

COUR CONSTITUTIONNELLE
Affaire n° 7480F

MEMOIRE EN REPONSE

ONT L'HONNEUR D'EXPOSER :

1° L'association de fait **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**, BCE n° 0849.845.506, ayant son siège à 1081 Bruxelles, avenue de Jette, 32, boîte 4.00, représentée en application de l'article 702 C.jud. par son mandataire général, Monsieur **Paul VERHAEGHE**, Belge, domicilié à 1083 Bruxelles, avenue de Villegas, 6, chez qui il est fait élection de domicile,

2° **P.V.**

3° **G.D.G.**

Demandeurs

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

CONTRE :

La **Région wallonne**, représentée par son Gouvernement, dans la personne de son Ministre-Président, dont le cabinet est sis à Rue Mazy, 25 à 5100 Namur, BCE n° 0220.800.506.

Défendeur ;

Ayant pour conseil, Me. Alain Hirsch et Me. Vincent Delcuve, avocats, dont le cabinet est établi à 1050 Bruxelles, avenue de la Couronne, 340.

Table des matières

| | | |
|----------|---|----|
| I. | LES CINQ TRANSPOSITIONS BELGES :..... | 5 |
| I.A | Les cinq normes belges qui transposent :..... | 5 |
| I.B. | Les deux régimes de dispense au motif du secret professionnel :..... | 6 |
| I.C | L'entrée en vigueur :..... | 9 |
| I.D | L'application territoriale des normes belges qui transposent :..... | 13 |
| I.E | L'évolution des arguments invoqués par les demandeurs..... | 14 |
| F. | L'arrêt n°167 du 17 décembre 2020 concernant des avocats :..... | 15 |
| - | Par rapport à l'obligation de notification :..... | 15 |
| - | Par rapport à l'obligation de déclaration du contribuable concerné | 16 |
| - | Par rapport à l'exclusion de la dispense :..... | 16 |
| - | Par rapport à d'autres obligations. | 19 |
| - | Par rapport aux instructions déontologiques. | 20 |
| - | Par rapport aux obligations pour des clients :..... | 21 |
| II. | LES DISPOSITIONS VISEES PAR LA DEMANDE EN ANNULATION :.... | 22 |
| III. | LES NORMES VIOLEES :..... | 50 |
| IV. | EN FAIT ET EN DROIT..... | 63 |
| IV.A | Violation des articles 10, 11, 143 § 1, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution et de l'Unité monétaire et économique de la Belgique prescrite par les lois spéciales précitées. | 63 |
| IV.B | Violation des articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution..... | 66 |
| IV.C | Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer..... | 67 |
| C.1 | A des autorités nationales. | 68 |
| C.2 | Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés..... | 72 |
| C.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..... | 75 |
| C.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. | 77 |
| IV.D à F | 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. | 79 |
| IV.G | Violation des droits 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. | 83 |
| V. | RECEVABILITE..... | 93 |

| | |
|--|-----|
| - Sur le droit de saisir la Cour constitutionnelle d'une demande en annulation : | 93 |
| - Sur l'intérêt en tant qu'avocat pour demander l'annulation : | 95 |
| - Sur l'intérêt en tant que citoyen pour demander l'annulation : | 98 |
| - Répliques au mémoire pour la Région wallonne : | 99 |
| VI. MOYENS..... | 99 |
| VI.A Violation de la loyauté fédérale et du principe général de l'unité économique et monétaire belge. | 100 |
| VI.B Violation des articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution..... | 102 |
| VI.C Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer..... | 105 |
| C.1 A des autorités nationales..... | 106 |
| C.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés..... | 115 |
| C.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..... | 119 |
| C.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 peut être réfuté par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché. | 127 |
| VI.D à F 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. | 129 |
| VI.D La définition de la Directive litigieuse pour la deuxième catégorie d'intermédiaires. | 129 |
| VI.E La définition pour chaque phase du dispositif transfrontière. | 138 |
| VI.F La Directive litigieuse impose des sanctions rétroactives. | 140 |
| - Violation de la Charte et l'article 6 TUE. | 142 |
| - Conclusion : | 144 |
| VI.G 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. | 144 |
| G.1 La suppression du secret professionnel propre à des avocats..... | 145 |
| G.2 La proportionnalité à la lumière du droit primaire de l'Union européenne et de la CEDH. | 146 |
| G.3 La proportionnalité à la lumière de la CEDH et de la Constitution belge. | 163 |
| VI.H Répliques au mémoire pour la Région wallonne..... | 165 |
| - Concernant la violation du bon fonctionnement de l'État de droit :..... | 165 |
| - Concernant la violation des règles de compétences belges :..... | 166 |

