

71. L'article 26 (2) TFUE exige qu'une directive adoptée en exécution de l'article 115 TFUE ait une interférence directe avec le marché intérieur afin de lever des obstacles aux libertés fondamentales ou de remédier à la distorsion du marché intérieur²¹.

Les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 115 TFUE, pris ensembles, s'opposent à des mesures qui ont pour effet d'augmenter des formalités et les frais générés par une opération transfrontière entre Etat membres. La Directive DAC organise et conditionne la transmission des renseignements obtenus selon le droit national entre Etat membres. Le lien avec des opérations transfrontières est donc indirecte et n'impose pas de frais et complexité à des opérations transfrontières.

Cette Directive DAC organise aussi les demandes de renseignements aux administrés si le droit national ne permet pas d'obtenir ces renseignements autrement. Il s'agit d'interventions des autorités publiques proportionnées ayant des effets sans rapport direct avec la mise en place d'un dispositif transfrontière. La possibilité de solliciter des renseignements directement de l'administré est organisé dans le respect du contradictoire et de la subsidiarité. Ce sont des principes protégés par le droit primaire de l'Union européenne qui sont à observer pour pouvoir recourir à ces interventions dans la sphère privée de l'administré (cfr. supra, développements sous le point D.1).

72. Il en est tout autrement du régime instauré par la Directive litigieuse. Comme il a été exposé ci-avant sous le point D.1, le régime instauré par la Directive litigieuse ne peut justifier sa proportionnalité et sa subsidiarité à l'égard des articles 5 TUE et 115 TFUE et des articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE.

A supposer le régime que la Directive litigieuse instaure un régime conciliable avec ces normes de droit primaire de l'Union européenne, est-il alors proportionnel de ne pas le limiter à la matière de l'impôt des sociétés ? Tel est le cas de la Directive Anti-Abus. Les informations ainsi obtenues sont échangées automatiquement avec les autres Etats-membres sous le régime de la Directive DAC. La Directive litigieuse passe ainsi outre aux conditions qui protègent la sphère privée des administrés. Ces conditions sont le but utile des informations exigées et l'inaptitude des Etats membres à avoir accès à cette même information à travers leur propre législation nationale.

73. Les deux régimes de la Directive litigieuse et de la Directive Anti-Abus visent les montages qui peuvent justifier l'application de la clause générale anti-abus. Les deux directives visent en somme les mêmes opérations mais prévoient d'autres critères. Il a déjà été exposé sous le point D.1 qu'il est illogique de réserver une moindre protection des droits fondamentaux des administrés à l'égard des présomptions de risques d'évasion fiscale qu'à l'égard de présomptions d'abus. Un tel régime est manifestement disproportionné.

²¹ CJUE, arrêt du 13 juillet 1994, affaire C-350/92, Espagne c. le Conseil, ECLI:EU:C:1995:237, § 32 et CJUE, arrêt du 12 décembre 2006, affaire C-380/03, Allemagne c. le Conseil, ECLI:EU:C:2006:772, §. 37, cités par Daniel W. BLUM et Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law - Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 6, Journals IBFD.

Si un tel régime peut être autorisé en droit primaire de l'Union européenne, s'impose alors l'observation du principe général de droit à la protection des administrés contre des interventions arbitraires et disproportionnées des autorités publiques. Son champ d'application excessif doit se limiter à la matière la plus exposée à des planifications fiscales agressives au travers d'un dispositif transfrontière. C'est la conséquence que l'article 52 de la Charte impose :

« Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui. »

Cette limitation est d'autant plus équitable que les obligations de déclaration imposées aux administrés sont très complexes et onéreuses à observer. Le fait que la Directive litigieuse ne prévoit pas un seuil minimal en-dessous duquel il y a dispense de déclaration augmente son effet perturbateur par rapport aux libertés fondamentales et aux droits fondamentaux protégés par la Charte. Ceci est d'autant plus inéquitable en l'absence d'une norme qui impose de modérer les amendes administratives lourdes en fonction de l'ampleur de l'avantage fiscal envisagé. Seul le non-respect de l'obligation de déclaration ne semble pouvoir être pris en compte. Vu ce régime sévère et la motivation de son utilité pour adresser des pratiques licites qui ont pour effet de réduire sensiblement la perception d'impôt des sociétés, il est strictement proportionnée de limiter le champs d'application à cet impôt, à l'exclusion des autres impôts sur le revenu.

74. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne qui a pour vocation ou effet de s'appliquer dans d'autres matières que l'impôt des sociétés et le droit primaire de l'Union européenne qui impose d'observer des exigences de nécessité relève des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher le litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la conséquence logique pour la solution du litige est de savoir si la norme litigieuse qui a transposé la Directive litigieuse doit se limiter à l'impôt des sociétés.

75. Quant à la transposition faite dans les autres matières que l'impôt sur les revenus, il a été exposé que ni la Directive DAC, ni la Directive litigieuse n'imposent à la Belgique de la prévoir. Des effets contraignants sur l'exercice des libertés fondamentales et des droits fondamentaux protégés par la Charte et des effets disproportionnés par rapport au principe général de droit à la protection contre des interventions arbitraires ou disproportionnées par des autorités publiques dans la sphère privée des administrés sont ainsi apportés sans nécessité. Il y a lieu d'annuler les articles de la loi litigieuse qui organisent un tel régime dans des matières autres que l'impôt sur le revenu.

Ces normes de droit primaire de l'Union européenne sont, prises ensemble, également d'application directe dans la discussion sur la loi du 20 décembre 2019 sur les volets qui ne concernent pas l'impôt des revenus. Si la CJUE dit que ce régime n'est pas proportionnel en dehors de la matière de l'impôt des sociétés, la loi litigieuse ne peut pas l'instaurer. En

ce que la loi litigieuse vise des dispositifs transfrontières dans d'autres matières, ces dispositions doivent être annulées comme constituant une entrave à des libertés fondamentales du marché unique. Une même conséquence s'impose par rapport aux autres matières si la CJUE dit que la Directive litigieuse peut viser tous les impôts sur les revenus.

76. Il n'y a donc pas lieu d'analyser la proportionnalité de ces régimes instaurés par la loi litigieuse par rapport à la CEDH et la Constitution belge. L'incompatibilité avec les libertés fondamentales justifie à suffisance de droit l'annulation de la loi litigieuse dans ces autres matières.

Il ne revient d'ailleurs pas aux demandeurs de spéculer sur la justification éventuelle de l'application de ce régime à d'autres matières que l'impôt des sociétés. Il a été soulevé que l'exposé des motifs n'apporte pas de justification de la proportionnalité des effets permettant d'étendre ce régime conçu en matière d'impôts des sociétés à d'autres matières.

Un même régime qui porte entrave aux droits des administrés est ainsi créé sans justification à l'égard de personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes. Leurs situations sont objectivement différentes lorsque le dispositif transfrontière, dont l'obligation de déclaration est activée par des mêmes marqueurs, ne peut avoir pour effet de réduire sensiblement l'impôt des sociétés.

77. En dehors de la matière de l'impôt des sociétés il n'y a non plus une justification proportionnée pour les entraves à la sphère privée des justiciables. L'annulation s'impose des normes litigieuses qui transposent la Directive litigieuse dans d'autres matières que l'impôt des sociétés.

Sans justification proportionnée il y a violation des **articles 10, 11, 22, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, de l'**article 8 de la CEDH**, de l'**article 16(1) TFUE (sphère privée)** et les **articles 7, 8(1) et 20 de la Charte**. L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques forme également une expression de ce principe de la protection des administrés contre des immixtions arbitraires ou illégales dans leur vie privée.

La violation de la sphère privée est invoquée sous le point D.3.

Des marqueurs qui obligent de déclarer des dispositifs transfrontières soumettent des justiciables qui se trouvent dans des situations objectivement différentes à un traitement égal. Un contribuable en matière d'impôt des sociétés n'est pas dans la même situation qu'une personne qui doit payer p.ex. des droits de succession. Dans les autres matières que l'impôt des sociétés il n'y a pas d'élément pertinent pour retenir un risque d'évitement d'impôts par ces dispositifs, ni une stricte nécessité à imposer ces obligations de déclaration.

Ni la Directive litigieuse, ni la loi litigieuse ne motivent le risque d'une forte baisse des recettes ou d'une perturbation du marché unique dans ces autres matières. Une exigence minimale de motivation consiste dans la démonstration que les recettes de ces autres impôts sont dans une même mesure affectée par une planification fiscale agressive à travers des

dispositifs transfrontières.

78. Les exigences d'une interprétation stricte et proportionnée de l'article 5(4) TUE sont violées sans cette justification. Il y a une violation des libertés fondamentales en ce que des dispositifs transfrontières sont soumis à des formalités plus complexes et onéreuses.

Ces effets de la loi litigieuse et de la Directive litigieuse violent les articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE. En ce que la loi litigieuse ne peut pas avoir un tel effet à la lumière de l'article 115 TFUE, des transpositions dans d'autres matières sont illicites.

L'article 65 (2) TFUE autorise les Etats membres à organiser des procédures pour la notification des mouvements des capitaux à titre d'information pour les autorités. Mais en utilisant cette autorisation, les Etat membres ne peuvent discriminer ni instaurer des entraves cachées à la libre circulation des capitaux et des paiements (article 65(3) TFUE). Une charge administrative supplémentaire dans des matières qui ne sont pas concernées par une obligation de transposition peut être qualifiée d'entrave cachée instaurée par la norme nationale de cet Etat membre.

La loi litigieuse instaure des normes fiscales illicites. Il convient d'annuler ces dispositions au motif de violation des articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution et les articles 5(4) TUE et 115 TFUE.

A ces motifs, la Cour constitutionnelle est invitée à faire droit à la demande d'annulation des **articles 2 à 60** de la loi litigieuse dans d'autres matières que l'impôt des sociétés. Cette demande, formulée sous le point C pour des dispositions de la Constitution belge, est aussi motivée par la violation de **l'article 5(4) TUE** et les **articles 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE**.

D.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV de la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives.

79. Plus subsidiairement, si la Directive litigieuse est dite compatible avec les objectifs de l'Union européenne ou le droit primaire de l'Union européenne, se pose la question des présomptions instaurées dans les matières où elle est appelée à s'appliquer. Le régime de cascade de présomptions instauré pour désigner les dispositifs transfrontières qui doivent être obligatoirement déclarés par l'administré est-il proportionnel dans ces matières et même en matière de l'impôt sur les sociétés ?

Pour rappel, ces effets ont été soulevés sous le point III.D.3 :

- présumer dans cette matière fiscale la présence d'un risque d'évasion fiscale ou de pratique fiscale abusive sur la base d'une des critères (dits marqueurs) énumérés à l'annexe IV de la Directive litigieuse ;
- présumer en cascade que ce risque est le principal motif ou un des principaux motifs pour mettre en place le dispositif transfrontière ;

- justifier ainsi l'obligation de déclaration par l'administré de ce dispositif transfrontière.

80. Les marqueurs utilisent des critères qui ne sont pas conciliables avec l'exigence requise de mesures qui ont pour effet de porter atteinte aux libertés fondamentales organisées par les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE. Aux termes de son arrêt du 20 décembre 2017²² la CJUE a rappelé que des législations nationales qui souhaitent éviter des fraudes et des abus doivent réserver leur application à la présence d'un montage purement artificiel, qui est à démontrer au cas par cas (§ 60 à 62) :

« 60 La Cour a précisé que, pour qu'une législation nationale puisse être considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal (arrêt du 7 septembre 2017, Egiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 30 ainsi que jurisprudence citée).

61 Ainsi, une présomption générale de fraude et d'abus ne saurait justifier ni une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs d'une directive ni une mesure fiscale portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (arrêt du 7 septembre 2017, Egiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 31 et jurisprudence citée).

62 Pour vérifier si une opération poursuit un objectif de fraude et d'abus, les autorités nationales compétentes ne sauraient se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder à un examen individuel de l'ensemble de l'opération concernée.(..) »

L'identification des dispositions transfrontières, qui soit posent un risque d'évasion fiscale soit constituent une pratique fiscale abusive à la lumière de ces deux arrêts de la CJUE, ne peut donc être organisée à travers des présomptions générales. Les 'marqueurs' de la Directive litigieuse présument un risque et le présument en cascade. Ces marqueurs constituent des critères généraux prédéterminés sans rapport nécessaire avec des constats factuels en un lien logique avec des opérations purement artificielles.

81. La Directive litigieuse définit l'obligation de déclaration en fonction de la présence de marqueurs. Ces marqueurs utilisent des critères qui ne sont pas conciliables avec les exigences requises de mesures qui ont pour effet de porter atteinte aux droits fondamentaux protégés par la Charte dans ses articles 7, 8 (1), 47, 51 à 53. Il faut que les mesures adoptées qui empiètent sur la sphère privée par une obligation de déclaration puissent se justifier comme étant proportionnées et nécessaires.

Le but de pouvoir mieux identifier des planifications fiscales agressives au travers des obligations de déclaration imposées aux administrés doit être soumis à la double condition de la nécessité et de la proportionnalité pour recourir à la technique des marqueurs.

²² CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, ECLI:EU:C:2017:1009, § 60.

Sont visées par la Directive litigieuse les planifications qui sont fiscalement agressives et qui se caractérisent par la présence d'un avantage fiscal qui en constitue le principal objectif et qui ont un effet qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. Aux termes de son considérant n° 14, la Directive litigieuse se réfère aux opérations visées par la clause générale anti-abus de la Directive Anti-Abus.

82. La recommandation du 6 décembre 2012 de la Commission européenne sur la planification fiscale agressive²³ rappelle dans son considérant n° 1 que la planification fiscale est une pratique légitime.

Elle devient agressive lorsqu'elle consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. La persistance de ce type de situations peut conduire à des flux de capitaux et des mouvements de contribuables artificiels au sein du marché intérieur. Ces flux compromettent le bon fonctionnement du marché intérieur et érodent les assiettes fiscales des Etats membres (considérants n° 2 et 5).

83. Afin de retenir la présence d'un avantage fiscal qui est la conséquence d'une telle planification fiscale agressive, la Commission européenne compare le montant de l'impôt dû par le contribuable, compte tenu du montage ou de l'ensemble des montages, avec le montant dont le même contribuable serait redevable dans des circonstances identiques en l'absence du montage ou de l'ensemble de montages en question.

Des indices qui pourraient aboutir à un tel résultat étaient, selon cette recommandation de la Commission européenne :

- a) un montant n'est pas inclus dans la base d'imposition ;
- b) le contribuable bénéficie d'une déduction ;
- c) une perte fiscale est enregistrée ;
- d) aucune retenue à la source n'est due ;
- e) l'impôt étranger est compensé.

84. Le caractère artificiel du montage est présent en l'absence de réalité commerciale. Pour déterminer si un montage ou ensemble de montages est artificiel ou non, la Commission européenne suggérait les indices suivants :

- a) la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble ;
- b) le montage ou l'ensemble de montages est mis en œuvre d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de ce qui devrait être une conduite raisonnable des affaires ;
- c) le montage ou l'ensemble de montages contient des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler ;
- d) les opérations conclues sont de nature circulaire ;

²³ Commission européenne, *Recommandation de la Commission européenne du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806 final)

- e) le montage ou l'ensemble de montages donne lieu à un avantage fiscal considérable, mais cet avantage ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ou dans les flux de trésorerie de ce dernier ;
- f) le bénéfice escompté avant impôt est négligeable par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté.

Seuls les marqueurs qui sont l'indice d'un avantage fiscal qui peut constituer à la fois le fruit d'une planification fiscale agressive et d'un procédé artificiel répondent aux critères de proportionnalité que la CJUE a retenus aux termes de son arrêt du 16 mai 2017²⁴. Cet arrêt concernait la proportionnalité de la Directive DAC par rapport aux demandes de renseignements exigées des administrés sous l'angle de la Charte.

Il est important de rappeler que la Directive DAC vise contrer des fraudes et l'évasion fiscale alors que la Directive litigieuse se limite à l'évasion licite. Comment définir de façon proportionnée un champ d'application et des obligations plus sévères que la Directive DAC ?

Cette condition de proportionnalité de la CJEU concernait le droit de l'administré de contester l'utilité des renseignements demandés par rapport à sa situation fiscale. La CJEU qualifie cette utilité sous le critère de « vraisemblablement pertinents ». A la lumière de ce qui précède il y a lieu de qualifier cette pertinence par rapport à l'absence d'une réalité économique qui peut ouvrir le droit à un avantage fiscal.

Des obligations de déclaration activées par des marqueurs qui ne peuvent pas être contestés par l'administré par rapport à ces critères de pertinence violent à tout le moins le principe général de droit à la protection contre des interventions arbitraires ou disproportionnées des autorités publiques dans la sphère privée des administrés (cfr. l'arrêt du 17 mai 2017 CJEU précité).

La Commission européenne a ciblé des situations précises, claires et pertinentes pour qualifier des indices de montages à caractère artificiel. Des marqueurs doivent répondre aux mêmes exigences pour être pertinents et doivent donc être incompatibles avec des situations qui résultent habituellement d'une présence économique réelle dans l'autre Etat membre. L'article 52 de la Charte, qui exige le respect de la double condition de proportionnalité et de nécessité, ne peut admettre que l'obligation de déclaration soit activée sur la base d'autres marqueurs. Cette observation est faite sous toute réserve quelconque et sans reconnaissance préjudiciable par rapport aux autres arguments soulevés.

Elle est faite dans l'hypothèse où la Directive litigieuse peut recevoir application sous l'angle des exigences de subsidiarité et de nécessité en application de l'article 5 TUE et des libertés fondamentales protégées par le TFUE. Dans ce cas hypothétique de compatibilité avec le TFUE, il y a lieu de procéder, à travers l'article 6 TUE, à l'examen de la proportionnalité par rapport aux droits fondamentaux protégés par la Charte.

²⁴ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*.

85. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne (articles 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE combinés avec l'article 2 TUE et l'article 16(1) TFUE et les articles 7, 8 (1), 20 et 52 de la Charte combinés avec l'article 6 TUE) relève des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la conséquence logique pour la solution du litige est à déterminer.

Il est suggéré d'inviter la CJUE à préciser si et dans quelle mesure des marqueurs peuvent encore être admis et selon quels critères. Les critères suggérés sont des faits qui sont pertinents pour conclure à la présence dans un dispositif transfrontière d'un avantage fiscal né d'une planification fiscale agressive et d'un volet artificiel, ce par référence à la recommandation de la Commission européenne du 6 décembre 2012.

86. Ces effets violent la sphère privée du justiciable et les normes qui la protègent : les **articles 10, 11, 22 et 29 de la Constitution**, combinés avec les **articles 6 TUE, 16(1) TFUE et 7, 8 (1), 20, 52 de la Charte**, l'**article 8 de la CEDH** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

Ces effets de la loi litigieuse et de la Directive litigieuse violent les **articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE**. En ce que la loi litigieuse ne peut pas avoir un tel effet à la lumière de l'**article 115 TFUE**, des transpositions dans d'autres matières sont illicites.

L'article 65 (2) TFUE autorise les Etats membres à organiser des procédures pour la notification des mouvements des capitaux à titre d'information pour les autorités. Mais en utilisant cette autorisation, les Etats membres ne peuvent discriminer ni instaurer des entraves cachées à la libre circulation des capitaux et des paiements (**article 65(3) TFUE**). Une charge administrative supplémentaire peut être qualifiée d'entrave cachée instaurée par la Directive litigieuse en matière d'impôts des sociétés et par la loi litigieuse dans les autres matières.

La loi litigieuse instaure des normes fiscales illicites. Il convient d'annuler ces dispositions au motif de violation des articles 10, 11, 22, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution, combinées avec les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE, les articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE, les articles 7, 8(1), 20 et 53 de la Charte, l'article 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

D.4 Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la directive litigieuse qui ne peuvent être réfutés par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché.