| | | |
|--------|---|-----|
| - | Concernant l'absence de nécessité pour les mesures prises :..... | 166 |
| - | Concernant les violations des règles de compétence européennes : | 167 |
| - | Concernant les violations de la vie privée et les libertés fondamentales : .. | 168 |
| - | Concernant les violations des droits de la défense :..... | 168 |
| VII. | LA SUSPENSION..... | 171 |
| VII.A | Les normes qui fondent la demande en suspension..... | 172 |
| - | Le Traité de l'Union européenne : | 172 |
| - | Le Traité de fonctionnement de l'Union européenne : | 177 |
| - | Dont leur violation par la norme litigieuse est invoquée par les demandeurs : 178 | |
| VII.B | Les objectifs des traités qui requièrent une protection effective. | 178 |
| B.1.a) | Pour les besoins d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit. | 179 |
| B.1.b) | Pour les objectifs concernant la compétence, d'une protection effective de la sphère privée et les droits de la défense et les libertés fondamentales..... | 185 |
| VII.C | Les questions préjudicielles..... | 192 |
| - | Une stricte nécessité :..... | 192 |
| - | Une stricte proportionnalité : | 192 |
| - | Des normes claires et précises : | 193 |
| VII.D | L'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020 de la Chambre restreinte..... | 198 |
| VIII. | LA PROCEDURE DEVANT LA COUR DE JUSTICE EUROPEENNE. | 200 |
| - | La nécessité pour résoudre le présent litige. | 200 |
| - | L'intérêt qui motive un traitement prioritaire. | 201 |

I. LES CINQ TRANSPOSITIONS BELGES :

I.A Les cinq normes belges qui transposent :

1. La requête en annulation est dirigée contre le décret wallon du 1er octobre 2020 modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (M.b., 20 octobre 2020), ci-après 'le décret litigieux', ci-après « le décret litigieux » qui modifie « le décret DAC » (le décret du 6 mai 1999 précité) et 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, (J.O., 5 juin 2018, L 139/1), ci-après « la Directive litigieuse » qui modifie « la Directive DAC » (Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (J.O., L 64 du 11.3.2011, p. 1).

Le décret litigieux est la troisième des cinq transpositions dans l'ordre juridique belge de la Directive litigieuse. Les quatre autres normes belges qui transposent sont :

- La loi fédérale du 20 décembre 2019 portant transposition 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 (M.b., 30 décembre 2019), ci-après 'la loi de transposition'.
- Le décret flamand du 26 juin 2020 modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, 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 (M.b., 3 juillet 2020), ci-après 'le décret flamand de transposition'.
- L'ordonnance bruxelloise du 29 octobre 2020 modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale (M.b., 6 novembre 2020), ci-après 'l'ordonnance de transposition'.
- Le décret de la Communauté française du 12 novembre 2020 modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative (M.b., 24 novembre 2020), ci-après 'le décret de la Communauté française de transposition'.