87. L'annexe IV de la Directive litigieuse autorise ou exclut selon les catégories de marqueurs le droit de l'administré de réfuter les présomptions activées par des marqueurs. Cette réfutation comprend le droit de justifier l'absence de déclaration du dispositif transfrontière par la présence d'un objectif principal autre que fiscal pour activer

l'obligation de déclaration ou par la réalité économique du dispositif transfrontière.

Ni la Directive litigieuse, ni son annexe n'organisent ailleurs le droit de l'administré de contester la présomption activée par cette deuxième catégorie de marqueurs d'une éventuelle planification fiscale agressive comme cause du dispositif transfrontière. Ces marqueurs ont ainsi l'effet d'une présomption irréfragable qu'un avantage fiscal était l'objet principal ou l'un des objectifs principaux du dispositif transfrontière.

88. L'article 65 (3) TFUE s'oppose à des normes qui instaurent des présomptions irréfragables lorsque le dispositif transfrontière a une présence réelle sur les deux territoires des États membres. Aussi, l'arrêt du 20 décembre 2017²⁵ précité de la CJUE a rappelé la nécessité d'un aspect artificiel afin de pouvoir instaurer des mesures qui présument un certain effet.

Dans son arrêt du 16 mai 2017²⁶, la CJUE rappelle que la protection effective contre des interventions arbitraires ou disproportionnées des autorités publiques dans la sphère privée réquiert le droit de l'administré de contester la « vraisemblance pertinente » des renseignements qui lui sont demandés pour établir sa situation fiscale en application de la Directive DAC et dont l'absence de réponse de sa part l'expose à une amende.

La sphère privée est protégée par l'article 8 de la CEDH et les droits de la défense protégés par l'article 6 de la CEDH : cette même protection est organisée par les articles 16 (1) TFUE et les articles 7, 8(1), 20, 47 et 52 de la Charte, combinée avec les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

89. Par son arrêt du 6 octobre 2020²⁷, la CJEU confirme qu'en cas d'obligation juridique pour un tiers de communiquer des informations concernant un contribuable, au risque de se voir infliger une sanction en cas de non-respect d'une telle obligation juridique, que :

- premièrement, une telle norme doit être claire et précise (§ 98),
- deuxièmement, le contenu essentiel du droit à un recours effectif, il doit être possible d'invoquer le caractère arbitraire ou disproportionné de cette obligation (§§ 68 et 99 (a-contrario)),
- troisièmement, cette législation est nécessaire et proportionnelle par rapport à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union (§ 103).

En ce que la preuve contraire par l'intermédiaire du caractère arbitraire du marqueur dans les circonstances propres à ce dispositif n'est pas autorisée pour justifier l'absence de déclaration du dispositif transfrontière :

- la sphère privée de ces intermédiaires est violée de façon disproportionnée à la lumière des articles, 7, 8, 47 et 52 de la Charte,
- et des obligations naissent du fait de l'exercice des libertés fondamentales à

²⁵ CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, ECLI:EU:C:2017:1009, § 60.

²⁶ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berhoz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*.

²⁷ CJEU, arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *Etat luxembourgeois c. A e.a.* : motivation quant à la troisième question

travers les dispositifs transfrontières.

En absence d'une justification proportionnée, il y également violation des articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE. En ce que la loi litigieuse ne peut pas avoir un tel effet à la lumière de l'article 115 TFUE, des transpositions dans d'autres matières sont illicites.

L'article 65 (2) TFUE autorise les Etats membres à organiser des procédures pour la notification des mouvements de capitaux à titre d'information pour les autorités. Mais en utilisant cette autorisation, les Etat membres ne peuvent discriminer ni instaurer des entraves cachées à la libre circulation des capitaux et des paiements (article 65(3) TFUE). Une charge administrative supplémentaire peut être qualifiée d'entrave cachée.

La loi litigieuse instaure des normes fiscales illicites. Il convient d'annuler ces dispositions au motif de violation des **articles 10, 11, 22, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE**, les **articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE**, les **articles 7, 8(1), 20, 47, 52 et 53 de la Charte**, l'**article 8 de la CEDH** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

90. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relève des prérogatives de la Cour de justice de l'Union européenne.

Pour ces motifs, la question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer la réponse à cette question affirmative, doit-il toujours être permis à l'administré de justifier son absence de déclaration du dispositif transfrontière par l'absence d'un but fiscal principal qui est le fruit d'une planification fiscale agressive ou par la présence d'une réalité économique ?

E à G. Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge.

91. Aux termes du point III.E à G, il a été soulevé que les normes transposées sous peine d'amendes fiscales doivent répondre aux exigences de la Charte par rapport à des sanctions pénales, sans offrir une protection moindre que celle qu'offre la CEDH.

Les normes insérées par la loi litigieuse sous peine d'amendes fiscales doivent répondre aux mêmes exigences que les sanctions pénales selon les critères des articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution belge combinés avec les articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH.

A part les ambiguïtés critiqués dans la présente partie, il y a également lieu d'observer un manquement aux exigences de normes claires et précises par rapport à notamment les notions des dispositifs commercialisables (articles 3, al. 1^{er}, 6^o ; 20, al. 1^{er}, 6^o ; 35, al. 1^{er}, 6^o et 49, al. 1^{er}, 6^o de la Loi) et d'entreprises associées (article 17 de la loi litigieuse), ou

de la notion de ‘participants’ et de ‘rôle actif’²⁸. Afin de limiter l’ampleur de la présente requête, les demandeurs se sont limités à critiquer ci-après trois de ces normes qui posent problème.

E. La définition de la Directive litigieuse pour la deuxième catégorie d’intermédiaires.

92. La loi litigieuse a repris textuellement la définition utilisée par la Directive litigieuse pour la deuxième catégorie d’intermédiaires :

« On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l’expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu’elle s’est engagée à fournir, directement ou par l’intermédiaire d’autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l’organisation d’un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu’elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu’elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière. »

Et :

« Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l’article 3, point 21), deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du où ils ont fourni, directement ou par l’intermédiaire d’autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils. »

Il est reproché à cette définition de ne pas observer les critères d’une norme claire et précise permettant à une personne de déterminer si elle est un intermédiaire de la deuxième catégorie ou pas.

Il est aussi reproché qu’une telle personne, même si elle savait qu’elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, ne peut pas raisonnablement être présumée de ce seul fait être en mesure de remplir une déclaration valable. Une déclaration valable doit contenir les informations suivantes exigées par la Directive litigieuse :

« 14. Les informations qui doivent être communiquées par l’autorité compétente d’un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

a) l’identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur

²⁸ J. Malherbe, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières – Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1-2, p. 29-40

- date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;*
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;*
 - c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;*
 - d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;*
 - e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;*
 - f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;*
 - g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;*
 - h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée. »*

A défaut d'une déclaration valable et complète, cette personne est passible de sanctions sous forme d'amendes fiscales à caractère dissuasif.

93. La Directive litigieuse transgresse ainsi le principe de sécurité juridique qui vaut aussi en dehors de la sphère pénale (p.ex. en matière fiscale CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, RPO, ECLI:EU:C:2017:174, § 59) :

« Le principe de sécurité juridique, sous-jacent audit objectif, exige qu'une réglementation de l'Union permette aux intéressés de connaître sans ambiguïté l'étendue de leurs droits et de leurs obligations afin que ceux-ci soient en mesure de prendre leurs dispositions en connaissance de cause (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2010, Commission/Royaume-Uni, C-582/08, EU:C:2010:429, point 49 et jurisprudence citée). »

Il est évident qu'en présence de normes sanctionnées par des peines qui veulent être dissuasives, cette obligation de normes non ambiguës est encore renforcée.

94. Lorsque le projet de Directive a été présenté au Conseil européen, le document de travail COM (2017) 335 final du 21 juin 2017 définissait les deux catégories d'intermédiaires comme suit :

« toute personne qui assume la responsabilité vis-à-vis du contribuable de la conception, de la commercialisation, de l'organisation ou de la gestion de la mise en œuvre des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou d'une série de tels dispositifs, dans le cadre d'une prestation de services dans le domaine fiscal.

On entend également par "intermédiaire" toute personne qui s'engage à fournir,

directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles elle est liée, une aide matérielle, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. »

Ce sont des définitions beaucoup moins ambiguës que celles reprises aux termes de la Directive litigieuse. La première catégorie d'intermédiaires se trouvent être dans une relation contractuelle avec le contribuable à qui ils doivent une prestation bien définie. Ils assument contractuellement la responsabilité de fournir le dispositif transfrontière.

Cette relation contractuelle tendant à prêter ce service bien défini met cette catégorie d'intermédiaires raisonnablement en position d'exiger du contribuable concerné la transmission de toute l'information nécessaire. Ainsi, cet intermédiaire dispose de toute l'information pour évaluer s'il y a obligation de déclarer un dispositif transfrontière et de la possibilité d'accomplir son obligation de déclaration en y incluant tous les renseignements exigés par la Directive litigieuse. A supposer l'obligation de déclaration licite, il peut par conséquent être proportionné de pénaliser le non-respect dans son chef de cette obligation.

Il en est tout autrement de l'intermédiaire de la deuxième catégorie qui a visiblement un rapport d'auxiliaire ou d'accessoire, voire même de simple conseil, sans prestation d'un service bien défini envers le contribuable. Il y a un lien contractuel beaucoup plus flou hors indices de liens contractuels entre le contribuable concerné et cet intermédiaire de deuxième catégorie.

Comment peut-on raisonnablement demander à cette deuxième catégorie d'intermédiaires d'avoir accès aux mêmes informations que la première catégorie d'intermédiaires ? Comment exigera-t-il de savoir/saura-t-il si une obligation de déclaration est activée ou pas ? Il peut non plus raisonnablement être en position de connaître toutes les données nécessaires pour remplir l'obligation de déclaration du dispositif transfrontière.

95. Il est précisé à la page 13 du document COM (2017) 335 final du 21 juin 2017 que sont visés ceux qui conçoivent, vendent et utilisent de telles formes de planifications fiscales agressives (des promoteurs). Un autre document de travail de la Commission européenne (SWD (2017) 236 du 21 juin 2017) reflète l'analyse faite par l'équipe de la Commission européenne qui a préparé le projet de directive soumise au Conseil européen. Il y est précisé sous le point 7.1.1 (p. 37) qu'un intermédiaire devrait se comprendre de par son activité de conseil en matière fiscale et non pas de par sa profession. Aux pages 18 à 22 sont décrits des services de mise en place et de gestion pour le contribuable de dispositifs transfrontières comme des fiduciaires ou des trusts. A la page 30 figurent des exemples illustrant l'obligation de déclaration ; dans les trois exemples il n'est fait référence à des intermédiaires de la deuxième catégorie que lorsque l'intermédiaire de la première catégorie est établi en dehors de l'Union européenne et fait appel à des prestataires de services dans l'État membre concerné.

Ceci permet de mieux situer le but recherché par la définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires aux termes du projet de directive. Il s'agit de professionnels qui

fournissent des services au sein de leur pays à un contribuable alors qu'ils sont eux-mêmes en lien de collaboration avec un intermédiaire qui conçoit, vend ou gère des dispositifs transfrontières à des contribuables.

C'est ce que conclut le document de travail en son point 7.1.1 (traduction libre) par rapport à des personnes visées comme des intermédiaires : « quiconque est impliqué dans la conception, la promotion et distribution des dispositifs qui sont potentiellement des planifications fiscales agressives ». On visait donc des personnes impliquées. On est logiquement impliqué lorsque le service fourni est de nature assez spécifique et l'intervention assez indispensable pour mettre en place le dispositif. On peut raisonnablement présumer que de telles personnes ont un accès aux informations nécessaires pour les besoins d'une déclaration valable.

Un tel accès ne peut donc être présumé en dehors d'une convention conclue à une fin spécifique entre l'intermédiaire de cette deuxième catégorie et l'intermédiaire de la première catégorie pour l'assister dans la mise en place du dispositif. Par leur lien de collaboration ces personnes peuvent exiger tous les renseignements nécessaires. A défaut de la fourniture de renseignements, ils peuvent décider de cesser ou de suspendre leurs interventions pour ne pas encourir de peines dissuasives. Sous cet angle, il y a une base de discussion sur un soupçon de proportionnalité entre la peine et le non-respect de l'obligation de déclaration par ces personnes.

Ce n'est pourtant pas ce qui résulte de la définition utilisée dans le projet de directive présenté au Conseil européen. Cette définition est beaucoup trop large dans son champ d'application car il y est fait abstraction du lien de collaboration avec un intermédiaire de la première catégorie. Le critère d'implication est tout à fait dilué. Un simple conseil pointu sur un point précis peut selon le libellé de la Directive litigieuse entraîner l'obligation de déclaration, alors que l'intermédiaire n'est peut-être aucunement en position de pouvoir exiger de connaître et de vérifier tous les aspects de l'opération pour remplir valablement cette obligation.

96. La Directive litigieuse adoptée est encore plus nébuleuse en ce que sa définition semble décrire en finale un élément moral : " savoir ou devoir savoir que ". Ce sont des termes qu'on retrouve assez souvent en matière pénale alors qu'on se trouve en présence de conseils et prestations licites. Certes, elle prévoit en retour la possibilité de prouver qu'on ne savait pas. Cela ressemble à la preuve d'un fait négatif, ce qui ne peut être admis comme étant proportionné pour échapper à une peine.

Il est plus important de soulever que cette définition n'est pas proportionnée par rapport à l'information à laquelle on peut présumer qu'une telle personne peut raisonnablement avoir accès pour accomplir les obligations d'information lui incombant. L'accès raisonnable et effectif à ces informations est le seul lien proportionné permettant de justifier une peine. Il faut pour un tel accès effectif aux informations que l'intermédiaire de la deuxième catégorie se soit engagé à fournir des prestations 'critiques' pour que l'intermédiaire de première catégorie puisse remplir à son tour ses obligations envers le contribuable concerné de fournir le dispositif transfrontière.

Une prestation est critique lorsqu'elle peut être considérée comme indispensable. Elle satisfait alors au critère d'implication au dispositif. Ce lien est pourtant entièrement absent dans la définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires. La solution pratique que l'intermédiaire est dispensée d'une recherche active ne fait qu'augmenter l'insécurité juridique pour les concernés à la lumière des sanctions dissuasives. Il n'est donc pas proportionné d'imposer une obligation de déclaration à cette deuxième catégorie d'intermédiaires ni de les sanctionner. Ce en absence de normes claires et précises.

97. L'inverse résulterait dans le traitement identique de deux catégories de personnes qui se trouvent dans des situations qui sont objectivement différentes. Aux termes de son arrêt du 7 mars 2017, la CJUE²⁹ rappelait que :

« Selon une jurisprudence constante de la Cour, les éléments qui distinguent différentes situations, ainsi que leur caractère éventuellement comparable, doivent être déterminés et appréciés à la lumière de l'objet et du but poursuivi par les dispositions en cause, étant entendu qu'il doit être tenu compte, à cet effet, des principes et des objectifs du domaine en cause (voir, en ce sens, arrêt du 16 décembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, point 26 ainsi que jurisprudence citée). »

A la lumière des travaux préparatoires de la Directive litigieuse on peut comprendre ce qui lie les deux catégories d'intermédiaires : leur implication dans la conception, la promotion et la distribution de dispositifs qui sont potentiellement des planifications fiscales agressives. Les intermédiaires de première catégorie (les promoteurs) doivent les livrer au contribuable concerné. Les intermédiaires de deuxième catégorie assistent les intermédiaires de première catégorie à cette fin par des prestations similaires. Des personnes qui ne se livrent pas à des prestations similaires sont 'non impliquées' pour l'application de la Directive litigieuse selon ces travaux préparatoires car elles ne peuvent être raisonnablement présumées avoir eu le même accès aux informations qu'un promoteur.

Dans la mesure où un intermédiaire, selon la définition donnée par la Directive litigieuse n'entre ni dans l'une ni dans l'autre des précédentes catégories mais est qualifié néanmoins selon le libellé de la Directive litigieuse, une toute autre catégorie de personnes est soumise à la même obligation de déclaration alors que ces personnes ne peuvent pas raisonnablement être présumées avoir accès aux mêmes informations ou même savoir quand leur obligation de déclaration prend cours (voir le point F ci-après).

98. L'arrêt du 7 mars 2017 de la CJUE³⁰ donne comme critère de justification :

« un objectif légalement admissible poursuivi par la mesure ayant pour effet d'instaurer une telle différence et qu'elle est proportionnée à cet objectif (voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, point 77, et du 22 mai 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, point 43) »

²⁹ CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, RPO, ECLI:EU:C:2017:174, § 42

³⁰ CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, RPO, ECLI:EU:C:2017:174, § 53

En l'occurrence, il n'y a pas d'objectif légalement admissible pour que des prestataires de services soient tenus, sous la menace des peines dissuasives, de faire ce qui peut leur être impossible. Seuls les prestataires de services ayant un lien assez étroit et privilégié avec le promoteur peuvent être assimilés au promoteur pour être tenus de remplir des obligations identiques.

La Directive litigieuse viole ainsi par ses articles 1^{er} 1 b), 1^{er} 2) et 1^{er} 6) combinés les articles **20, 48 (1), 49 et 51 et 52 de la Charte**. L'article 6 TUE donne effet du droit primaire de l'Union européenne.

Ce conflit soulevé entre la Directive litigieuse et le droit primaire de l'Union européenne doit être tranché. La réponse à cette question est donc nécessaire pour régler le présent litige.

Pour ces motifs, il est demandé de poser à la CJUE la deuxième question préjudicielle reprise au dispositif. En cas de réponse affirmative, il ne peut être donné application aux articles **3, 4^o deuxième alinéa et 5, premier alinéa** de la loi litigieuse qui élargit la notion d'intermédiaire à une deuxième catégorie d'intermédiaires trop peu précisée. A tout le moins, il y a lieu d'écarter toute sanction dans leur chef.

99. Accessoirement, mais ceci concerne des arguments à développer devant la CJUE, les demandeurs soulèvent qu'une interprétation large de la notion d'intermédiaire est de nature à entraver le bon fonctionnement de la Directive litigieuse elle-même.

En cas de multitude d'intermédiaires il est nécessaire que chaque intermédiaire puisse connaître les autres intermédiaires afin de savoir s'ils ont notifié le dispositif transfrontière. Inversement, ils ont besoin de cette même information afin de pouvoir notifier aux autres intermédiaires leur éventuelle déclaration. Un lien contractuel commun est à cette fin indispensable. Dans l'interprétation des demandeurs, ce lien contractuel commun est présent, soit par le promoteur, soit par le client. Dans les libellés de la Directive litigieuse et de la loi litigieuse, rien n'empêche de sanctionner un intermédiaire 'en cascade' qui n'intervient que de façon accessoire. Dès qu'il présume qu'il y a un risque que ses services peuvent servir une éventuelle planification fiscale agressive à travers le dispositif transfrontière, il doit alors déclarer sans avoir nécessairement toutes les informations à cette fin. Si sa déclaration est incomplète, il sera sanctionné.

On est alors très loin de la sécurité juridique. De plus, dans un tel contexte, les prestataires de services transfrontières hésiteront à fournir le service tant que le client n'a pas fourni mille et une explications et documents au préalable pour déterminer s'il y a obligation de déclaration. On retrouve ici les arguments exposés sous le point D en matière des marqueurs trop larges pour désigner des dispositifs transfrontières. Un effet similaire d'entrave se produit sur les libertés fondamentales par l'effet des définitions qui vont plus loin que nécessaire par rapport au but poursuivi. Sous cet angle, il y a violation de l'article 5 TUE, les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 115 TFUE par cette définition excessivement large de la deuxième catégorie d'intermédiaires.

100. En ce qui concerne les matières autres que l'impôt des sociétés, les articles **20, 4^o deuxième alinéa et 22, premier alinéa, 35, 4^o alinéa et 37, premier alinéa, 49, 4^o deuxième alinéa et 51, premier alinéa** de la loi litigieuse et le cas échéant les articles **3, 4^o deuxième alinéa et 5, premier alinéa** prévoient des obligations et sanctions similaires. Les travaux parlementaires belges sont très clairs sur le but recherché par cette définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires (Doc. Parl, Chambre, séance 2019 – 2024, Exposé des Motifs, Doc n° 55/0791-001, p. 9 – 10). :

« La notion “d’intermédiaire” est définie de façon large afin d’obliger, toute personne physique ou morale qui, d’une manière ou d’une autre, conçoit, propose, met en place un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre, de mentionner ce dispositif à l’autorité nationale compétente. Les intermédiaires sont aussi ceux qui fournissent de l’aide ou des conseils aux contribuables (..) »

Tout lien d'implication est écarté ; tout un chacun qui touche de loin ou de près à un dispositif transfrontière s'expose à des sanctions dissuasives s'il a le malheur de contracter avec un contribuable concerné par un dispositif transfrontière.

Par contre, certains intermédiaires ne sont pas visés selon l'exposé des motifs :

« Toutefois, un intermédiaire qui, par exemple, traite uniquement une facture à des fins comptables, sans s'impliquer davantage dans un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ne peut être considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration. S'agissant de la conception, de l'offre, de la mise en place, de la mise à disposition ou de la gestion de la mise en œuvre, on ne vise pas ici les considérations générales ni les analyses de risque, telle que, par exemple, la simple exécution d'une due diligence en cas d'un rachat. »

On retrouve ici le critère d'une implication réduite qui ne transpire nullement des dispositions légales. Il semble viser des prestations non critiques ou spécifiques par rapport à des dispositifs transfrontières.

Ces précisions rejoignent l'interprétation des demandeurs formant des exigences minimales de proportionnalité par rapport au but recherché par la Directive litigieuse en visant cette deuxième catégorie d'intermédiaires. Il n'empêche que des normes qui veulent voir leur respect imposé par des peines doivent répondre aux exigences de la sécurité juridique à travers des normes claires et précises. Pas par des rectificatifs dans des travaux préparatoires.

101. Le principe de sécurité juridique ne souffre pas d'exception selon qu'il se fonde sur la Charte ou sur les articles 6.2 et 7 CEDH. La CEDH considère³¹ que :

« Le justiciable doit pouvoir savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente, au

³¹ CEDH, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme. Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines*. Mis à jour au 31 août 2019, p. 12-13.

besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux et le cas échéant après avoir recouru à des conseils éclairés, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale et quelle peine il encourt de ce chef (Cantoni c. France, § 29 ; Kafkaris c. Chypre [GC], § 140 ; Del Río Prada c. Espagne [GC], § 79). La notion de « conseils éclairés » renvoie à la possibilité de bénéficier des conseils d'un avocat (Chauvy et autres c. France (déc.)) ou d'un juriste (Jorgic c. Allemagne, § 113).

Il en résulte qu'une « peine » au sens de l'article 7 ne se conçoit en principe qu'à la condition qu'un élément de responsabilité personnelle dans le chef de l'auteur de l'infraction ait été établi. Il a, en effet, corrélation entre le degré de prévisibilité d'une norme pénale et le degré de responsabilité personnelle de l'auteur de l'infraction. Aussi l'article 7 exige, pour punir, un lien de nature intellectuelle permettant précisément de déceler un élément de responsabilité dans la conduite de l'auteur matériel de l'infraction (G.I.E.M. S.R.L. et autres c. Italie (fond) [GC], § 242 et § 246). Il peut toutefois exister certaines formes de responsabilité objective opérant à travers des présomptions de responsabilité, à condition que celles-ci respectent la Convention, et notamment l'article 6 § 2 (ibidem, § 243).»

102. Aux termes de son arrêt du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel français (arrêt n° 2013-685) a sanctionné une loi française qui imposait aux avocats français des obligations de déclaration de schémas d'optimisation fiscale. Ces normes, qui instaurent des peines, manquaient de clarté et de précision pour pouvoir justifier ces peines. Comme normes vagues, elles violaient le principe de la sécurité juridique et l'exigence de normes claires en matière pénale car disproportionnées pour être imposées à des professions comme celles des avocats ou de conseils fiscaux.

Le même constat s'impose en l'espèce, non seulement par rapport aux phases des dispositifs transfrontières (cfr. infra sous le point F) mais également quant à la notion même de la personne tenue à une telle obligation de déclaration.

Les dispositions légales critiquées ne permettent pas à tous les justiciables à qui elles peuvent s'appliquer de connaître sans ambiguïté l'étendue de leurs droits et de leurs obligations. Ces personnes ne sont pas en mesure de prendre leurs décisions en connaissance de cause.

Les articles 20, 4° deuxième alinéa et 22, premier alinéa, 35, 4° alinéa et 37, premier alinéa et 49, 4° deuxième alinéa et 51, premier alinéa de la loi litigieuse, et pour autant que les articles 3, 4° alinéa et 5, premier alinéa visent d'autres impôts que l'impôt des sociétés selon l'interprétation à recevoir de la CJUE à la première question préjudicielle, doivent être annulés pour violation des articles 20, 47, 48(1), 49, 51 et 52 de la Charte, des articles 6.1, 6.2, et 7 de la CEDH, combinés avec les articles 10, 11, 12, 14, 170 § 2 et 172 de la Constitution. A tout le moins, leur non-respect ne peut être sanctionné envers des personnes non impliquées par des prestations critiques à la fourniture d'un dispositif transfrontière.

F. La définition de la Directive litigieuse pour chaque phase du dispositif transfrontière.

103. L'obligation de déclaration qui est activée par chaque phase d'un dispositif

transfrontière peut faire l'objet des mêmes critiques et arguments en ce qui concerne la définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires.

Ces définitions ne sont pas assez claires pour identifier un point précis dans le temps qui marque sans ambiguïté le point de départ du délai de déclaration de chaque phase.

En ce qui concerne les intermédiaires, et en particulier les intermédiaires de la deuxième catégorie, il peut en outre être invoqué que l'obligation de déclaration peut être activée par un agissement d'autrui dont ils n'ont pas forcément connaissance.

104. Une définition qui respecte les principes de la sécurité juridique et l'exigence de normes claires en matière pénale doit à tout le moins prévoir un point précis dans le temps. Ce point doit être activé par un agissement de la personne même qui est par la suite tenue de déclarer dans les 30 jours cette phase du dispositif transfrontière.

Toute définition qui ne respecte pas ces critères en imposant des obligations sanctionnées aux administrés, viole par manque de proportionnalité :

- En ce qui concerne le droit primaire de l'Union européenne pour la transposition en matière d'impôt des sociétés par la loi litigieuse : les **articles 20, 48 (1), 49 à 52 de la Charte**, combinés avec l'article 6 TUE.

105. Par rapport aux arguments développés sous le point E ci-avant, l'article 50 de la Charte est également de nature à pouvoir s'opposer à l'obligation de déclarer chaque phase d'un dispositif transfrontière et à l'application d'une sanction de nature dissuasive qui peut ainsi s'appliquer quatre fois par dispositif transfrontière.

De plus, il est à prévoir que les États membres considèreront que chaque omission de déclaration pourra engendrer une peine plus lourde en raison de l'omission de déclaration de la phase précédente.

Il y a alors double, voir triple sanction pour une même infraction (si on considère l'unité d'intention pour les quatre phases d'un seul dispositif), prohibée par l'article 50 de la Charte. Existe-il une justification proportionnelle à un tel effet ?

Comment justifier une quadruple obligation de déclaration qui entrave par sa complexité et ses coûts l'exercice des libertés fondamentales organisées par les articles 49, 56, 63 TFUE ? Quelle est son utilité pour supprimer des entraves ou promouvoir le marché unique, comme exigé par les articles 26(2) et 115 TFUE ?

106. La CJUE doit être saisie du conflit soulevé entre le libellé de la Directive litigieuse et les articles de la Charte dont la violation est invoquée. La réponse à ce conflit est nécessaire pour pouvoir trancher le présent litige. Il y a lieu de poser la deuxième question préjudicielle, en son deuxième cas visé, à la CJUE.

Comme la CJUE sera le cas échéant saisie d'autres articles de la Charte, elle peut également

être invitée à se prononcer sur la question de proportionnalité par rapport à l'article 50 de la Charte. En cas de réponse affirmative, une application proportionnée peut éventuellement se motiver par l'exigence :

- d'un agissement propre de l'intermédiaire ou du contribuable concerné dont il devait raisonnablement pouvoir déduire qu'à cette date une obligation de déclaration pour cette phase était née en raison de ses agissements,
- que la peine soit proportionnée par rapport aux faits propres à la cause, dont l'intervalle court entre des phases successives d'un même dispositif transfrontière. Elles sont alors à considérer comme une seule obligation de déclaration pour l'application d'une peine de nature dissuasive.

Une telle interprétation serait proportionnée aux considérations suivantes émises par la CEDH³² :

« Il en résulte qu'une « peine » au sens de l'article 7 ne se conçoit en principe qu'à la condition qu'un élément de responsabilité personnelle dans le chef de l'auteur de l'infraction ait été établi. Il a, en effet, corrélation entre le degré de prévisibilité d'une norme pénale et le degré de responsabilité personnelle de l'auteur de l'infraction. Aussi l'article 7 exige, pour punir, un lien de nature intellectuelle permettant précisément de déceler un élément de responsabilité dans la conduite de l'auteur matériel de l'infraction (G.I.E.M. S.R.L. et autres c. Italie (fond) [GC], § 242 et § 246). Il peut toutefois exister certaines formes de responsabilité objective opérant à travers des présomptions de responsabilité, à condition que celles-ci respectent la Convention, et notamment l'article 6 § 2 (ibidem, § 243). »

La Directive litigieuse viole ainsi par ses articles 1^{er} 1 b), 1^{er} 1,2) et 1^{er} 1,6) combinés les articles 20, 48 (1), 49 à 52 de la Charte. L'article 6 TUE donne à ces articles l'effet du droit primaire de l'Union européenne. Ce conflit soulevé entre la Directive litigieuse et le droit primaire de l'Union européenne doit être tranché. La réponse à cette question est donc nécessaire pour régler le présent litige. Pour ces motifs, il est demandé de poser à la CJUE la deuxième question préjudicielle reprise au dispositif. En cas de réponse affirmative, il ne peut être donné application aux **articles 5, premier alinéa et 10 § 2** de la loi litigieuse qui imposent une obligation sanctionnée de déclaration à chaque phase d'un dispositif transfrontière, ce sous réserve d'une éventuelle interprétation par la CJUE quant à une application proportionnée de l'obligation de sanction.

- En ce qui concerne la CEDH et la Constitution belge :

107. A nouveau, l'exposé de motifs contient des passages qui cherchent à donner une application plus proportionnée au libellé de la loi litigieuse (Doc. Parl, Chambre, séance 2019 – 2024, Exposé des Motifs, Doc n° 55/0791-001, p. 15 – 16) :

« Le devoir d'information est applicable à chaque intermédiaire et à chaque dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dont l'intermédiaire a la

³² CEDH, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme. Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines*. Mis à jour au 31 août 2019, p. 13.

connaissance, la détention ou le contrôle. Toutefois, un intermédiaire n'a pas d'obligation de recherche active. (...) Toutefois, un conseiller qui donne un "second avis" sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, tel que soumis pour avis, sans que ce second avis ne suggère ou ne modifie le dispositif susmentionné, ne sera pas considéré comme un intermédiaire sur base de ce "second avis". Ceci parce que ce consultant ne répond en aucun cas à la définition d'un intermédiaire telle que celle prévue par la directive puisqu'il n'a pas conçu, offert, mis en place, mis à disposition pour la mise en œuvre ni géré l'implémentation. Après tout, le dispositif susmentionné existait déjà. Si le consultant apporte, de quelque manière que ce soit, une contribution, une modification ou une suggestion en ce qui concerne le dispositif existant, alors il s'agit bien d'un intermédiaire soumis à une obligation de déclaration.

L'obligation de déclaration s'applique également lorsque l'intermédiaire fournit une aide une assistance ou un conseil, que ce soit directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes.»

Cette technique législative consistant à dire dans l'exposé de motifs le contraire de ce que laisse entendre le libellé de la loi ne peut pallier les manquements soulevés par rapport aux principes de sécurité juridique et les exigences de normes claires en matière pénale. En l'espèce, les normes sont trop vagues pour que la personne concernée puisse dans tous les cas être raisonnablement présumée connaître la naissance d'une obligation de déclaration activée par phase en son chef.

Les articles 22, premier alinéa, 27 § 2, 37, premier alinéa, 42 § 2, 51 premier alinéa, 56 § 2 de la loi litigieuse et pour autant que les articles **5, premier alinéa et 10 § 2** visent d'autres impôts que l'impôt des sociétés selon l'interprétation à recevoir de la CJUE à la première question préjudicielle, doivent être annulés pour violation des articles 6.1, 6.2, 7 de la CEDH, combinés avec les articles 10, 11, 12, 14, 170 § 2 et 172 de la Constitution.

G. La Directive litigieuse impose des sanctions rétroactives.

108. L'article 1^{er} 1,2) de la Directive litigieuse dit :

« 12. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables concernés soient tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la présente directive. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020. »

Ainsi, les administrés seront tenus de remplir des formalités de déclaration dont ils ne connaissent pas le contenu, pas plus que l'étendue que ces déclarations recevront dans la transposition nationale qui leur sera appliquée dans le futur. L'article 1^{er} 1,6) impose une sanction dissuasive au non-respect de cette obligation de déclaration.

Pour les demandeurs, ce régime est inconciliable avec les droits fondamentaux protégés

par la Charte et la CEDH.

109. Selon la jurisprudence de la CEDH, il y a rétroactivité au sens de l'article 7 CEDH lorsque³³ :

« L'article 7 prohibe de manière absolue l'application rétroactive du droit pénal lorsqu'elle s'opère au détriment de l'intéressé (Del Río Prada c. Espagne [GC], § 116 ; Kokkinakis c. Grèce, § 52). Le principe de la non-rétroactivité de la loi pénale s'applique aussi bien aux dispositions définissant les infractions (Vasiliauskas c. Lituanie [GC], §§ 165-166) qu'à celles fixant les peines (Jamil c. France, §§ 34-36 ; M. c. Allemagne, §§ 123 et 135-137 ; Gurguchiani c. Espagne, §§ 32-44). »

En l'espèce, la loi litigieuse définit les dispositions à observer le 20 décembre 2019, publiée au Moniteur belge le 30 décembre 2019, comme suit en son article 61 :

« La présente loi entre en vigueur le 1er juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, les informations doivent également être fournies sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visé dans la présente loi dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, seront communiqués au plus tard le 31 août 2020. »

La loi impose ainsi aux administrés des obligations rétroactives au 25 juin 2018, qui seront sanctionnées à partir du 1er septembre 2020 en cas de non-respect. Ce faisant, la loi litigieuse ne fait que transposer la Directive litigieuse. La loi litigieuse choisit toutefois de ne pas imposer des sanctions organisées par elle si la déclaration se fait entre le 1^{er} septembre 2020 et le 31 décembre 2020 (article 62 de la loi litigieuse). Mais tôt ou tard, indépendamment d'autres prolongations motivées par la pandémie, ces déclarations devront être faites sous peine de sanctions dissuasives.

Ce libellé de la loi litigieuse n'empêche pas non plus l'application de sanctions administratives générales organisées par les codes concernés. Par exemple, l'article 18 de loi litigieuse insère un § 4 à l'article 445 du code des impôts sur les revenus, organisant des sanctions dissuasives. Le § 1^{er} premier alinéa de ce même article sanctionne toute infraction aux dispositions du Code :

Sous-section II.- Amende administrative.

Art. 445

§ 1er. Le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 EUR à 1.250 EUR. Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci. Cette amende est établie et recouvrée suivant les règles applicables en matière d'impôt des personnes physiques.

³³ CEDH. Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme. Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines. Mis à jour au 31 août 2019, p. 18.

Les obligations de déclaration non observées sont donc toujours passibles d'amendes administratives générales. Si, pour un dispositif transfrontalier, l'administré doit déclarer trois phases intervenues entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020, subira-t-il alors une amende ou trois amendes ? Et selon quelle échelle ?

La Directive litigieuse ne prévoit rien par rapport à la nécessité d'imposer une obligation de déclaration entre son entrée en vigueur et son application à partir du 1^{er} juillet 2020. Le besoin de mieux renseigner les autorités fiscales afin de lutter de façon plus efficace contre les planifications fiscales agressives en cours au moment de l'application de la loi en est la motivation (COM (2017) ANN 2 335 final du 21 juin 2017, 55 - 56). Les travaux préparatoires de la Directive litigieuse ne révèlent pas d'autres préoccupations par rapport à la question de la rétroactivité, ce qui explique la limitation de l'obligation de déclaration à la mise en œuvre de la première phase du dispositif transfrontière entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Mais cela ne change toutefois rien au constat qu'en cas de non-déclaration ou de déclaration incomplète, ni la Directive litigieuse, ni la loi litigieuse n'ont fait exception à la règle des sanctions dissuasives.

L'article 49 de la Charte s'oppose à des peines lorsque les personnes concernées ne peuvent pas savoir ou déterminer l'étendue de leurs obligations soumises à sanction. Il est possible que des personnes qui ne se considèrent pas comme des intermédiaires s'en aperçoivent après la transposition de la loi litigieuse. La même chose peut se dire sur la question de savoir ce qui constituait en son temps un dispositif transfrontière à déclarer ou pas.

Les violations des principes de sécurité juridique et de l'exigence des normes claires en matière pénale ont été soulevées par rapport aux définitions ambiguës des intermédiaires et à la naissance de leur obligation de déclaration lors de chaque phase. Ces violations sont aggravées par l'effet rétroactif voulu, ce par un souci d'améliorer la possibilité de l'administration fiscale de mieux cerner les dispositifs transfrontières en cours au moment de l'application. Comment demander à un intermédiaire qui n'est plus impliqué depuis des années dans un dispositif transfrontière de remplir de telles obligations ? Le but recherché est-il proportionnel et nécessaire pour ces entraves aux droits fondamentaux ?

Selon les demandeurs, une telle motivation ne peut satisfaire aux exigences de proportionnalité pour limiter des droits fondamentaux protégés par la Charte.

La Directive litigieuse viole par ses articles 1^{er} 1,2) et 1^{er} 1,6) combinés les articles **20, 48 (1), 49 à 52 de la Charte**. L'article 6 TUE donne à ces articles l'effet du droit primaire de l'Union européenne. Ce conflit soulevé entre la Directive litigieuse et le droit primaire de l'Union européenne doit être tranché. Cette question est nécessaire pour régler le présent litige.

Pour ces motifs, il est demandé de poser à la CJUE la deuxième question préjudicielle reprise au dispositif. En cas de réponse affirmative, il ne peut être donné application à l'article **61** de la loi litigieuse qui impose une obligation de déclaration pour des agissements intervenus avant le 1^{er} juillet 2020.

110. En ce que l'article 61 s'applique également aux autres matières organisées par la loi litigieuse, il y a lieu d'examiner si les travaux préparatoires belges peuvent motiver un tel effet. Ceux-ci se cantonnent au renvoi aux libellés de la Directive litigieuse, qui n'exige nullement la transposition dans ces matières.

Par contre, l'Exposé des motifs par rapport à l'article 62 de la loi litigieuse enseigne (Doc. Parl, Chambre, séance 2019 – 2024, Exposé des Motifs, Doc n° 55/0791-001, p. 34) :

« Cet article détermine que des sanctions moins lourdes s'appliquent aux infractions relatives aux dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Ceci en raison du fait que le caractère rétroactif de l'analyse qui est pour cela requise est en discussion. »

Le gouvernement belge a donc bien eu vent des critiques quant à un caractère rétroactif de la loi et estime régler cette question soulevée de façon proportionnée en sanctionnant par des amendes administratives moins lourdes.

Cette application rétroactive viole dès lors **l'article 190 de la Constitution** en l'absence d'une justification proportionnée.