Un recours en annulation a été formée contre chaque transposition (affaires 7407F, 7433N, 7481N) par les demandeurs. Contre plusieurs normes une demande en

suspension a été introduites. Deux arrêts sont intervenus depuis l'introduction de la présente affaire quant à ces demandes de suspension (arrêts n° 167/2020 et 168/2020 (chambre restreinte) du 17 décembre 2020).

I.B. Les deux régimes de dispense au motif du secret professionnel :

2. La Directive litigieuse stipule que lorsqu'un intermédiaire invoque son secret professionnel selon la tradition juridique de l'État membre, les États membres sont autorisés à organiser des dispenses à ce motif (article 1.2 de la Directive litigieuse qui insère l'article 8 bis ter, points 5 et 6 dans la Directive DAC) :

« 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 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.»

Les cinq transpositions belges peuvent être divisées en deux groupes de régimes instaurés par rapport aux dispenses au motif du secret professionnel. Aucune transposition belge instaure un régime qui distingue entre les diverses professions qui ont un secret professionnel et la profession des avocats.

3. Le décret de la Communauté française de transposition (article 5) et le décret litigieux (article 5) imposent à l'intermédiaire qui invoque son secret professionnel l'obligation de notifier selon le cas l'exercice de cette dispense au contribuable concerné ou aux autres intermédiaires. Ce sans précisions quant à la forme ou le contenu de cette notification. Ces deux normes instaurent aussi deux éléments qui ne se retrouvent pas dans les libellées de la Directive litigieuse ; ils excluent une dispense concernant les déclarations des dispositifs commercialisables et ils conditionnent la dispense à une notification effective préalable.

Le considérant n° 8 à la Directive litigieuse précise qu'en cas de dispense, la déclaration se fasse par le contribuable concerné. Ceci a été transposé par ces deux normes belges. Par contre, l'autre régime instauré prévoit la possibilité pour le contribuable concerné, après réception de la notification de la part de l'intermédiaire, de demander à

l'intermédiaire de déclarer quand-même lui-même. La Directive litigieuse ne prévoit pas ce 'retour'.

4. La loi de transposition (article 9), le décret flamand de transposition (article 14) et l'ordonnance de transposition (article 6) instaurent un régime qui exclut (e) également la dispense concernant des dispositifs commercialisables. Par contre, ces transpositions autorisent le contribuable concerné de renvoyer l'obligation de déclaration à l'intermédiaire après sa notification (n). Ceci revient à l'option de lever (l) le secret professionnel.

Ces transpositions imposent deux autres obligations d'information de mise à disposition d'informations et de renseignements (m et r). Ces trois transpositions utilisent des termes similaires à ceux de la loi de transposition :

« § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée (n), 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 (n) 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 (l) prévue à l'article (x).

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 (m) visée à l'article (x) 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 (e) qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article (x).»

La loi de transposition insère en outre en ses articles 14 et 16 une troisième obligation de renseignements au CIR :

« 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 déclarer 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 (r).

Art. 323ter. L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s) (r), 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."

Et pour les autres codes et matières qui relèvent de la compétence matérielle des Régions wallon et bruxellois (articles 32, 46 et 60) :

« 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 (x), toutes les informations (r) qui en application de l'article (..) doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente."

5. Aux termes de leur recours introduit contre les décrets de transposition wallon et de la Communauté française, les demandeurs ont invoqué les mêmes effets de cette transposition que les effets invoqués contre la loi de transposition, le décret flamand de transposition et l'ordonnance de transposition pour des intermédiaires qui sont des avocats :

- une **(e)**xclusion de ce régime de dérogation aux obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,
- une **(l)**evée 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 **(n)**otification 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 (effet indirect selon une certaine interprétation),
- des obligations de fourniture de **(r)**enseignements à des contribuables concernés qui pour les besoins d'une déclaration valable **(m)** peuvent exiger des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel de fournir toutes les informations nécessaires à cette fin.