111. Cette motivation ne semble pas davantage être proportionnée et viole les articles 6.2 et 7 CEDH qui s'opposent à un tel effet rétroactif sans justification proportionnée. Aucune directive n'obligeait la Belgique à instaurer cette rétroactivité dans ces autres matières. Se référer à la Directive litigieuse équivaut à une absence de motivation sur cet aspect particulier.

De plus se pose la question de savoir si cette mesure n'est pas de nature à entraver l'exercice des libertés fondamentales organisées par le TFUE. Les dispositifs transfrontières à déclarer concernent par définition des opérations avec d'autres États membres qui sont susceptibles d'appliquer ces libertés. Imposer des formalités supplémentaires, qui sont onéreuses et complexes, est de nature à dissuader l'exercice de ces libertés fondamentales. Sans justification apparente par rapport à la proportionnalité de ces mesures, les articles 49, 56 et 63 TFUE ont été violés par les articles 61 et 62 de la loi litigieuse.

En l'absence de justification donnée par le législateur sur la nécessité de rétroagir dans ces autres domaines, il y a lieu d'annuler l'obligation de déclaration organisée par les **articles 61 et 62** de la loi litigieuse pour les dispositifs transfrontières entre le 25 juin 2018 et le 31 décembre 2018, en ce qui concerne les autres matières que l'impôt des sociétés, et ce pour violation des articles 49, 56 et 63 TFUE, des articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH combinés avec les articles 10, 11, 12, 14, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution.

H. Violation des droits fondamentaux protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et aux obligations de déclaration imposées à leurs clients.

112. Dans la partie III.H, des effets des **articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55** de la loi litigieuse ont été soulevés qui devront être justifiés par rapport aux articles 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de Constitution, combinés avec les articles 6.3, 7, 8 et 10 CEDH et les droits et obligations imposées aux États-membres par le droit primaire de l'Union européenne **dans la transposition de l'article 1^{er} 1, 2) de la Directive** par les **articles 6 et 16(1) TUE** et les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 52 de la Charte** :

- D'une part, ne pas avoir exonéré les avocats et leurs clients du régime normal des obligations de déclaration ou de fourniture des renseignements au motif de la fonction unique de leur profession qui est indispensable pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit.
- D'autre part, avoir soumis les avocats et leurs clients à un même régime de dérogation que les autres intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, sans avoir pris en considération plusieurs effets qui sont incompatibles avec la déontologie de la profession de l'avocat et leur fonction unique pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit.
- Enfin, avoir imposé à des avocats des obligations par des normes qui ne répondent pas à des exigences accrues d'absence de toute ambiguïté pour des obligations imposées à cette profession, visant à protéger ainsi la fonction unique de la profession d'avocat dans le bon fonctionnement d'un Etat de droit.

H.1 La suppression du secret professionnel propre à des avocats.

113. La Directive litigieuse et la loi litigieuse qui la transpose ont pour effet d'annuler le droit à la confidentialité absolue à laquelle les avocats et les clients des avocats ont droit en vertu de leurs droits fondamentaux protégés par la Charte, la CEDH et la Constitution belge.

Cette suppression intervient de façon directe et expresse :

- en présence des dispositifs commercialisables,
- par rapport aux obligations de déclaration imposées à leurs clients, en qualité de contribuable concerné ou d'intermédiaire, ce tenu compte des informations qui doit contenir une déclaration valable.

Et de façon indirecte en imposant aux avocats :

- une obligation de déclaration propre si aucun des autres intermédiaires ne remplit

- son obligation de déclaration,
- une obligation de notification envers un contribuable concerné et d'autres intermédiaires qui ne sont peut-être pas leurs clients, assortie d'une obligation de vérification envers tous les autres intermédiaires et contribuables concernés,
- une obligation de fournir les informations nécessaires à un contribuable concerné pour remplir valablement ses obligations de déclaration, alors que cette personne peut ne pas être son client,
- l'obligation de prouver aux autorités l'accomplissement de ces obligations,
- l'éventuelle obligation de fournir des renseignements à la demande des autorités fiscales par rapport à des dispositifs transfrontières.

Le secret professionnel propre à des avocats est ainsi pour l'application de la loi litigieuse et la Directive litigieuse mis au même niveau que le secret professionnel propre à d'autres professions. Cela équivaut à la suppression du secret professionnel propre à des avocats, en outre à travers des termes qui manquent généralement aux exigences accrues d'absence d'ambiguïté par rapport à des normes qui imposent des obligations à des avocats.

H.2 La proportionnalité à la lumière du droit primaire de l'Union européenne et de la CEDH.

114. Dans les matières visées par la Directive litigieuse, les normes transposées doivent répondre aux exigences de proportionnalité de la Charte énoncées aux articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 à 53 sans pouvoir offrir une moindre protection que les articles 6.3 et 8 de la CEDH.

Normalement, il revient au contribuable de faire des déclarations ou de répondre à des questions concernant sa propre situation fiscale. Il peut faire appel à un professionnel qui agit alors au nom et pour le compte du contribuable.

La Directive litigieuse estime qu'il est strictement nécessaire pour le but poursuivi d'imposer à des professionnels une obligation de déclaration personnelle par rapport à la situation fiscale du contribuable.

Les **articles 51 à 53** de la Charte imposent la stricte proportionnalité et la nécessité aux normes qui sont de nature à restreindre les droits fondamentaux protégés par la Charte. Ces articles sont dès lors violés et s'opposent à ce que les normes litigieuses puissent s'appliquer :

- En l'absence de nécessité de légiférer par la Directive litigieuse (cfr. arguments développés sous la section V.D.1 par les effets similaires atteints par la Directive Anti-Abus en matière d'impôt des sociétés, et les incidences de la Directive litigieuse sur des objectifs de l'Union européenne comme les libertés fondamentales, ou le bon fonctionnement de l'Etat de droit).
- En l'absence de nécessité et de proportionnalité dans d'autres matières que l'impôt des sociétés (cfr. arguments développés sous la section V.D.2).

- En l'absence de critères pertinents dénués d'ambiguïté pour activer des obligations de déclaration à travers des présomptions des planifications fiscales agressives qui interviennent de façon disproportionnée dans la sphère privée des administrés (cfr. arguments développées sous la section V.D.3).
- En excluant dans certains cas le droit de ne pas déclarer en présence de dispositifs transfrontières qui ne sont pas artificiels ou qui poursuivent un autre but principal qu'un avantage fiscal (cfr. arguments développées sous la section V.D.4).
- En utilisant des normes qui donnent lieu à des sanctions dissuasives dans l'hypothèse de leur violation, qui sont par contre vagues ou ambiguës (cfr. arguments développées sous les sections E à F par rapport à la notion d'intermédiaire, la naissance de l'obligation de déclaration et à effet rétroactif).

Les trois exigences s'appliquent à des normes qui souhaitent interférer avec des peines dans le secret professionnel propre à des avocats concernant une stricte nécessité, une stricte proportionnalité et des normes claires. Les arguments V.D.1 et V.D.2 sont des questions juridiques concernant cette première exigence de stricte nécessité pour légiférer de la sorte dans ces matières. Les arguments V.D.3 et V.D.4 sont des questions juridiques concernant la deuxième exigence de stricte proportionnalité par rapport à l'objectif du marché unique et la sphère privée. Les arguments V.E à F concernent des questions juridiques concernant l'exigence de normes claires par rapport à l'objectif de l'Etat de droit (droits de la défense). Toutes ces questions ont leur incidence dans l'examen subséquent de la proportionnalité des entraves posés au secret professionnel propre à des avocats.

115. A supposer qu'il y ait encore des normes litigieuses et des effets critiqués à examiner, les **articles 51 à 53 de la Charte** imposent également que la Charte offre au moins le même niveau de protection que la CEDH.

L'**article 20 de la Charte** sert le même but que les articles 10 et 11 de la Constitution belge et s'oppose de manière générale, avec l'article 6 de la CEDH, en l'absence de justification proportionnée à des traitements identiques des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes.

Il a été exposé ci-avant que le secret professionnel propre à des avocats serve d'autres intérêts que ceux de leurs clients. La faculté de leurs clients de pouvoir se confier en toute confiance sans devoir craindre une divulgation de leurs entretiens est considérée comme un besoin fondamental pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit.

Le considérant (8) de la Directive litigieuse n'opère pas de distinction entre détenteurs d'un secret professionnel lorsqu'il motive la nécessité de transférer l'obligation de déclaration au contribuable concerné :

“ Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation

ou la gestion de la mise en oeuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Il convient de noter que, dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en oeuvre un schéma en interne. Il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers."

La Directive litigieuse ne motive pas davantage pourquoi il est alors strictement nécessaire et proportionné de supprimer le secret professionnel propre à des avocats par le régime de dérogation qu'elle instaure. L'effet de ce régime de dérogation est de substituer dans les matières visées le secret professionnel propre à des avocats selon la tradition juridique des Etats membres par un secret professionnel 'générique et maximal' à l'échelle de l'Union européenne. Ce secret professionnel 'générique et maximal' équivaut en droit belge à une protection se situant au même niveau qu'un devoir de discrétion qui s'applique à diverses professions et dont la violation est sanctionnée en droit belge par l'article 458 du Code pénal.

En l'absence de justification proportionnée de ce traitement discriminatoire du secret professionnel propre à des avocats dans les traditions juridiques des Etats membres, il y a lieu de dire que les normes litigieuses ne peuvent avoir pour effet de réduire la protection offerte aux avocats et à leurs clients par le secret professionnel propre à des avocats.

116. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relève des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la troisième question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la conséquence logique pour la solution du litige est à déterminer.

Il est suggéré d'inviter la CJUE à préciser si et dans quelle mesure la Directive litigieuse peut encore recevoir application. En principe, aucune application ne semble être conciliable avec le droit primaire de l'Union européenne. Si une application entière ou partielle est maintenue, des questions subsidiaires cherchent à organiser un niveau minimal de protection des avocats et de leurs clients qui soit proportionnelle aux nécessités du bon fonctionnement d'un Etat de droit.

117. Il est rappelé qu'une déclaration valable doit contenir les informations suivantes exigées par la Directive litigieuse :

« 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un Etat membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur

- date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
- b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
 - c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
 - d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;
 - e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
 - f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
 - g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
 - h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée. »

Des renseignements sur l'avocat et le contenu des entretiens avec son client sont inconciliables avec les nécessités du bon fonctionnement d'un Etat de droit.

118. Les articles 47 et 48 de la Charte, combinés avec l'article 6.3 CEDH concernent la protection des droits de la défense.

Le législateur belge a estimé pouvoir compartimenter le secret professionnel propre à des avocats au motif de se conformer au régime de dérogation instauré dans les matières visées qui organise un secret professionnel 'générique et maximal' à l'échelle de l'Union européenne dans les pays qui ont des secrets professionnels dans leur tradition juridique (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Exposé des motifs, Doc 55.00791/001, p. 20-21):

“Au niveau européen, l'extension d'un secret professionnel afin de pouvoir faire usage de la dispense du secret professionnel dans la mise en oeuvre de la directive susmentionnée 2018/822 équivaut à une violation de cette directive, ce qui n'est pas autorisé. En outre, la jurisprudence a confirmé que le secret professionnel était relatif. Cette règle du secret professionnel doit, également selon la jurisprudence, céder le pas lorsque cela s'avère nécessaire ou lorsqu'une valeur jugée supérieure est en conflit avec elle. Toutefois, pour être compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge, la suppression du secret professionnel le plus strict doit être justifiée par une raison impérieuse et doit être strictement proportionnée, comme c'est le cas ici.

(..)

La directive 2018/822 fait état en termes généraux de l'évaluation de l'application d'un éventuel droit de non-divulgation (lire le secret professionnel). De facto joue le droit national, qui ne connaît toutefois pas la notion d"intermédiaire". En l'espèce, cette notion

recouvre différentes charges et, plus spécifiquement, différents groupes professionnels sont inclus. Chacun de ces groupes a un secret professionnel "propre" qui vise d'ailleurs une efficacité propre et, dans certains cas, va au-delà des autres. Néanmoins, tous les intermédiaires doivent être sur un pied d'égalité, car ils fournissent exactement les mêmes services à cet égard.

En outre, l'interprétation des clauses ouvertes de la directive 2018/822 ne peut pas affecter l'efficacité de la directive : la règle selon laquelle l'obligation de déclaration incombe à l'intermédiaire ne peut être érodée par un éventuel droit de non-divulgaration général. Dans le cas d'une dérogation générale, la directive perdrait son utilité compte tenu du fait que l'intermédiaire n'aurait plus besoin de déclarer. L'obligation de déclaration du contribuable doit être l'exception.

En outre, l'intermédiaire qui se prévaut d'une dispense de l'obligation de déclaration, demeure obligé de démontrer qu'il a informé le(s) autres intermédiaire(s) éventuel(s) ou, en l'absence de ce(s) dernier(s), le contribuable concerné du fait qu'en raison de cette dispense, l'obligation de déclarer leur incombe. Il résulte de la lecture de ces deux éléments que la directive contient en soi une restriction au secret professionnel. L'intermédiaire qui invoque son secret professionnel devra également le limiter lui-même vu son obligation de fournir la preuve qu'il a informé les autres intermédiaires ou le client à identifier. Une telle identification est nécessaire puisque l'article 25bis modifié de la directive DAC impose aux États membres de prendre toutes les mesures nécessaires pour garantir l'application des nouvelles dispositions en matière de déclaration. En particulier, la Belgique doit s'assurer que cette demande est vérifiable pour l'administration fiscale. »

La motivation citée est animée par une mauvaise application du principe de la primauté du droit primaire de l'Union européenne.

Lorsque les normes ou le but d'une directive produisent des effets inconciliables avec le droit primaire de l'Union européenne, les États membres ont l'obligation d'éviter ces effets, même si cela a pour conséquence la non-application de cette directive. Cette obligation a encore été confirmée récemment en matière de fiscalité internationale par l'arrêt du 26 février 2019 de la CJUE³⁴. La CJUE avait par ailleurs déjà rappelé aux États membres par son arrêt du 26 février 2013³⁵ la primauté du droit primaire de l'Union européenne lors de la transposition de directives.

En somme, une obligation de transposition ne vaut pas pour justifier un effet qui crée une entrave à une liberté fondamentale protégée par le TUE, le TFUE ou à un droit fondamental protégé par la Charte. L'article 267 TFUE organise le droit d'un État membre de soumettre à la CJUE ses doutes ou craintes d'une transgression d'une norme primaire du droit de l'Union européenne. La Cour constitutionnelle a également décidé que lors de la transposition des directives, le législateur belge reste tenu d'observer les droits fondamentaux, les dispositions de la Constitution et les dispositions internationales qui ont un effet direct³⁶.

³⁴ CJUE, 26 février 2019, affaires C-115/16, en cause N Luxembourg, C-118/16 en cause Danemark I et C-299/16 en cause Z Danemark APS, EU:C:2019:134.

³⁵ CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, en cause *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

³⁶ C.const., n° 118/2003, 17 septembre 2003 ; C.const., n° 71/2006, 10 mai 2006. ; C.const., n° 10/2008, 23 janvier 2008.

119. Reste alors l'examen du deuxième motif invoqué par le législateur belge pour supprimer le secret professionnel propre aux avocats dans ces matières : la présence d'une raison impérieuse à la suppression et la condition d'une stricte proportionnalité dans l'application de cette suppression.

Les travaux préparatoires n'indiquent pas de raison impérieuse d'intérêt général. Il faut donc supposer qu'il s'agit de l'objectif poursuivi par la Directive litigieuse, en lisant son considérant (8) :

« Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en oeuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. (...) »

Il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers. (...) »

Dans la mesure où cette motivation peut justifier ce régime de dérogation par rapport à d'autres secrets professionnels, elle ne peut constituer une justification pour créer des effets qui suppriment le secret professionnel propre aux avocats selon les traditions juridiques des Etats membres concernés.

Le bon fonctionnement de l'Etat de droit est une condition préalable au bon fonctionnement du marché intérieure et cette nécessité doit donc primer. La Directive litigieuse et la loi litigieuse vont ainsi à l'encontre des objectifs de l'Union européenne en organisant des restrictions sans stricte nécessité.

120. La suppression du secret professionnel propre aux avocats est motivée comme suite aux termes du rapport (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Rapport, Doc 55.00791/003, p. 20 -21) :

*« Pour ce qui est du secret professionnel, le vice-premier ministre note que cette directive ne vise pas à déterminer la portée du secret professionnel en tant que tel en Belgique. En outre, **ce secret professionnel peut signifier quelque chose de différent pour les groupes professionnels concernés.** En ce qui concerne les conseils juridiques qui s'inscrivent dans le cadre de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense d'un contribuable dans une procédure judiciaire, il existe une dispense légale de déclaration.*

*L'article 9 prévoit cependant la possibilité, et fixe la procédure pour ce faire, pour un intermédiaire qui, dans un cas particulier, ne peut remplir l'obligation de déclaration en raison de son secret professionnel (par exemple, notaires, **avocats**, comptables, etc.), d'informer du dispositif le contribuable concerné et le ou les autres intermédiaires. **Le secret***

professionnel ne peut pas empêcher qu'un dispositif soit finalement déclaré, soit par le contribuable, soit par un autre intermédiaire.

*Étant donné que les différents groupes professionnels exercent essentiellement les mêmes activités en ce qui concerne les dispositifs soumis à déclaration, **il serait injuste d'accorder à un groupe professionnel un droit de non-divulgation général, le dispensant toujours de cette obligation de déclaration.** De plus, l'obligation de déclaration du contribuable doit être l'exception. Il est dès lors important que lorsqu'un intermédiaire estime ne pas pouvoir déclarer en raison de son secret professionnel, il en informe par écrit et de manière motivée les autres intermédiaires et/ou le contribuable concernés.*

*En d'autres termes, le projet de loi à l'examen règle le processus sans pour autant déterminer quel intermédiaire est tenu ou non au secret professionnel. S'il y a obligation de déclaration, ce projet de loi vise à faire en sorte que déclaration soit faite. **Le secret professionnel du conseiller ou de l'intermédiaire est toutefois respecté.** »*

Dans le régime de dérogation mise en place, le secret professionnel propre à des avocats est tout sauf 'respecté' comme en témoignent les effets critiqués. La déontologie des avocats dans la tradition juridique belge leur interdit tout bonnement d'appliquer ce régime de dérogation.

La discrimination négative par rapport au secret professionnel propre aux avocats est en somme motivée par la considération qu'il serait 'injuste' d'accorder à un groupe professionnel (on suppose qu'on vise ici les avocats sans vouloir les nommer) un droit de non-divulgation général. On semble viser une préoccupation de ne pas donner 'un avantage' aux avocats par rapport à des professions qui sont soumises à un secret professionnel et qui donnent également des conseils fiscaux.

Le souci de préserver une *égalité économique* entre détenteurs d'un secret professionnel est-il une raison impérieuse qui autorise une entrave au secret professionnel propre aux avocats si l'on sait que ce secret professionnel propre aux avocats est nécessaire au bon fonctionnement de l'Etat de droit ?

121. Par rapport à cet objectif de l'Union européenne du bon fonctionnement de l'Etat de droit la Cour constitutionnelle a confirmé aux termes d'un arrêt du 24 septembre 2020 (C.const. n° 114/2020, 24 septembre 2020) qu'à la lumière des articles 10, 11, 12 de la Constitution, les articles 6 et 8 de la CEDH et les articles 7 et 47 de la Charte, la tradition juridique belge a des exigences de protection accrue pour le secret professionnel qui est propre à des avocats (attendus B.9.1 et B.11) :

- Il s'agit d'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique,
- qui est compris parmi les droits fondamentaux,
- et qui exige en présence des normes qui sanctionnent, avec le principe général de la prévisibilité des incriminations,

des normes qui y dérogent doivent être :

- d'interprétation stricte,
- soucieuses de la manière dont la profession d'avocat est organisée dans l'ordre juridique interne, et doivent à cette fin satisfaire aux exigences d'un motif impérieux d'intérêt général et que suppression ce fasse dans une stricte proportionnalité.

La protection accrue du secret professionnel qui est propre aux avocats comprends dès lors trois exigences : un motif impérieux d'intérêt général (stricte nécessité), une stricte proportionnalité et des normes claires.

122. Cet arrêt confirme également (attendus B.12 et B.16) que la protection du secret professionnel propre aux avocats couvre l'activité d'évaluer la situation juridique de son client, y compris des conseils juridiques. L'activité de conseil juridique vise à 'informer le client sur l'état de la législation applicable à sa situation personnelle ou à l'opération que celui-ci envisage d'effectuer ou à lui conseiller la manière de réaliser cette opération dans le cadre légal et que celui-ci a pour but de permettre au client d'éviter une procédure judiciaire relative à cette opération.

La Cour constitutionnelle a ainsi confirmé que l'activité de conseil juridique est aussi entièrement couverte par le secret professionnel propre aux avocats dans la tradition juridique belge. La motivation de cet arrêt est inconciliable avec les thèses exposées par les travaux préparatoires.

La loi litigieuse ne remplit nullement les trois exigences d'une protection accrue pour le secret professionnel qui est propre à des avocats.

123. La jurisprudence qui autorise une levée du secret professionnel propre à l'avocat se réfère à une exigence impérieuse d'intérêt général, comme la stricte nécessité de lever le secret professionnel afin de pouvoir protéger des victimes vulnérables³⁷.

Il en est de même dans l'arrêt du 24 mai 2018 de la CEDH (CEDH, 24 mai 2018, *Laurent c. France*) qui considère que le contenu d'une note remis par l'avocat à son client est toujours protégé. Une levée du secret ne peut se justifier qu'en cas de présomption d'activités illicites par l'avocat en personne. Dans les autres cas de figure, il n'y a pas de justification proportionnée pour lever le secret par rapport au contenu de cette note.

L'auteur S. SCARNA a comparé les justifications en matière de blanchiment d'argent en provenance d'activités illicites et les justifications des obligations de déclaration par rapport à des dispositifs transfrontière licites³⁸. Même lorsque les avocats sont assujettis au dispositif préventif en matière de blanchiment d'argent, les avocats échappent à l'obligation de déclaration de soupçon lorsque³⁹ :

³⁷ CEDH, 16 février 2010, V.D. c. Roumanie, § 112 référencé sous l'attendu B.33 de l'arrêt du 26 septembre 2013 de la Cour constitutionnelle (C.const., n° 127/2013, 26 septembre 2013).

³⁸ 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.

³⁹ Article 53 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.b.*, 6 octobre 2017, p. 90.839 e.s..

« 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'il n'y a en aucun cas une justification proportionnelle pour considérer comme des intermédiaires des avocats qui sont consultés pour un avis après qu'un dispositif transfrontière ait été mis en place⁴⁰ et que la protection accrue du secret professionnel des avocats se justifie à la lumière d'une jurisprudence constante qui prend en considération les nécessités du bon fonctionnement d'un Etat de droit⁴¹.

124. Il se peut que le législateur belge ait eu vent de cette doctrine car les travaux préparatoires tentent de justifier la proportionnalité de la suppression du secret professionnel propre aux avocats par référence à cette même loi en matière de blanchiment d'argent (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Exposé des motifs, Doc 55.00791/001, p. 19) :

« Le fait de concevoir, proposer, mettre en place des dispositifs transfrontières, les mettre à disposition en vue de leur implémentation, ou gérer cette implémentation, n'a toutefois pas immédiatement rapport avec un quelconque secret qui aurait été confié à un intermédiaire par son client, mais relève davantage d'une assistance, ou d'un conseil que l'intermédiaire fournit au client. La protection de la confiance qu'un client accorde à un intermédiaire du fait de l'exercice de son activité professionnelle ne peut concerner que l'assistance, ou le conseil fourni par l'intermédiaire au client pour autant que cela relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice, ce qui peut également être trouvé dans la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. En particulier, il s'agit des conseils purement juridiques, à l'exclusion de la planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Ce n'est que pour ces activités qu'une dispense légale de l'obligation de déclaration peut s'appliquer pour l'intermédiaire.

D'autre part, un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun moment, fourni directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considérée comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration. »

Cette motivation, qui confirme dans quels cas l'avocat ne peut pas être soumis à une obligation de déclaration en tant qu'intermédiaire, ne repose pour autant pas sur 'la stricte

⁴⁰ S. Scarna, *l.c.*, n° 29, p. 6.

⁴¹ S. Scarna, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

nécessité' pour 'une raison impérieuse d'intérêt général'. Un traitement égal de l'avocat et d'autres professions qui sont soumises à un secret professionnel et qui donnent aussi des conseils fiscaux n'est pas motivé. Une crainte d'un éventuel effet de concurrence qui préoccupe d'autres professions n'est pas une motivation proportionnelle par rapport aux intérêts généraux servis par le secret professionnel propre à des avocats. S'agit-il d'une raison impérieuse *d'intérêt général* ou *d'intérêt particulier* ?

L'avocat et son client sont ainsi soumis sans justification proportionnelle à un régime de dérogation qui a pour effet de supprimer le secret professionnel propre à l'avocat.

125. Aucune disposition explicite de la loi litigieuse n'autorise par contre à modérer l'obligation de déclaration des avocats. Il s'agit d'une technique législative qui augmente l'insécurité juridique pour tous les intéressés.

A la lumière de la troisième exigence des normes claires et précises pour des normes interférant avec le secret professionnel des avocats, ces passages ne peuvent constituer une justification proportionnée pour la suppression du secret professionnel qui est propre aux avocats. En présence de sanctions dissuasives qui constituent des peines, ce constat est constitutif d'une violation des articles 10, 11, 12 et 14 de la Constitution, lu ensemble avec les articles 7 de la CEDH et l'article 49 de la Charte.

126. L'auteur D. GARABEDIAN considère⁴² l'arrêt du 26 juin 2017 de la CEDH⁴³ comme un précédent dans la discussion sur la présence ou l'absence d'une raison impérieuse qui puisse entraver ou même supprimer le secret professionnel propre à l'avocat. L'attendu 32 de cet arrêt considère qu'il est impossible pour les avocats d'accomplir leur fonction fondamentale dans un Etat de droit, garanties par l'article 6 CEDH, s'ils sont contraints de divulguer des informations obtenues lors de leurs entretiens avec leurs clients.

Faire porter alors l'obligation de déclaration sur autrui (en l'espèce le contribuable concerné qui peut en plus ne pas être le client de l'avocat mais qui doit néanmoins recevoir toutes les informations nécessaires de la part de cet avocat), ne semble pas davantage compatible avec cette fonction fondamentale des avocats dans un Etat de droit qui est protégée par l'article 6.3 CEDH, ni proportionnée.

La CEDH a précisé en revanche aux termes de cet arrêt qu'il pouvait être proportionnel de soumettre des avocats à un devoir de dénonciation organisé par l'article 2 a (5) de la Directive 91/308 en matière de blanchiment d'argent, ce pour autant qu'ils assistent leurs clients dans la préparation ou l'exécution des actes énumérées par l'article 2 a (5) (a) de cette directive et à condition qu'en aucun cas cela ne puisse imposer le devoir de divulguer des *conseils*, en ce qui compris des conseils donnés en dehors du contexte d'un litige.

127. Tenant compte de ces arguments, il y a lieu de constater que pour les besoins de la

⁴² D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Contribution au séminaire ERA du 16 mai 2019.

⁴³ CEDH, 26 juin 2017, Grande Chambre, en cause *OBFG c. Belgique*.

proportionnalité de la protection offerte par les articles 47 et 48 de la Charte, combinés avec l'article 6.3 CEDH, qu'en l'absence :

- d'un acte qui puisse promouvoir des activités *illicites* dont l'avocat est invité à prêter assistance, ou
- d'agissements *illicites* de l'avocat même, ou
- d'informations qui nécessitent leur divulgation afin d'éviter que des victimes se retrouvent dans des situations vulnérables ou encore plus précaires,

il ne peut y avoir de raison impérieuse d'intérêt général en matière de dispositifs transfrontières *légaux* qui puisse justifier la suppression entière ou partielle du secret professionnel propre aux avocats.

Partant, les articles 9 et 10 de la loi litigieuse et l'article 1^{er} 1 b) de la Directive litigieuse doivent recevoir une application conforme au droit primaire de l'Union européenne. Le transfert aux clients de l'obligation de déclarer le fait et le contenu des conseils donnés ou des entretiens entre avocats et clients est au même titre incompatible avec le droit primaire de l'Union européenne.

La seule conséquence proportionnée à réserver à l'absence d'une raison impérieuse d'intérêt général est d'exonérer les avocats belges de l'application de la Directive litigieuse dans les matières concernées. Leurs clients ne peuvent non plus être forcés de divulguer d'une quelconque façon l'identité de leurs avocats belges consultés ni le contenu des entretiens et documents échangés avec eux.

128. La Directive litigieuse ne se motive pas par un souci de traitement économique égal entre professions qui sont soumises à un secret professionnel dans la tradition juridique de l'Etat membre concerné. La crainte des effets de l'exclusion des avocats et de leurs clients sur la concurrence entre ces professions est une crainte propre au législateur belge. Une telle motivation ne peut constituer une raison légitime d'intérêt général pour l'application de l'article 6.3 CEDH.

En ce qui concerne les matières qui ne sont pas concernées par une obligation de transposition de la Directive litigieuse, les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55 la loi litigieuse et sa motivation feront l'objet d'un complément d'examen de proportionnalité par rapport à la protection offerte par les articles 10, 11, 22, 29 et 170 de la Constitution, combinés avec l'article 6.3 CEDH.

129. Les articles 7 et 8.1 de la Charte, combinés avec l'article 8 CEDH concernent la protection de la sphère privée.

Dans l'arrêt commenté du 26 juin 2017, la CEDH⁴⁴ n'avait pas été invitée à se prononcer sur l'application de l'article 8 CEDH. Cet arrêt a conditionné la protection offerte sur la seule base de l'article 6.3 CEDH et a émis une condition par rapport aux conseils donnés en dehors d'un litige. Ces conseils reçoivent la protection de l'article 6.3 CEDH s'ils ont

⁴⁴ CEDH, 26 juin 2007, Grande Chambre, en cause *OBFG c. Belgique*.

pour finalité de vouloir éviter des contentieux.

L'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle (C.const., n° 114/220, 24 septembre 2020) est entièrement transposable car dans les deux matières une peine est organisée. Il n'y a pas de justification proportionnée pour écarter la volonté d'éviter des futurs litiges en matière de conseils fiscaux.

Peut-on considérer que des conseils fiscaux peuvent se motiver en général par un souci d'éviter des violations de la loi fiscale en cherchant la voie la moins imposée en toute légalité⁴⁵ ? Par contre, des conseils animés par une intention d'organiser une fraude ne sont pas licites et ne peuvent pas bénéficier de cette protection. Un effet qui puisse violer la loi fiscale ne suffit pas. Pour lever la protection, il faut des indices précis et cohérents par rapport à la présence d'une intention frauduleuse ou autrement illicite.

Reste-t-il alors encore matière à examiner sous l'angle de la protection subsidiaire qui est offerte par l'article 8 CEDH par rapport à des conseils fiscaux licites donnés par des avocats ?

Dans tous les cas de figure, tant la Directive litigieuse que la loi litigieuse ont des effets qui posent d'autres problèmes par rapport à la protection offerte à la sphère privée des administrés par les articles 7 et 8.1 de la Charte, combinés avec l'article 8 CEDH. Il sera donc procédé à l'examen des exigences de proportionnalité pour cette autre protection.

130. Ni les travaux préparatoires de la Commission européenne, ni la Directive litigieuse ne contiennent de motivation sur le point précis de la protection offerte par l'article 8 CEDH aux écrits et entretiens entre avocats et leurs clients.

Les travaux préparatoires de la loi litigieuse offrent des explications de nécessité par rapport au but de la Directive litigieuse et aux obligations imposées aux Etats membres. Ils n'abordent pas la question de la présence d'une raison impérieuse d'intérêt général ou de la stricte proportionnalité à observer pour chaque entrave portée au secret professionnel propre aux avocats.

131. En des termes généraux, qui peuvent s'appliquer tant à des avocats qu'à d'autres professions qui sont soumises à un secret professionnel dans la tradition juridique belge, une nuance est apportée au rapport. L'obligation de déclarer est motivée en fonction de la finalité du contenu des documents et pour parler avec des professions qui sont soumises à un secret professionnel (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Rapport, Doc 55.00791/003, p. 5) :

« Il existe aussi une série de situations qui ne sont pas prévues par la directive. C'est ainsi

⁴⁵ Selon l'auteur Stöber l'article 16 de la Charte qui protège le droit fondamental de la liberté de commerce, vise également le droit pour une entreprise de protéger ses intérêts financiers en cherchant la voie la moins imposée (cfr. CJUE, 21 février 2006, en cause C-255/02, *Halifax*, EU:C:2006:121 et CJUE, 27 mars 2014, affaire C-314/12, *UPC Telekabel Wien*, EU:C:2014:192), article publié en ligne : <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2018-S-1559-N-2>.

qu'un conseiller fiscal peut être amené à donner un deuxième avis sur un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration. Si son avis reste limité à l'approbation ou à la désapprobation du dispositif, il n'est pas visé par les dispositions de la directive, car il ne répond pas à la définition d'un intermédiaire. En revanche, s'il suggère certains ajouts ou certaines adaptations au dispositif, il relèvera bel et bien du champ d'application et sera considéré comme un intermédiaire tenu d'effectuer une déclaration. Par ailleurs, l'établissement d'une déclaration, la comptabilisation d'une facture ou la réalisation d'une analyse de risques ou d'une due diligence – dans le cadre de laquelle on prend simplement connaissance d'un dispositif existant – n'entraîne pas non plus une obligation de déclaration. »

132. L'exposé des motifs contient d'autres nuances pour motiver l'obligation de déclaration, tirées du contenu des conseils reçus en provenance des professions qui sont soumis à un secret professionnel (*Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Rapport, Doc 55.00791/003, p. 5 et 20 -21) :

« .. La gestion de l'implémentation de dispositifs transfrontières qui doivent faire l'objet d'une déclaration ne peut en outre être considérée comme une intervention de l'intermédiaire qui se situe dans les limites des lois définissant la profession d'intermédiaire et il ne peut donc pas pour ces raisons être prévu de dispense du devoir d'information pour l'intermédiaire qui a (co)-imaginé, proposé, mis en place ou mis à disposition pour implémentation un dispositif transfrontière.

Conformément à la directive 2018/822, les intermédiaires ne peuvent bénéficier d'une dispense que dans la mesure où ils agissent dans les limites des législations nationales pertinentes qui définissent leur profession (article 8bis ter, point 5, alinéa 2, de la directive 2018/822).

Nous devons être attentif au fait que la législation en vigueur se situe dans le domaine du droit fiscal, où une obligation de collaboration est en principe d'application.

En ce sens, la Cour de cassation a jugé récemment que le droit de garder le silence ne s'applique pas aux questions purement administratives, destinés uniquement à faire des constatations matérielles en vue de la conformité à la réglementation applicable, sans que la personne concernée soit accusée d'une infraction ou se trouve sous la menace de poursuites pénales.

En outre, les déclarations fiscales et autres documents requis par la loi pour évaluer de manière fidèle la situation fiscale d'un contribuable sont indépendants de la volonté et ne peuvent en aucun cas bénéficier de la protection du secret professionnel. »

Cette obligation de collaboration qui 's'applique habituellement en matière fiscale' ne vaut pas pour les avocats dans la tradition juridique belge lorsque les renseignements demandés concernent leurs clients et pas leur situation individuelle de contribuable. Pourtant l'exposé des motifs ne distingue pas entre des avocats et les autres professions soumises à un secret professionnel. En matière d'impôts directs, l'article 334 CIR 92 organise par ailleurs expressément l'obligation de l'administration fiscale de se concerter avec l'Ordre de la profession concernée lorsque le secret professionnel est invoqué à la suite d'une demande de renseignements.

En ce qui concerne les exigences accrues de protection du secret professionnel propre à des avocats pour l'application des **articles 7 et 8.1 de la Charte et l'article 8 de la CEDH**, la

CJUE considère que l'article 8 de la CEDH organise un droit général de confidentialité des correspondances échangées entre des personnes. Cette protection est renforcée pour des entretiens et documents échangés entre avocats et leurs clients (cfr. les arguments développés sous le point III.H et en particulier CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10)).

La suppression entière ou partielle du secret professionnel propre à l'avocat doit, pour être compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge et international, être justifiée par un motif impérieux, être prévue par une loi présentant des qualités essentielles de clarté et de prévisibilité et être strictement proportionnée (article 8.2 CEDH et les arguments cités sous le point III.H).

133. A défaut de leur annulation, la seule application proportionnée des normes litigieuses est d'exclure les avocats et leurs clients (en ce qui concerne leurs rapports avec leurs avocats) de leur application.

Le droit secondaire de l'Union européenne invoqué par la loi litigieuse viole plusieurs normes du droit primaire de l'Union européenne et ses objectifs :

- il instaure une entrave à l'objectif du bon fonctionnement d'un Etat de droit (articles 2, 4 et 19 TUE et l'article 13 de la CEDH),
- il instaure une entrave aux objectifs en matière de droits de défense par les articles 2, 4, 6 TUE, les droits fondamentaux et de défense organisé par les articles 16(1) TFUE, 7, 8, 20, 47 à 52 de la Charte, les articles 6, 7, 8 et 10 de la CEDH et 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution,

en ne remplissant pas les conditions suivantes :

- *L'exigence d'une norme claire et prévisible :*

134. L'arrêt du 14 février 2013 de la Cour constitutionnelle⁴⁶ a décidé que la base de l'ingérence doit être « libellée en des termes clairs et suffisamment précis qui permettent d'appréhender de manière prévisible les hypothèses dans lesquelles le législateur autorise pareille ingérence dans le droit au respect de la vie privée ».

En outre, la CEDH a développé une jurisprudence particulière concernant la précision de la loi dans les domaines où la loi attribue un pouvoir d'appréciation à une autorité administrative. Dans ce domaine particulier, la « prévisibilité » des effets de la loi est entendue étroitement « en ce sens qu'elle doit elle-même définir avec une netteté suffisante les circonstances, l'étendue et les modalités de l'exercice du pouvoir de l'ingérence » (L.-E. PETITI, E. DECAUX, P.-H. IMBERT, La Convention européenne des droits de l'homme. Commentaire article par article, Economica, 1999, p.335.).

Se baser sur des interprétations dans des travaux préparatoires pour modérer les

⁴⁶ C.const., n° 6/2013, 4 février 2013, p.30.

dispositions légales est inconciliable avec l'exigence de prévisibilité qui doit résulter de la norme qui incrimine. La loi doit elle-même être claire et complète afin de pouvoir justifier une restriction à un droit fondamental.

135. Des normes qui sont ambiguës ne peuvent imposer de manière générale des obligations aux administrés (p.ex. en matière fiscale CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, *RPO*, EU:C:2017:174, § 59) :

« Le principe de sécurité juridique, sous-jacent audit objectif, exige qu'une réglementation de l'Union permette aux intéressés de connaître sans ambiguïté l'étendue de leurs droits et de leurs obligations afin que ceux-ci soient en mesure de prendre leurs dispositions en connaissance de cause (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2010, Commission/Royaume-Uni, C-582/08, EU:C:2010:429, point 49 et jurisprudence citée). »

Une norme qui a pour ambition d'imposer des obligations aux avocats doit dès lors être soumise à des exigences accrues de clarté. Aux termes de son arrêt du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel français (arrêt n° 2013-685) a sanctionné une loi française qui imposait aux avocats français des obligations de déclaration de schémas d'optimisation fiscale. Ces normes, qui instaurent des peines, manquaient de clarté et de précision pour pouvoir justifier ces peines. En tant que normes vagues, elles violaient le principe de la sécurité juridique et l'exigence de normes claires en matière pénale car disproportionnées pour être imposées à des professions comme celles des avocats ou des conseils fiscaux.