Ni le décret litigieux, ni le décret de la Communauté française de transposition ont instauré la possibilité pour le contribuable concerné de retourner l'obligation de déclaration vers l'intermédiaire **(l)**, ni l'obligation pour l'intermédiaire de fournir les renseignements nécessaires pour remplir le formulaire de déclaration **(m)**, ni des obligations de renseignements envers l'administration **(r)**.

Pour déduire de ces effets des violations de diverses normes par ces transpositions en :

- D'une part, ne pas avoir exonéré les avocats et leurs clients du régime normal des obligations de déclaration (**e, n et l**) ou de fourniture de renseignements (**m et r**) au motif de la fonction unique de leur profession qui est indispensable pour le bon fonctionnement d'un État 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 de l'État de droit.
- Enfin, avoir imposé des obligations à des avocats par des normes qui ne répondent pas à l'exigence d'absence d'ambiguïté qui est propre à cette profession, visant à protéger la fonction unique de la profession d'avocats pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

Le décret litigieux n'instaure non plus une obligation de fourniture de renseignements (**m et r**) ni l'option de lever le secret professionnel (**l**). Même si l'atteinte au secret professionnel en est moindre, la violation invoquée des normes justifie d'invoquer les mêmes moyens en annulation. Ce à défaut d'une justification proportionnée pour les entraves portées à ces normes.

I.C L'entrée en vigueur :

6. La demande en annulation est dirigée contre le décret wallon du 1er octobre 2020 modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (M.b., 20 octobre 2020).

Le décret litigieux a été publié 20 octobre 2020 au Moniteur belge et est entré en vigueur selon son article 8 le jour même de sa publication, tout en précisant que « Les articles 2 à 8 du présent décret produisent leurs effets au 1^{er} juillet 2020 ». Le décret de la Communauté française de transposition suit ce même régime d'entrée en vigueur au jour de sa publication au 24 novembre 2020.

7. Par sa Directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclarations et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19, (*J.O.*, 26 juin 2020, L 204/46), l'entrée en vigueur de la Directive litigieuse peut être postposée par les États membres qui le souhaitent :

« Article premier

Dans la directive 2011/16/UE, les articles suivants sont insérés :

« Article 27 bis

Report facultatif des délais en raison de la pandémie de COVID-19

1. Nonobstant les délais de déclaration d'informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration fixés à l'article 8 bis ter, paragraphe 12, les États membres peuvent prendre les mesures nécessaires pour permettre aux intermédiaires et aux contribuables concernés de fournir, pour le 28 février 2021 au plus tard, des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020.

2. Lorsque les États membres prennent les mesures visées au paragraphe 1, ils prennent également les mesures nécessaires pour permettre que :

a) nonobstant l'article 8 bis ter, paragraphe 18, les premières informations soient communiquées le 30 avril 2021 au plus tard;

b) le délai de trente jours pour déclarer les informations visées à l'article 8 bis ter, paragraphes 1 et 7, commence à courir au plus tard le 1^{er} janvier 2021 lorsque:

i) un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre a été accomplie entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020; ou

ii) les intermédiaires au sens de l'article 3, point 21, deuxième alinéa, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020;

c) dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 8 bis ter, paragraphe 2, soit établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021.

3. Nonobstant le délai fixé à l'article 8, paragraphe 6, point b), les États membres peuvent prendre les mesures nécessaires pour permettre que la communication d'informations visée à l'article 8, paragraphe 3 bis, qui se rapporte à l'année civile 2019 ou à une autre période de référence adéquate soit effectuée dans les douze mois qui suivent la fin de l'année civile 2019 ou d'une autre période de référence adéquate.

Article 27 ter

Prolongation de la période de report

1. Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, peut adopter une décision d'exécution pour prolonger la période de report des délais prévus à l'article 27 bis pour une durée de trois mois, à condition que les risques graves pour la santé publique, les difficultés et les perturbations économiques causés par la pandémie de COVID-19 persistent et que les États membres appliquent des mesures de confinement.