136. Il a été soulevé que la Directive litigieuse pose problème par rapport à l'exigence de termes et définitions claires et proportionnées :

- En l'absence de critères pertinents dépourvus d'ambiguïté pour activer les obligations de déclaration à travers des présomptions qui interviennent dans la sphère privée des administrés (cfr. arguments développés sous la section V.D.3).
- En utilisant des normes qui doivent donner lieu à des sanctions dissuasives dans le cas de leur violation, mais qui sont vagues ou ambiguës (cfr. arguments développés sous les sections E à F par rapport à la notion d'intermédiaire, à la naissance de l'obligation de déclaration et à l'effet rétroactif).
- Par rapport à ce qu'il faut comprendre par un dispositif commercialisable (mentionné au début de la section V.E à G parmi d'autres normes ambiguës).

La Directive litigieuse ne peut donc recevoir application pour supprimer entièrement ou en partie le secret professionnel propre à des avocats par rapports à leurs écrits échangés avec leurs clients. Ni le fait de la consultation, ni son contenu ne peuvent être déclarés en l'absence de normes claires à cette fin.

- *L'exigence d'une raison impérieuse d'intérêt général et de la stricte nécessité :*

137. L'article 8 de la Convention énumère les buts légitimes pouvant justifier une ingérence, à savoir la sécurité nationale, la sûreté publique, le bien-être économique du

pays, la défense de l'ordre et la prévention des infractions pénales, la protection de la santé ou de la morale et enfin la protection des droits et libertés d'autrui.

De cette liste, on peut exclure le souci qui résulte des travaux préparatoires de la loi litigieuse par rapport à des effets économiques sur d'autres professions soumises au secret professionnel de l'exonération des avocats et de leurs clients.

Par contre, le bien-être économique du pays peut-il justifier la suppression entière ou partielle du secret professionnel propre à l'avocat ? Le constat que le bon fonctionnement du marché intérieur européen et belge nécessite le bon fonctionnement d'un Etat de droit, semble également écarter ce motif.

Il a été soulevé qu'en matière d'impôts des sociétés, la Directive Anti-Abus permet à suffisance de protéger les intérêts financiers du pays contre des dispositifs transfrontières qui seraient artificiels (cfr. arguments sous les points D.1). Il est aussi renvoyé à la discussion par rapport à la nécessité d'élargir le champ d'application de la Directive litigieuse à d'autres matières (cfr. arguments sous les points D.2).

Tenant compte de ces arguments, la Directive litigieuse n'est pas une mesure indispensable pour s'opposer à des planifications fiscales agressives et ne peut donc pas invoquer le bien-être économique du pays comme une raison légitime d'intérêt général qui nécessite de supprimer entièrement ou partiellement le secret professionnel propre aux avocats.

Quant à la loi litigieuse, on peut se poser la question de savoir si, dans toutes les matières visées par elle, des législations nationales et internationales ne donnent pas déjà à la Belgique l'accès aux informations pertinentes concernant les contribuables (CRS, déclaration des constructions juridiques, déclaration des paiements excédant, pour la période imposable, 100.000 € vers des personnes établies dans des « paradis fiscaux », accès au registre UBO, obligation de documentation en matière de prix de transfert pour les grandes entreprises, déclaration fiscale des assujettis à l'un des quatre impôts, transmission des rulings fiscaux, etc..).

- *L'exigence de proportionnalité :*

138. Pour qu'une ingérence soit licite, il faut que l'ingérence réponde à un besoin social impérieux mais aussi qu'elle reste proportionnée à l'objectif poursuivi. Il s'agit d'apprécier si un juste équilibre a été ménagé entre le but poursuivi et le droit en cause, tenant compte de son importance et de l'intensité de l'atteinte portée (L.-E. PETITI, E. DECAUX, P.-H. IMBERT, op. cit., p. 338).

Aux termes de son arrêt du 18 décembre 2018, la CJUE a précisé que, lorsque la Commission européenne enquête sur des infractions commises contre le droit de l'Union, elle ne peut pas utiliser le contenu des écrits échangés entre des avocats et leurs clients. Seule une production *volontaire* de la part du client d'un tel écrit peut être prise en compte

de façon proportionnelle⁴⁷.

Aux termes de son arrêt du 6 décembre 2012⁴⁸, la CEDH a examiné la proportionnalité des obligations de dénonciation en matière d'anti-blanchiment imposées à des avocats par rapport à l'article 8 CEDH. Elle motive que « .. sont aux yeux de la Cour *décisifs* dans l'appréciation de la proportionnalité.. » l'observation d'une double condition organisée selon le droit français :

- « ..de mettre son importance en balance avec celle que revêt pour les États membres la lutte contre le blanchiment de capitaux issus d'activités illicites, susceptible de servir à financer des activités criminelles.. ».(§ 123) dont des avocats ont pris connaissance en des qualités spécifiques ou en posant des actes spécifiques (§ 127),
- une obligation de dénonciation au Bâtonnier qui contrôlera la nécessité de la transmission des informations aux autorités (§ 129) « ..qu'à ce stade, partage avec un professionnel non seulement soumis aux mêmes règles déontologiques mais aussi élu par ses pairs pour en assurer le respect, le secret professionnel n'est pas altéré.. »

Il y a selon cette jurisprudence à nouveau le prérequis d'une présence préalable d'activités illicites pour justifier une entrave au secret professionnel propre aux avocats sous l'angle de l'article 8 CEDH. La Directive litigieuse ne réunit en outre manifestement pas les deux conditions de proportionnalité retenues par cet arrêt.

139. Contrairement à ce qu'expriment les travaux préparatoires de la loi litigieuse, l'ingérence prévue par la loi en matière de prévention du blanchiment et celle prévue par la loi litigieuse en matière de lutte contre l'évasion fiscale ne sont pas similaires :

- le première tend à combattre une infraction pénale liée à une criminalité jugée extrêmement grave ou au financement du terrorisme alors que la seconde entend décourager et tenter de limiter des pratiques licites d'évasion fiscale ;
- le premier régime prévoit des conditions spécifiques strictes à la levée du secret professionnel et le filtre du bâtonnier agissant comme garant de la protection du secret professionnel et comme autorité de contrôle, le second ne fait que reporter l'obligation de déclaration sur un tiers - en violation du secret professionnel - et ne prévoit aucun mécanisme de filtre ou de contrôle.

L'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle (C.const., n°114/2020, 24 septembre 2020) est clair par rapport à ces exigences : en présence des normes incriminants ou ayant cet effet, la protection accrue du secret professionnel propre à l'avocat demande des normes claires, qui sont strictement proportionnées et strictement nécessaire par un motif impérieux d'intérêt général.

140. La Directive litigieuse viole dès lors les **articles 7, 8.1, 20, 47, 48 à 52 de la Charte**,

⁴⁷ CJUE, 12 décembre 2018, affaire T-75/104, Unichem Laboratoris Ltd. c. Commission européenne, EU:T:2018:915, p. 13 – 14.

⁴⁸ CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, §§ 123 – 130

combinés avec l'article 16(1) TFUE, les articles 6.3 et 8 de la CEDH en n'excluant pas de son champ d'application les avocats et leurs clients et est ainsi également incompatible avec l'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'Etat de droit (articles 2 et 19 TFUE).

Ces conflits entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relèvent des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la troisième question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la conséquence logique pour la solution du litige est à déterminer.

Il est en premier lieu suggéré d'inviter la CJUE à préciser si et dans quelle mesure la Directive litigieuse peut encore recevoir application. En principe, aucune application en matière du secret professionnel propre à des avocats ne semble être conciliable avec le droit primaire de l'Union européenne en vertu des arguments exposés.

141. Si une application entière ou partielle est néanmoins maintenue, il est suggéré de poser des questions subsidiaires qui cherchent à respecter les objectifs nécessaires pour le bon fonctionnement d'un Etat de droit :

- Le secret professionnel propre aux avocats ne souffre pas d'exclusion et s'oppose à un traitement égal de l'avocat et de son client identique au régime d'exonération instauré pour le secret professionnel d'autres professions.

C'est la conséquence logique d'absence de normes claires et d'absence d'actes illicites qui sont recherchées à travers les obligations de déclaration ou le régime de dérogation. Cette exigence est également motivé par le rôle qu'à l'avocat et ses conseils juridiques pour le bon fonctionnement de l'Etat de droit.

- Le secret professionnel propre aux avocats s'oppose à toute divulgation d'information par un avocat à une autre personne que son client. Afin de permettre au client de l'avocat d'accomplir ses propres obligations de déclaration en conformité avec le bon fonctionnement de l'Etat de droit, le client doit être autorisé à déposer un schéma abstrait sans obligation quelconque d'identifier par ce schéma l'avocat ou la nature des informations échangées avec lui.

Seul le client de l'avocat peut recevoir de sa part des documents, ce indépendamment de la qualité d'intermédiaire ou de contribuable concerné de ce client. Le client qui a encouru une obligation propre de déclaration ne peut en aucun cas être contraint à divulguer le fait ni le contenu d'une consultation d'un avocat. Pour les besoins de sa propre déclaration, il doit donc être autorisé à produire un schéma abstrait afin de ne pas porter entrave au but du secret professionnel propre aux avocats.

- Pour autant que de quelconques obligations puissent toujours être imposées aux avocats envers leurs clients, le contrôle du respect de ces obligations doit

obligatoirement se faire par l'intervention du Bâtonnier de l'avocat, qui veillera au respect du secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique de l'Etat membre concerné.

Il s'agit d'une exigence minimale pour les nécessités du bon fonctionnement d'un Etat de droit. Cette question cherche un régime proportionnel à la lumière de la jurisprudence de la CEDH en se référant au régime organisé par l'article 334 CIR.

H.3 La proportionnalité à la lumière de la CEDH et de la Constitution belge.

142. L'examen des infractions visées aux articles 6.3 et 8 CEDH a montré que la loi litigieuse crée une entrave aux droits protégés par ces articles dans les matières concernées par la transposition de la Directive litigieuse. En ce qui concerne les matières non visées par une transposition obligatoire de la Directive litigieuse, les mêmes entraves aux droits protégés se produisent car le régime organisé par la loi litigieuse est indentique dans les deux cas.

L'absence de justification proportionnelle constatée lors de l'examen des matières visées par la transposition de la Directive litigieuse par rapport aux articles 6.3 et 8 CEDH est aussi présente dans les matières non visées par la transposition de la Directive litigieuse.

En ce que les **articles 22 et 29 de la Constitution** protègent la vie privée et les écrits des administrés visés par l'article 8 CEDH, il y a lieu de retenir une violation par la loi litigieuse de ces articles de la Constitution.

143. Un régime identique est organisé par les articles **9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55** de la loi litigieuse pour des personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes mais doivent subir des obligations et sanctions similaires sans justification proportionnelle à cette fin.

Dans ces conditions, à défaut de justification, il y a violaton des **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinées avec les **articles 22 et 29 de la Constitution**, **l'article 16(1) du TFUE** et des articles **6.3 et 8 CEDH** dans la mesure où :

- Les articles critiqués n'ont pas exclu les avocats et leurs clients de l'application de la loi litigieuse.
- Les articles critiqués ont soumis les avocats et leurs clients au même régime de dérogation que d'autres professions soumises à un secret professionnel, sans prendre en considération les excigences du secret professionnel propre aux avocats.
- Les articles critiqués n'excluent pas les avocats et leurs clients de l'obligation de fournir des renseignements pour l'application des **articles 14 et 16** de loi litigieuse en matière d'impôts sur les revenus, et des **articles 46 et 60** de la loi litigieuse dans les autres matières alors que ces renseignements peuvent concerner des conseils d'avocats à leurs clients ou d'autres informations obtenus sous le couvert du secret professionnel.

Il y a dès lors lieu d'annuler les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55 de la loi litigieuse pour les avocats et leurs clients, subsidiairement, de les interpréter en organisant un régime qui est proportionnel, si possible, aux exigences du secret professionnel propre aux avocats selon les articles 2 et 19 TUE et 16(1) TFUE, des articles 7, 8.1, 20, 47 à 52 de la Charte, combinés avec les articles 6.3, 7, 8 et 10 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et les articles 10, 11, 12, 14, 22, 29, 170, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution.

H.4 L'obligation de déclaration viole la liberté d'expression.

144. Le dispositif porte une atteinte non justifiée et en tout cas disproportionnée à la liberté d'expression. Le conseiller qui conseille exerce sa liberté d'expression. Cette liberté est garantie tant par la Constitution que par la Convention :

Article 19 de la Constitution :

La liberté des cultes, celle de leur exercice public, ainsi que la liberté de manifester ses opinions en toute matière, sont garanties, sauf la répression des délits commis à l'occasion de l'usage de ces libertés.

Et

Article 10 Liberté d'expression :

1. Toute personne a droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté d'opinion et la liberté de recevoir ou de communiquer des informations ou des idées sans qu'il puisse y avoir ingérence d'autorités publiques et sans considération de frontière. Le présent article n'empêche pas les États de soumettre les entreprises de radiodiffusion, de cinéma ou de télévision à un régime d'autorisations.

2. L'exercice de ces libertés comportant des devoirs et des responsabilités peut être soumis à certaines formalités, conditions, restrictions ou sanctions prévues par la loi, qui constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à l'intégrité territoriale ou à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, à la protection de la réputation ou des droits d'autrui, pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles ou pour garantir l'autorité et l'impartialité du pouvoir judiciaire.

145. L'obligation de déclaration est indépendante de tout délit. L'obligation de communiquer aux autorités le contenu de l'usage que soit le conseiller, soit quelqu'un d'autre, fait de sa liberté d'expression est manifestement contraire tant à la Constitution qu'à la Convention.

L'obligation de déclaration ne permet plus à l'avocat de rendre en toute indépendance son conseil juridique à son client. Rien ne vient justifier cette violation, ni même prétendre qu'elle serait proportionnée.

146. En résumé, les effets critiqués de la loi litigieuse sont sans une justification

proportionnée à la lumière :

- des **articles 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170 § 2 et 172 de la Constitution** : une violation de l'exigence de normes claires et précises, interférence dans la sphère privée, restriction de liberté d'expression et l'adoption d'une norme fiscale illicite, combinés avec les **articles 6, 7, 8 et 10 de la CEDH**, et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**
- et des droits et obligations imposés aux Etats membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant l'**article 1^{er} 1,2) de la Directive** et plus particulièrement par rapport aux **articles 7, 8.1, 20, 47, 48, 49, et 51 à 53 de la Charte** et l'**article 2, article 4 alinéa 3 et 19 TUE** et l'**article 16(1) TFUE**.

VI. LA PROCEDURE DEVANT LA COUR DE JUSTICE EUROPEENNE

- *La nécessité de poser des questions préjudicielles pour résoudre le présent litige.*

147. Conformément à l'article 267 TFUE, la Cour constitutionnelle est une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel en droit interne. Lorsque ces juridictions nationales estiment qu'une décision sur l'interprétation des traités est nécessaire pour rendre leurs décisions, ces juridictions sont tenues de saisir la CJUE d'une demande de statuer à titre préjudiciel sur des questions.

Les conflits soulevés par les demandeurs entre des dispositions primaires du droit de l'Union européenne et les effets de la norme nationale qui transpose une norme secondaire du droit de l'Union européenne, imposent de poser de telles questions préjudicielles.

Les questions traitent :

- de la compatibilité de la directive transposée en son intégralité avec l'article 5 TUE, vu les exigences de subsidiarité et les effets de la Directive litigieuse sur les objectifs de l'Union européenne en matière du marché unique et les quatre libertés fondamentales,
- de l'examen de la proportionnalité de son application en dehors de la matière des impôts directs par rapport au TUE et TFUE à travers les incidences sur les quatre libertés fondamentales et la sphère de la vie privée,
- de l'appréciation des effets sur les libertés fondamentales protégées par le TFUE et les droits fondamentaux protégés par la Charte,
- ces questions convergent dans la question de la comptabilité de ces normes avec le secret professionnel qui est propre aux avocats.

Chaque violation invoquée a son importance par rapport aux effets préjudiciables que les demandeurs sont susceptibles de subir. Tant le champ d'application (exigence de stricte nécessité), les critères utilisés pour les obligations de déclaration (exigence de stricte proportionnalité), le manque de règles claires et précises, les sanctions (exigence de normes

claires) et la levée partielle du secret professionnel qui est propre aux avocats ont des effets sur leur profession et leur personne dont ils ont le droit de contester la légalité devant la CJUE. En même temps ces effets portent des entraves au bon fonctionnement de l'Etat de droit, protégé par les articles 2 et 19 TUE.

- *L'opportunité de motiver un traitement prioritaire des questions posées.*

148. A supposer que la Cour constitutionnelle pose les questions préjudicielles reprises au dispositif, il y a lieu de constater que l'exercice normal de la profession d'avocat est perturbé dans les États membres où un secret professionnel est organisé.

La Cour de justice de l'Union européenne décide, soit d'office, soit sur motivation expresse par la juridiction qui pose les questions, s'il est opportun d'activer la procédure accélérée.

Pour le cas de la Belgique, la transposition de la norme européenne a fortement perturbé la pratique des avocats. Leurs clients ayant des intérêts transfrontaliers ou envisageant d'en avoir ne sauront plus s'adresser à eux avec la même confiance indispensable dans un Etat de droit pour pouvoir échanger confidentiellement des informations et conseils. Cet échange est une nécessité afin d'identifier les problèmes dont assez souvent le client ne s'était pas rendu compte avant de consulter un avocat et d'y remédier.

149. Si ce raisonnement vaut aussi pour les services rendus par d'autres professions, il n'en reste pas moins que la possibilité d'une confidentialité absolue des entretiens avec un avocat à tout moment a déjà été reconnue pour la CJUE comme un des éléments indispensables au fonctionnement de l'État de droit.

Le secret professionnel qui est propre à l'avocat est considéré comme essentiel pour le bon fonctionnement de l'Etat de droit pour l'application des articles 6 et 8 CEDH et le droit de l'Union européenne⁴⁹. Ce bon fonctionnement exige que les clients puissent s'exprimer en toute confiance devant leur avocat et que cet avocat puisse leur donner un avis juridique en toute indépendance. Les obligations de déclaration qu'impose la Directive litigieuse aux avocats ou à leurs clients sont inconciliables avec ce bon fonctionnement.

Il est dès lors indiqué, dans l'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit, qui est un objectif de l'Union européenne consacré par l'article 2 TUE⁵⁰ et une notion que dépasse dans la société contemporaine le seul fonctionnement des Cours et Tribunaux, que l'incertitude juridique par rapport à la levée partielle de cette confidentialité absolue et son entrave au bon fonctionnement de l'État de droit soit levée au plus vite possible⁵¹.

⁴⁹ CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova, Portugal, (n°. 69436/10 ; CJUE, 12 décembre 2018, affaire T-75/104, *Unichem Laboratoris Ltd. c. Commission européenne*, ECLI:EU:T:2018:915, p. 13 – 14.

⁵⁰ CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, ECLI:EU:C:2018:117

⁵¹ https://eur-lex.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-10/fiche_thematique_-_ppu-pa.pdf ; en particulier l'ordonnance du 15 novembre 2018, Commission/Pologne, C-619/18, EU:C:2018:910, point 20, cité à la p. 19 concernant la protection pour la préservation de l'Etat de droit sous l'article 2 TUE

150. Les autres effets des normes litigieuses provoquent des entraves sérieuses aux libertés fondamentales qui sont protégées par la TFUE et aux droits fondamentaux protégés par la Charte.

Les objectifs de l'Union européenne en matière de marché intérieur et en matière des droits de l'homme (article 2 TUE) imposent de supprimer ces entraves dans les meilleurs délais.

VII. LES ARGUMENTS INVOQUES PAR LE CONSEIL DES MINISTRES

151. Aux termes de son mémoire du 4 septembre 2020 transmis par un courrier du 17 septembre 2020 au conseil des demandeurs, le Conseil des Ministres a pris les positions suivantes (en résumé) :

- *Premier moyen : quant à la violation des compétences de la région flamande.*

152. Le Conseil des Ministres rejoint l'interprétation des demandeurs en ce que la loi litigieuse n'est pas autorisée à sortir des effets sur des compétences de la Région flamande en matière de droit de succession et de droit d'enregistrement.

Les demandeurs avaient invoqué cet argument car les libellés de la loi litigieuse n'ont pas expressément limité son champ d'application aux Régions de Bruxelles-capitale et wallonne en ce qui concernent les compétences régionales qu'il organise.

L'article 1^{er} de la loi litigieuse doit dès lors se comprendre comme suite :

« § 1 La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution et en ce qui concerne ces chapitres 3 et 4 des matières visées à l'article 39 de la Constitution pour les compétences des Régions de Bruxelles-capitale et wallonne, à l'exclusion des compétences de la Région flamande. »

Dans cette interprétation de son article 1^{er} et les chapitres 3 et 4, la loi litigieuse ne viole pas les normes visées par le premier moyen.

- *Deuxième moyen : quant à la violation de la loyauté fédérale et l'unité monétaire et économique belge.*

153. Le Conseil des Ministres estime que la situation critiquée au moyen n'est pas le fait de la loi litigieuse mais des règles de compétence qu'invoque le moyen. Le Conseil des Ministres conteste l'existence d'une différence de traitement depuis que la Région flamande a aussi transposé la Directive litigieuse. Selon le Conseil des Ministres il n'y a plus de traitement distinct selon la localisation des intervenants.

Les demandeurs contestent que les effets des normes litigieuses qu'ils ont invoqués aux termes de leur deuxième moyen ne soient pas l'effet de la norme litigieuse.

154. Une transposition dans d'autres matières que l'impôt des sociétés ne fait pas l'objet du régime d'échange d'informations automatique et spécifique organisé par la Directive litigieuse. L'échange des données sur des dispositifs transfrontières dans ces matières devra observer les règles générales organisées par la Directive DAC.

Lors de la transposition d'une directive, le législateur reste tenu d'observer les droits fondamentaux, la Constitution et des normes internationales ayant un effet direct⁵². La Directive litigieuse doit être interprétée de façon stricte et proportionnée par rapport au but poursuivi (article 5 TUE - application directe). En limitant elle-même le système automatique d'échanges informations aux informations qui concernent l'impôt des sociétés, la Directive litigieuse ne peut pas être comprise comme une obligation de transposer dans toutes les matières visées par la Directive DAC qui a été retenu par le Ministre des finances (cfr. *Doc. parl.*, Chambre, session 2019-2024, Rapport, Doc 55.00791/003, p. 19) :

«.. Il s'agit donc d'une simple transposition de la directive qui porte sur la fiscalité directe..»

Trois Etats-membres se sont limités aux impôts directs comme matière de transposition (Estonie, Malte et Roumanie)⁵³. Il est rappelé aux exigences de l'article 5(4) TUE d'une interprétation stricte de directives adoptées en matière d'impôts directs. Sans texte clair et explicite il ne peut être présumé que le régime instauré par la Directive litigieuse couvre toutes les matières où la Directive DAC a été transposée.

Il n'y avait donc pas d'obligation ni de nécessité temporelle de transposition pour le 1^{er} juillet 2020 dans d'autre matières afin de permettre l'activation du système d'échange d'information automatique. Dans ces matières, aucune norme européenne n'empêche le législateur belge d'attendre un accord préalable avec la Région flamande avant de transposer la Directive litigieuse pour ces matières qui relèvent des compétences régionales.

La loi litigieuse a toutefois dit que les chapitres 3 et 4 seront d'application à partir du 1^{er} juillet 2020 dans ces compétences régionales sans attendre l'entrée en vigueur d'une disposition similaire en Région flamande. En faisant ce choix, la loi litigieuse crée des effets nuisibles à la loyauté fédérale et l'unité économique et monétaire belge visés par le deuxième moyen des demandeurs. Il n'y a pas de justification proportionnelle pour les atteintes aux objectifs imposés par les normes dont la violation est invoquée.

155. Quant à l'argument que la situation est en quelque sorte devenue sans objet par l'entrée en vigueur d'un décret flamand qui dit transposer la Directive litigieuse dans des matières qui relèvent de ses compétences régionales, les demandeurs invoquent qu'ils ont également formé un recours en annulation et suspension contre ce décret flamand qui dit transposer la Directive litigieuse dans les compétences de la Région flamande (affaire n° 7443 N).

⁵² Gw.H., nr. 118/2003, 17 september 2003 ; Gw.H., nr. 71/2006, 10 mei 2006. ; Gw.H., nr. 10/20008, 23 januari 2008.

⁵³ Baker Tilly International Limited, *DAC 6 Country by Country Guide*, Londen, United Kingdom, 2020.

Si la suspension est prononcée l'on se retrouve dans la situation créée par la loi litigieuse qui transpose la Directive litigieuse dans des matières qui relèvent des compétences régionales sans un accord préalable entre la Région flamande et l'Etat fédéral qui organise une base légale claire pour la réciprocité des obligations de déclaration en matière de dispositifs transfrontières.

Les demandeurs maintiennent dès lors leur deuxième moyen. Les objectifs poursuivis par les normes dont la violation est invoquée imposent la conclusion d'un accord préalable entre la Région flamande et l'Etat fédéral. La condition d'une application similaire et parallèle dans les trois régions dans ces matières qui relèvent des compétences régionales est nécessaire afin d'éviter ou de prévenir des distortions.

A défaut d'une annulation des chapitres 3 et 4 de la loi litigieuse, il est proportionné d'interpréter la loi litigieuse de sorte que les chapitres 3 et 4 ne peuvent recevoir application aux Régions de Bruxelles-capitale et wallonne que dans la mesure où des règles similaires s'appliquent concomitamment en Région flamande. Les chapitres 3 et 4 ne peuvent recevoir une autre application dans le respect des normes dont la violation est invoquée par le deuxième moyen.

- *Troisième moyen : quant à l'absence de nécessité de transposer la directive litigieuse dans d'autres matières que l'impôt des sociétés.*

156. Le Conseil des Ministres se réfère au champ d'application de la Directive DAC pour justifier la transposition en matière de droit de succession et de droit d'enregistrement.

Les demandeurs contestent l'existence d'une telle obligation de transposition dans ces matières. Ils se réfèrent à leurs arguments exposés sous les points D.1 et D.2 et à leurs répliques quant au deuxième moyen. Par leur troisième moyen ils critiquent le choix opéré de transposer des lourdes obligations de déclaration dans ces matières en l'absence d'une motivation par rapport à la nécessité de remédier par cette transposition à une perte de revenus dans ces matières du fait des dispositifs transfrontières.

Il n'est non plus démontré aux termes des travaux préparatoires en quoi des compétences régionales, qui se rattachent en règle à un élément territorial pour la répartition des compétences, pourraient être évitées au travers d'une planification fiscale agressive transfrontière. Les demandeurs maintiennent que le constat de tels effets de causalité est une condition strictement nécessaire pour une transposition proportionnée dans ces deux matières. De simples hypothèses qui reviennent à des postulats d'un risque (futur) de perte de revenus ne peuvent suffire à cette fin.

En l'absence d'autres éléments qui puissent justifier la nécessité de transposer dans ces deux matières, il y a lieu d'annuler les chapitres 3 et 4 de la loi litigieuse.

- *Quatrième moyen : quant à la violation du droit primaire de l'Union européenne par les obligations de déclaration des dispositifs transfrontières.*

157. Le Conseil des Ministres justifie la loi litigieuse par une présomption de ce que la Directive litigieuse est supposée être conforme au droit de l'Union européenne et se remet à la décision de la Cour constitutionnelle quant à l'opportunité de poser des questions préjudicielles.

Il a été rappelé ci-avant que l'article 4, alinéa 3 TUE oblige les Etats-membres à :

- prendre toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités,
- s'abstenir de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.

Ces obligations s'opposent à l'existence 'd'une présomption de conformité' d'une directive au droit primaire de l'Union européenne lors de sa transposition. Les libellés de l'article 5 TUE imposent d'ailleurs d'appliquer en matière de fiscalité directe les principes de la subsidiarité, d'interprétation stricte et de proportionnalité dans la transposition des normes qui sont motivées par l'objectif de mieux réaliser le marché intérieur par des mesures européennes en matière d'impôts directs (article 115 TFUE). Toute transposition qui puisse porter une entrave à cet objectif de l'Union européenne oblige l'Etat-membre à chercher une transposition qui supprime cette entrave, et à défaut, de s'abstenir à transposer et de saisir elle-même la CJUE de ce conflit.

158. La CJUE a d'ailleurs confirmé⁵⁴ que les Etats-membres doivent veiller à observer le droit primaire de l'Union européenne, dont les objectifs du TUE font partie, lors de la transposition des directives.

A défaut d'un autre argument invoqué par le Conseil des Ministres par rapport aux effets critiqués par le quatrième moyen, les demandeurs notent que le Conseil des Ministres se réfère à justice quant à l'opportunité de saisir la CJUE des questions préjudicielles sollicitées par les demandeurs.

Eu égard à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle⁵⁵ tendant à saisir la CJUE des conflits invoqués entre des normes de droit primaire de l'Union européenne et des normes de droit secondaire de l'Union européenne, il y a lieu de faire droit aux demandes des demandeurs par rapport à ces questions préjudicielles.

159. Les questions invoquées sous le quatrième moyen sont d'ailleurs préalables aux questions invoquées par le huitième moyen. Si les questions soulevées sous le quatrième moyen concernent la conformité de la Directive litigieuse avec les objectifs de l'Union européenne en matière de marché intérieur, les questions soulevées par les moyens cinq à sept s'interrogent sur la compatibilité de la Directive litigieuse avec les objectifs de l'Union européenne en matière de droits de la défense et le huitième moyen avec l'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'Etat de droit.

⁵⁴ CJUE, arrêt du 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

⁵⁵ C.const., n° 103/2009, 18 juin 2009, attendu B.5.1

Aux termes du huitième moyen qui concerne le secret professionnel propre à des avocats, il est normal qu'avant de pouvoir aborder l'examen de la proportionnalité du régime imposé par rapport au secret professionnel propre à l'avocat et les autres secrets professionnelles, il faille d'abord déterminer le but poursuivi et les effets de la loi litigieuse et de la Directive litigieuse par rapport aux objectifs de l'Union européenne en matière de marché unique et de droits de la défense.

Seul un but poursuivi qui est légitime à la lumière du droit primaire de l'Union européenne est pris en considération pour cet examen de proportionnalité du régime maximal imposé au secret professionnel.

Les points D.1 et D.2 du quatrième moyen contestent l'existence d'un but légitime et proportionné à la lumière du droit primaire de l'Union européenne qui concernent l'objectif du marché intérieur.

Seuls des effets légitimes à la lumière du droit primaire de l'Union européenne puissent être pris en considération pour cet examen de proportionnalité du régime maximal entre les secrets professionnels. Les points D.3 et D.4 du quatrième moyen contestent la proportionnalité des obligations de déclaration (les effets) à la lumière du droit primaire de l'Union européenne qui concernent l'objectif du marché intérieur. Et les points E à G contestent la proportionnalité des obligations de déclaration (les effets) à la lumière du droit primaire de l'Union européenne qui concernent l'objectif des droits de la défense.

Ce ne sera que dans la mesure d'un but poursuivi légitime (matières) et des effets légitimes (obligations de déclaration) qui est commun à tous les secrets professionnels que l'on peut examiner par la suite si les effets qui sont jugés légitimement puissent encore se motiver ou pas à la lumière de l'objectif du bon fonctionnement de l'Etat de droit, par rapport au régime égal maximal entre les secrets professionnels des intermédiaires, dont des avocats.

Les arguments invoqués sous le quatrième moyen et les questions préjudicielles posées sont pertinents pour trancher le litige.

- *Cinquième moyen : quant aux exigences posées à des normes pour instaurer des sanctions dissuasives et la notion 'intermédiaire de la deuxième catégorie'.*

160. Le Conseil des Ministres estime que cette définition est suffisamment claire pour qu'une personne puisse déterminer sa qualité d'intermédiaire et '*qu'il est toujours possible pour cet expert de démontrer qu'il n'était pas raisonnablement censé savoir participer à un dispositif transfrontière*'. Et que les normes litigieuses n'instaurent pas de présomption de connaissance de la totalité des informations devant être communiquées.

Aussi la conformité avec la Directive litigieuse est invoquée par le Conseil des Ministres.

161. Face à cette réplique qui ne réponds pas au fond de leurs arguments, les demandeurs maintiennent leurs arguments invoqués sous le point E. Les demandeurs rappellent que l'absence de normes claires constituent ce cinquième moyen ; il est à cet égard révélateur

que le Conseil des Ministres se réfère à des passages dans les travaux préparatoires qui ne sont pas du tout reflétés par les libellés des normes passibles de sanctions dissuasives.

Ils ne comprennent pas sur quelle base le Conseil des Ministres peut prétendre que la loi litigieuse ne présume pas que l'intermédiaire de la deuxième catégorie a accès à la totalité de l'information. Il n'y a pas de disposition, ni dans la loi litigieuse, ni dans la Directive litigieuse, qui autorise un intermédiaire de la deuxième catégorie à introduire de par sa qualité une déclaration partielle qui ne reprends pas toutes les informations requises.

Quant au respect des libellés de la Directive litigieuse, les demandeurs renvoient à la réfutation 'de la présomption de conformité' d'une directive avec le droit primaire de l'Union européenne qui a été énoncée lors de la discussion sur le deuxième moyen. L'article 6 TUE et les articles invoqués de la Charte qui imposent le respect des normes claires donnent expression à l'objectif de l'Union européenne qui est également exprimé en son article 2 TUE : le respect pour les droits de l'homme.

A défaut d'une définition claire dans les libellés de la Directive litigieuse dont le respect est assuré par une sanction dissuasive, cet objectif de l'Union européenne oblige l'Etat-membre à transposer en conformité de cet objectif, ou si ce n'est pas possible, de s'abstenir de transposer ce libellé et de saisir elle-même la CJUE de ce conflit.

Les demandeurs maintiennent leurs arguments exposés sous le point E.

- *Sixième moyen : quant aux exigences posées à des normes pour instaurer des sanctions dissuasives et la notion 'de phases' d'un dispositif transfrontière'.*

162. Le Conseil des Ministres estime que la définition de chaque phase est suffisamment claire pour qu'une personne puisse déterminer à partir de quel moment son obligation de déclaration est activée pour chaque phase.

Le Conseil des Ministres conteste que l'obligation de déclaration pour une phase puisse être activée par autrui et estime que le problème signalé ne se présente pas lorsque l'obligation de déclaration repose sur le contribuable concerné.

Une conformité substantielle avec la Directive litigieuse est également invoquée par le Conseil des Ministres.

163. Par cette réplique, le Conseil des Ministres donne une autre lecture aux normes litigieuses qui s'écarte de ce qu'on peut déduire des libellés de la loi litigieuse.

Les demandeurs ne lisent pas de disposition dans la loi litigieuse, ni dans la Directive litigieuse, que puisse exonérer un intermédiaire de la deuxième catégorie de son obligation de déclaration pour une phase dès qu'il a été impliqué dans cette phase. Le fait que la phase s'achève et qu'une autre phase commence peut-être la conséquence d'agissements d'autrui mais ne change rien par rapport aux obligations de l'intermédiaire de la seconde catégorie selon les libellés de la loi.

Quant au fait qu'il n'y a pas d'obligation de déclaration en présence d'un contribuable concerné, le Conseil des Ministres semble perdre de vue que pour chaque phase un intermédiaire de deuxième catégorie qui a invoqué son secret professionnel n'est pas dispensé de ses obligations de déclaration si le contribuable concerné ne déclare pas, ne déclare pas en temps utile ou de façon complète pour chaque phase.

Quant au respect des libellés de la Directive litigieuse, les demandeurs renvoient à la réfutation 'de la présomption de conformité' d'une directive avec le droit primaire de l'Union européenne qui a été donnée lors de la discussion sur le quatrième moyen.

Les demandeurs maintiennent leurs arguments invoqués sous le point F.

- *Septième moyen : quant aux exigences posées de normes pour instaurer des sanctions dissuasives et l'effet de rétroactivité.*

164. La conformité avec la Directive litigieuse est invoquée en premier lieu par le Conseil des Ministres.

Le Conseil des Ministres soulève le respect de l'interdiction de rétroactivité par des délais plus longues de déclaration avant que des sanctions dissuasives ne s'appliquent.

165. Quant au respect des libellés de la Directive litigieuse, les demandeurs renvoient à la réfutation 'de la présomption de conformité' d'une directive avec le droit primaire de l'Union européenne qui a été donnée lors de la discussion sur le quatrième moyen. L'article 49 de la Charte et l'article 2 TUE protègent l'objectif de l'Union européenne du respect des droits de la défense.

Il faut que le justiciable soit au courant des normes qui lui seront imposés le jour qu'il pose des actions qui ouvriront ultérieurement des obligations de déclaration. En absence de normes publiés et claires par rapport à ces obligations de déclaration au jour des actions concernées, cet objectif de l'Union européenne s'oppose à une peine si le concerné n'est plus en mesure de remplir des futures obligations de déclaration par rapport à ces actions.

Les demandeurs maintiennent leurs arguments invoqués sous le point G.

- *Huitième moyen : quant à la proportionnalité du régime maximal de secret professionnel.*

166. Le Conseil des Ministres invoque d'une part les libellés de la Directive litigieuse et cite d'autre part un arrêt de la Cour constitutionnelle qui selon le Conseil des Ministres permet de scinder le secret professionnel qui est propre aux avocats entre des conseils juridiques qui cadrent dans la défense des droits et d'autres conseils juridiques. Cette dernière catégorie de conseils juridiques n'aurait pas de justification proportionnée pour s'opposer aux obligations imposées par la loi litigieuse.

Le Conseil des Ministres rappelle la nécessité d'augmenter la transparence afin de combler aux lacunes révélées et de procéder par un système d'échange d'informations automatisé à cause des dispositifs transfrontières. Ceci constitue le but poursuivi.

Les effets sont considérés proportionnés à ce but légitime par le Conseil des Ministres car (en résumé):

- le champ d'application est limité à des dispositifs transfrontières,
- la Directive litigieuse et l'efficacité du contrôle de l'observation des obligations le nécessitent,
- le secret professionnel reste intact pour déterminer la situation juridique et la défense en justice du client,
- il faut avoir la qualité d'un intermédiaire avant d'être soumis à ces effets,
- le champ d'application est limité aux activités de planification fiscale à caractère potentiellement agressif,
- un dispositif commercialisable n'est pas de nature à révéler des données échangés avec un avocat.

167. Les demandeurs considèrent à nouveau que les objectifs poursuivis par l'Union européenne s'opposent à la transposition de la Directive litigieuse. Ils renvoyaient à leurs arguments développés sous le point H qui démontrent que l'objectif du bon fonctionnement de l'Etat de droit s'oppose aux obligations imposées aux avocats.

L'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle (C.const., n° 114/2020, 24 septembre 2020) qui a été invoqué ci-avant réfute l'interprétation du Conseil des Ministres qu'il y a matière à compartimenter le secret professionnel qui est propre aux avocats selon l'objet de l'avis juridique rendu. Cet arrêt a précisé que la protection accrue du secret professionnel couvre tous les conseils juridiques des avocats qui sont rendus sans intention frauduleuse ou sciemment donnés à des finalités illicites.

Le premier arrêt de la Cour constitutionnelle concernait des obligations en matière de TVA afin de permettre à l'administration fiscale de mieux contrôler les flux financiers qui résultent de l'activité professionnelle de l'avocat. Ici, si l'avocat est un contribuable concerné, il n'agit pas comme avocat et les obligations qui lui sont imposées le sont à titre de citoyen par rapport à sa situation patrimoniale personnelle. Une telle obligation ne nécessite pas de protection en vue du bon fonctionnement de l'Etat de droit.