2. La proposition de décision d'exécution du Conseil est présentée au Conseil au moins un mois avant l'expiration du délai concerné. »

Article 2

La présente directive entre en vigueur le jour suivant celui de sa publication au Journal officiel de l'Union européenne."

8. Suite à cette directive du 24 juin 2020, le législateur fédéral n'a pas modifié depuis le 27 juin 2020 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 (*M.b.*, lundi 30 décembre 2019).

En matière des compétences de la région wallonne, cette loi a transposé la Directive litigieuse en matière de droit de succession et en matière de droit d'enregistrement. Ce au motif que l'État fédéral assure toujours le service dans ces deux matières pour cette région.

Cette loi est entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2020. Toutefois, le 3 juin 2020, le Service Public Fédéral Finances a publié sur son site web une tolérance pour prolonger les délais de déclaration¹ :

« Les dispositifs transfrontières à déclarer et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent être déclarés au plus tard le 28 février 2021.

La période de 30 jours ne débutera qu'à partir du 1er janvier 2021 pour :

- *les dispositifs transfrontières à déclarer qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont soit mis à disposition pour la mise en œuvre, soit prêts pour la mise en œuvre, ou dont la première étape a été mise en œuvre ;*
- *les intermédiaires qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la proposition, la mise en place, la mise à disposition en vue de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière à déclarer.*

Un premier rapport périodique concernant un dispositif "commercialisable" doit être communiqué au plus tard le 30 avril 2021.

Le report des délais de déclaration s'applique tant aux impôts fédéraux qu'aux impôts régionaux pour lesquels le SPF Finances assure le service de l'impôt.»

Une technique semblable a été utilisée par le Vlaamse Belastingdienst² par sa position n° 20051 du 29 juin 2020, publiée uniquement en néerlandais sur son site web, par rapport aux effets de l'entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2020 (article 30) du Décret flamand du 26 juin 2020 modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et

¹ <https://finances.belgium.be/fr/Actualites/report-des-delais-de-declaration-en-matiere-de-dispositifs-transfrontieres-devant-faire-l>

² <https://belastingen.vlaanderen.be/sp-20051-uitstel-meldingsplicht-grensoverschrijdende-constructies-verwerking-van-de-meldingen>

obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (*M.b.*, le 3 juillet 2020).

9. Contre ces deux autres dispositions, des recours en annulation et en suspension ont été introduites devant la Cour constitutionnelle, sous les affaires n° 7407F (affaires jointes : n° 7408F, 7409N et 7410N) en ce qui concerne la loi de transposition de la Directive litigieuse et les affaires n° 7443N (affaire jointe n° 7429N) en ce qui concerne le décret flamand de transposition de la Directive litigieuse.

Les demandeurs sont également des parties dans les affaires 7404F et 7443N précitées.

Par son Ordonnance du 29 octobre 2020 modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant 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 et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale. (*M.b.*, le 6 novembre 2020), la Région de Bruxelles-Capitale a également opté pour la transposition de la Directive litigieuse.

Son article 12 énonce :

« La présente ordonnance entre en vigueur le 1er juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visée dans la présente ordonnance, et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent également être fournies. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration seront communiquées au plus tard le 28 février 2021 conformément à la présente ordonnance.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, le délai de trente jours pour déclarer les informations, prévu à l'article 9/2, § 1er, alinéas 1er et 2, et § 8, alinéa 1er de l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant 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, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

1° un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre a été accomplie entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020 ; ou

2° les intermédiaires visés à l'article 5, alinéa 1er, 2°, alinéa 2, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1er, dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique conformément à l'article 9/2, § 2, est établi par les intermédiaires au plus tard le 30 avril 2021. »

Ainsi, la Région de Bruxelles-Capitale est la seule entité fédérée qui a exercé formellement la faculté laissée par la directive du 24 juin 2020 précitée. Des recours en annulation et en suspension sont également introduits par les demandeurs contre cette ordonnance.