Le deuxième arrêt de la Cour constitutionnelle invoqué par le Conseil des Ministres concernait des obligations de déclaration en matière d'anti-blanchiment. Il y a lieu de rappeler que cette obligation n'est activée que lorsque l'avocat participe à la rédaction ou à l'accomplissement de certains actes qui ne constituent pas des conseils juridiques. C'est aussi oublier la gravité des infractions en cas de suspicion de leur présence comme un motif impérieux, ainsi que le contrôle ordinal qui est prévu par rapport à l'obligation de déclaration de l'avocat.

Ici, l'obligation de déclaration de l'avocat concerne des agissements licites qui peuvent se

limiter à rendre des conseils juridiques et est dépourvu de tout contrôle ordinal. Cette jurisprudence ne peut donc pas être appliquée dans la présente affaire.

Par contre, l'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle (C.const., n° 114/2020, 24 septembre 2020) est applicable ; la protection accrue du secret professionnel qui est propre à ces avocats comprends les conseils juridiques donnés en dehors du contexte d'un litige. La loi litigieuse et la Directive litigieuse sont dépourvues de justification proportionnée par rapport à l'objectif de l'Union européenne en matière de bon fonctionnement de l'Etat de droit.

168. Il a déjà été invoqué que les objectifs poursuivis par la Directive litigieuse et ses effets ne peuvent être prise en compte dans la mesure de leur conformité avec le droit primaire de l'Union européenne et ses objectifs en matière de marché intérieur et de droits de la défense.

Ce ne sont que ce but et ces effets qui se justifient en matière du marché intérieur et de droits de défense qui peuvent être exigés de tous les intermédiaires. Ce sont ce but et ces effets qui peuvent à leur tour être invoqués lors de l'examen de la proportionnalité du régime maximal entre les intermédiaires détenteurs d'un secret professionnel par rapport à l'objectif de l'Union européenne du bon fonctionnement de l'Etat de droit.

Même en présumant que le but et les effets de la Directive litigieuse soient conforme avec ces objectifs de l'Union européenne, le mémoire du Conseil des Ministres, en ce qu'il invoque une mauvaise compréhension de l'étendu de la protection accrue du secret professionnel qui est propre à des avocats, ne motive pas la conformité de la Directive litigieuse ou de la loi litigieuse avec l'objectif du bon fonctionnement de l'Etat de droit,

Cet objectif de l'Union européenne s'oppose à un quelconque devoir de divulgation imposé à un avocat par rapport à des activités licites faites à la demande de son client et à des devoirs imposés à son client de divulguer l'identité de son conseil et l'avis rendu lorsqu'il excute ses obligations de déclaration du régime dispositif qui ont passé le test de leur conformité avec les objectifs de l'Union européenne en matière de marché intérieur et de droits de la défense.

169. Le Conseil des Ministres motive la proportionnalité du régime maximal entre les intermédiaires détenteurs d'un secret professionnel par la limitation des obligations de déclaration à des dispositifs transfrontières qui concernent des activités de planification fiscale à caractère potentiellement agressif.

Ces arguments ne sont pas valables en ce qu'ils ne concernent ni la qualité de l'avocat qui agit autrement qu'en cette qualité, ni la légalité des conseils juridiques rendus. Ils ne peuvent être retenus pour former une justification proportionnée à la lumière des exigences de la protection accrue de confidentialité pour des relations entre avocats et leurs clients.

170. L'argument pour justifier l'exclusion du droit d'invoquer le seret professionnel par rapport à un dispositif commerciable qui est invoqué par le Conseil des Ministres est de dire

qu'un tel dispositif n'est pas de nature à être le fruit des données échangées entre un avocat et son client. Cet argument renforce par contre la critique de la stricte nécessité d'exclure le régime d'exonération ; si ces informations ne sont pas présumées essentielles, comment justifier alors la nécessité d'organiser cette entrave aux droits fondamentaux en excluant le droit d'invoquer le secret professionnel ?

Les demandeurs maintiennent l'intégralité de leurs arguments invoqués sous le point H.

VIII. L'INTERVENTION DU CCBE

171. Le 29 septembre 2020, l' AISBL Conseil des barreaux européens a déposé un mémoire en intervention qui se réfère aux recours en annulation introduits dans les quatre affaires jointes.

Les demandeurs estiment que les arguments développés par le CCBE sont similaires et servent les mêmes finalités invoquées dans la présente affaire :

- un manque de prévisibilité et de précision pour imposer des obligations à des avocats,
- absence d'un besoin social impérieux pour imposer ses obligations à des avocats,
- les effets et les modalités ne sont pas proportionnés,
- des avocats ne peuvent pas être obligés de façon proportionnée à contacter d'autres personnes que d'autres avocats ou leurs clients,
- il n'y pas de justification proportionnée à appliquer sur des opérations licites des obligations de déclaration similaires à celles en matière d'anti-blanchiment d'une part, et d'autre part, sans qu'aucun contrôle par le Bâtonnier n'est organisé comme en matière de blanchiment,
- absence de normes claires pour sanctionner (dispositifs, marqueurs, intermédiaires) et rétroactivité.

Ces arguments du CCBE ont une finalité similaire aux points 'D' (nécessité de la Directive litigieuse & des marqueurs pour atteindre le but), 'E' et 'F' (exigence de normes claires pour des peines), 'G' (rétroactivité) et 'H' (exigences accrues pour des normes concernant le secret professionnel propre aux avocats, obligation de violer le secret professionnel envers des intermédiaires qui ne sont pas des avocats, la contestation de l'application des critères en matière de blanchiment dans une matière qui concerne des opérations licites).

Les quatre questions préjudicielles que le CCBE sollicite de poser à la CJUE concernent :

- la conformité de la Directive litigieuse avec le droit primaire de l'Union européenne quant aux limitations imposées au secret professionnel des avocats en général (point 'H' invoqué par les demandeurs),
- l'usage des marqueurs pour activer les obligations des déclarations qui ne se limitent pas à des opérations pouvant être vues comme non authentiques, dépourvue de réalité économique ou purement formelles (point 'D.3' invoqué par

- les demandeurs),
- par rapport à l'obligation de notification (point 'H' invoqué par les demandeurs),
- et la condition d'une déclaration valable introduite par une tierce personne pour libérer l'avocat de son propre devoir de déclaration en tant qu'intermédiaire (points 'F' et 'H' invoqués par les demandeurs).

172. Ces quatre questions préjudicielles sont toutes similaires à des questions préjudicielles sollicitées par les demandeurs ci-après. Les demandeurs n'ont dès lors aucune remarque à formuler par rapport à cette intervention du CCBE qui vient ainsi à l'appui d'une partie des arguments invoqués dans la présente affaire.

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

- dire la requête recevable et fondée ;
- annuler les articles **19 à 46, séparément ou lus ensemble**, de la loi du 20 décembre 2019, transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, modifiant la Directive 2011/16/UE, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, **en Région flamande**, au motif de violation des articles suivant, séparément ou lus ensemble, les **articles 10, 11, 35, 39, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 concernant le financement des Communautés et des Régions, comme substitué par les articles 5 et 7 de la loi spéciale du 13 juillet 2001, l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises**, et plus particulièrement **l'article 16, § 4 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles**, ou subsidiairement, interpréter son article 1^{er} de sorte que la loi litigieuse ne s'applique pas dans des matières qui relèvent des compétences de la Région flamande (arguments développés sous les points 'A') ;
- annuler les articles **19 à 46, séparément ou lus ensemble**, de la loi du 20 décembre 2019, transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, modifiant la Directive 2011/16/UE, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, **en Régions bruxelloise et wallonne**, au motif de la violation des articles suivants, séparément ou lus ensemble, les **articles 10, 11, 143 § 1^{er}, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les articles **l'article 1 ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions et l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles en ce que derniers articles forment une expression du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire violé**, ou d'interpréter ces dispositions de la sorte qu'ils ne peuvent recevoir application en

dehors d'un accord conclu entre l'Etat fédéral et la Région flamande, ou de conditionner leur application à une application des normes similaires et concomitantes en Région flamande (arguments développés sous les points 'B') ;

- **annuler les articles 2 à 60** de la loi du 20 décembre 2019, transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, modifiant la Directive 2011/16/UE, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans la mesure où leur champ d'application ne se limite pas à l'impôt des sociétés, comme non conformes aux **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la constitution**, (arguments développés sous les points 'C') ;
- motiver l'application de la procédure accélérée devant la Cour de justice de l'Union européenne par les effets des mesures qui portent gravement atteinte au bon fonctionnement d'un État de droit par les obligations de déclaration imposées à des avocats ;
- saisir la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes :
- Par rapport à certains dispositifs transfrontières et des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières (arguments développés sous les points 'D') :

«1. Les articles 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) et 115 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne, lus ensemble avec les articles 7, 8, 20, 48, 49, 51 (1), 52 et 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, les articles 2, 4, 5 et 6 du Traité de l'Union européenne, l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale d'un État membre qui, dans le cadre de procédure en matière d'échange de renseignements sur demande mise en place notamment en vue de la mise en œuvre de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, instaure :

- *Des obligations de déclaration vis-à-vis des personnes qui ne sont pas une administration ou une autorité qui dépend d'un État membre ?*
- *Est-ce qu'une telle obligation peut alors concerner d'autres impôts nationaux que l'impôt des sociétés ?*
- *Est-ce qu'une telle obligation peut être activée par la simple présence d'un des critères visés en annexe IV à la directive, aussi lorsqu'ils ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives?*
- *Est-ce que les personnes concernées par une obligation de déclaration en*

application d'un des critères visés en annexe IV à la directive peuvent être exclues du droit d'apporter la preuve que le dispositif transfrontière a un autre but principal que fiscal lors qu'ils se font interpellés suite à une absence de déclaration du dispositif transfrontière ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que les articles 1, 1 b), 1,2 et l'annexe IV de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration doit être interprété en ce sens que :

- *La loi nationale qui a transposé cette norme européenne ne peut recevoir application, ni la norme européenne elle-même, en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne ?*
 - *La loi nationale qui a transposé cette norme européenne ne peut recevoir d'application qu'en matière de l'impôt des sociétés ou des impôts ayant le même effet qu'une taxe directe sur le chiffre d'affaires d'une personne morale ?*
 - *La loi nationale qui a transposé cette norme européenne est tenue de limiter l'obligation de déclaration qu'en présence des indices combinées d'un avantage fiscal issu d'une planification fiscale agressive et de recours à un montage artificielle reprises dans la recommandation du 6 décembre 2012 de la Commission européenne ?*
 - *La loi nationale qui a transposé cette norme européenne autorise en cas de non-déclaration la possibilité d'apporter dans tous les cas la preuve de ce que le dispositif transfrontière n'avait pas pour but principal un avantage fiscal né d'une planification fiscale agressive ou avait une réalité économique ? »*
- Par rapport à certains intermédiaires, le moment de l'activation de l'obligation de déclaration et la rétroactivité des obligations et sanctions (arguments développés sous les points 'E' 'F' et 'G') :

« 1. Les articles 20, 48 (1) et 49 à 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus ensemble avec les articles 2, 4 et 6 du Traité de l'Union européenne, l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et les articles 6.1, 6.2 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale d'un État membre qui, dans le cadre de procédure en matière d'échange de renseignements sur demande mise en place notamment en vue de la mise en œuvre de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, impose :

- *Dans des termes imprécis et/ou subjectifs des obligations de déclaration à des personnes qui dépendent de l'information d'autrui sans un accès propre à toutes les informations nécessaires pour pouvoir remplir valablement leur propre*

obligation de déclaration ?

- *Dans des termes imprécis et/ou subjectifs de fixer un point de départ de l'obligation de déclaration qui ne dépende pas d'une action entreprise par la personne elle-même qui est tenue par l'obligation de déclaration activée en son chef ?*
- *Une obligation rétroactive de déclaration avant même que les concernés connaissent l'interprétation qui sera réservée par l'État membre à la norme européenne ? »*

2. En cas de réponse affirmative à la première question, les articles 1^{er} 1 b), 1^{er} 1,2) et 1^{er} 1,6) de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, doivent-ils être interprétés en ce sens que :

- *Que les intermédiaires qui fournissent dans l'État membre des services critiques avec l'intermédiaire qui conçoit, promeut ou vend un dispositif transfrontière qui doit être déclaré peuvent être tenus par une obligation personnelle de déclaration envers cet État membre ? Et qu'à tout le moins, l'absence de déclaration ne peut être sanctionnée envers des personnes non-impliquées par des prestations critiques à la fourniture d'un dispositif transfrontière ?*
- *Le point de départ d'une phase ne peut donner lieu à une obligation personnelle de l'intermédiaire de déclaration qu'à partir du moment où l'intermédiaire lui-même a posé un acte qui nécessite logiquement en son chef la réalisation qu'une nouvelle phase de la constructive est activée ? Et qu'une sanction dissuasive appliquée en transposant cette norme européenne doit tenir compte des circonstances propres à la cause pour n'appliquer qu'une seule sanction en cas d'intervalles courts entre les phases d'un même dispositif transfrontière ?*
- *L'obligation de déclaration doit se limiter dans le temps à la phase en cours au jour de l'entrée en vigueur de la loi nationale qui transpose la norme européenne ?*
- *La loi nationale ne peut pas sanctionner rétroactivement et doit dans sa transposition de la norme européenne tenir compte des circonstances propres à la cause qui peuvent justifier selon la pratique administrative nationale de limiter ou de renoncer à des sanctions dans les cas de non-respect des obligations de déclaration pour des dispositions fiscales nationales ?*
- *Par rapport aux obligations de notification ou de déclaration imposées à des avocats (arguments développés sous les points 'H') :*

« 1. Est-ce que les articles 2, 4 et 19 du Traité de l'Union européenne, combinés avec les articles 7, 8.1, 20, 47, 48 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus ensemble avec l'article 6 du Traité de l'Union européenne, l'article 16(1) du Traité de fonctionnement de l'Union européenne, l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et les articles 6 (3) et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, doivent être interprétés en ce sens

qu'ils s'opposent à une législation nationale d'un État membre qui, dans le cadre de procédure en matière d'échange de renseignements sur demande mise en place notamment en vue de la mise en œuvre de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, impose à des avocats qui sont inscrits à des barreaux établis dans cet État-membre de :

- *Exclure le secret professionnel propre aux avocats dans certains cas ?*
- *Obliger les clients des avocats à déclarer envers des autorités le fait et le contenu de leurs pourparlers avec leur avocat ?*
- *Autoriser les clients des avocats à lever le secret professionnel propre à des avocats lorsque ceci est contraire à la tradition juridique dans l'Etat membre concerné ?*
- *Soumettre le secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique dans l'Etat membre concerné au même régime que le secret professionnel d'autres professions et de les ainsi obliger, tenu compte de l'exigence accrue de clareté dans des normes qui imposent des obligations à des avocats :*
 - *De notifier à des autres personnes que leurs clients l'identité de son client, l'objet des entretiens avec ce client et des avis et prestations rendues ?*
 - *De se renseigner auprès d'autres personnes que leurs clients sur la nature, l'objet et l'étendue de leurs pourparlers, avis ou prestations données à leurs clients.*
 - *D'introduire à la cause d'autres personnes qui ont manqué à leurs obligations de déclaration, une déclaration qui fait fi de toute notion de secret professionnel.*
 - *De présenter à la demande de l'autorité compétente la preuve de l'identité de leurs clients ou d'autres personnes à qui l'avocat a fait des notifications et la preuve de l'introduction d'une déclaration valable par aux moins une de ces personnes.*
 - *De présenter à la demande de l'autorité compétente tous les renseignements quelconques à leur disposition sur des dispositifs transfrontières.*

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1, 2) de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration peut encore recevoir application en son entièreté ou en partie par rapport à des avocats et leurs clients dans les Etat membres qui organisent un secret professionnel pour des avocats ?

3. En cas de réponse affirmative à une application entière ou partielle, est-ce que les normes de droit primaires violées imposent alors une application qui doit obsterver au

minimum une ou plusieurs des modalités suivantes ?

- *Le secret professionnel propre à des avocats ne souffre pas d'exclusion et s'oppose à un traitement égal de l'avocat et de son client sous le régime d'exonération instauré pour le secret professionnel d'autres professions.*
- *Le secret professionnel propre aux avocats s'oppose à toute divulgation d'information par un avocat à une autre personne que son client. Afin de permettre au client de l'avocat d'accomplir ses propres obligations de déclaration, le client doit être autorisé de déposer un schéma abstrait sans obligation quelconque d'identifier dans ce schéma l'identité de l'avocat ou le contenu des informations et documents échangées avec lui.*
- *Pour autant que de quelconques obligations puissent toujours être imposées aux avocats envers leurs clients, le contrôle du respect de ces obligations doit obligatoirement se faire par l'intervention du Bâtonnier de l'avocat, qui veillera sur le respect du secret professionnel propre à des avocats selon la tradition juridique de l'Etat membre concerné.»*
- **annuler la loi litigieuse transposant la Directive litigieuse, pour violation des articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution, et les articles 5(3) TUE et les articles 26(2), 49, 56, 63 65(3) et 115 TFUE dans la mesure où cette mesure viole les exigences de subsidiarité pour l'objectif de l'Union européenne d'un marché intérieur (arguments développés sous les points 'D.1') ;**
- **annuler les articles 2 à 60 de la loi litigieuse transposant la Directive litigieuse, dans la mesure où ils violent les articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution, et l'article 5(4) TUE, les articles 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE dans la mesure où leur champ d'application vise d'autres matières que l'impôt des sociétés (arguments développés sous les points 'D.2' à 'D.4' par rapport aux exigences de proportionnalité en vue de l'objectif de l'Union européenne en matière de marché intérieur) ;**
- **après avoir appliqué les exigences pour les objectifs de l'Union européenne en matière de marché intérieur sur les articles 2 à 60 de cette loi, et dans mesure que ces articles sont dites conformes à ces objectifs, annuler en ordre subsidiaire ou interpréter dans la mesure du possible en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne, les articles 3, 4, 5, 9, 10, 18 à 60, 61 et 62 de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, selon les réponses reçues sur les questions préjudicielles et leurs violations respectives d'un ou plusieurs des articles 10, 11, 12, 14, 22, 29, 170, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution, lus ensemble avec les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE, l'article 16(1) TFUE, les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte, combinées avec les**

articles 6, 7 et 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques (arguments développés sous les points 'D.3', 'D.4', 'E' à 'G' par rapport aux exigences des normes claires et absence de rétroactivité pour l'objectif de l'Union européenne en matière de droit de défense, y compris la protection de la sphère privée);

- après avoir appliqué les exigences pour les objectifs de l'Union européenne en matière de marché intérieur et de droit de défense sur les articles 2 à 60 de cette loi, et dans mesure que ces articles sont dites conformes à ces objectifs, annuler ou en ordre subsidiaire interpréter dans la mesure du possible en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne, les **articles 9, 10 26, 27, 41, 42, 54 et 55** de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, selon les réponses reçues sur les questions préjudicielles, en excluant les avocats et leurs clients de l'application de loi litigieuse, ou en organisant pour eux dans la mesure du possible un régime conforme aux exigences des **articles 2, 4, 6 et 19 TUE, l'article 16(1) TFUE, les articles 7, 8.1, 20, 47 à 52 de la Charte**, combinées avec les **articles 6.3, 8 et 10 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** et conformes aux exigences des **articles 10, 11, 19, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** (arguments développés sous le point 'H' par rapport aux exigences de protection accrue pour l'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'Etat de droit) ;
- condamner le défendeur aux frais.

Bruxelles, le 15 octobre 2020,

Respectueusement,



Pour les demandeurs,

Philippe Malherbe,
avocat

Frais :

Inventaire :

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.*