L'État fédéral et la Région flamande n'ont pas formellement exercé cette faculté mais leurs administrations fiscales respectives ont publié une tolérance administrative qui s'aligne sur les délais de la directive du 24 juin 2020. Des demandes en suspension ont été introduites contre ces deux autres normes par les demandeurs.

Les obligations en vertu du décret litigieux n'ont pas été reportées à cette date et sont donc entrées en vigueur rétroactivement depuis le 1^{er} juillet 2020. Au jour de l'introduction de la présente requête, les demandeurs n'ont pas eu connaissance d'une quelconque tolérance administrative publiée par le Service Public Wallon Fiscalité.

Les demandeurs sont dans leur qualité d'avocat soumis à des obligations de déclaration, de notification ou de fourniture de renseignements rétroactives par les normes belges qui transposent.

I.D L'application territoriale des normes belges qui transposent :

10. La loi de transposition et le décret flamand de transposition imposent leurs obligations à tous les intermédiaires et les contribuables concernés avec un lien de rattachement personnel avec le territoire belge, ce sans faire de distinction selon la région dont l'intermédiaire ou les contribuables concernés ont des points de rattachement personnels.

Par cette transposition, ces deux normes sont conformes aux libellés de la Directive litigieuse.

Par contre, dans certains cas, le décret litigieux limite l'obligation de déclaration à des résidents belges qui ont un point de rattachement à une partie du territoire belge (cf. l'article 5 du décret litigieux qui insère l'article 64 quinquies/2 §§ 3 et 7 dans le décret de base) :

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

Et :

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

L'ordonnance de transposition et le décret de la Communauté française de transposition opèrent une distinction semblable. Cette distinction entre citoyens belges se réfère à des points de rattachement personnels régionaux des intermédiaires ou des contribuables concernés pour définir leurs obligations de déclaration.

Les demandeurs invoquent le même moyen contre le décret litigieux qu'ils ont invoqués contre cette distinction dans leurs recours en annulation contre le décret de la Communauté française de transposition et l'ordonnance de transposition. Les arguments invoqués sont en partie différent par rapport à ces deux autres procédures.

I.E L'évolution des arguments invoqués par les demandeurs.

11. Les moyens en annulation invoqués par les demandeurs contre le décret litigieux sont semblables aux moyens invoqués contre le décret de la Communauté française de transposition.

Les arguments pour appuyer ces moyens sont exposés de façon plus succincte en ce que l'arrêt du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle est intervenue en cause n° 167/2020. Suite à cet arrêt, l'OVV et l'OBFG ont publié des injonctions déontologiques qui s'appliquent sur toutes les cinq transpositions belges. Ces deux éléments nouveaux motivent une argumentation actualisée.

Les arguments des recours en annulation des demandeurs contre le décret wallon de transposition et l'ordonnance de transposition (affaires n° 7480F et 7481N) sont différents des arguments des recours en annulation contre la loi fédérale (affaire n° 7407F) et le décret flamand (affaire 7433N) en ce qu'ils invoquent en plusieurs points une jurisprudence plus large de la CJUE³. Cette jurisprudence de la CJUE concerne en partie la violation des normes du droit primaire de l'Union européenne par la Directive litigieuse ou par les normes belges qui la transposent. Les demandeurs en déduisent l'obligation subséquente, selon leur interprétation des décisions de la CJUE, de suspension des normes nationales qui transposent la Directive litigieuse en cas de question préjudicielle posée à la CJUE lorsque ces normes portent atteinte à un des objectifs inscrits dans les traités européens.

Les demandeurs sub 2 et 3 invoquent dans l'affaire contre le décret de la Communauté française de transposition aussi leur propre qualité de citoyen belge, qui peut avoir recours dans sa vie privée aux conseils d'un avocat par rapport à des dispositifs transfrontières. Les recours en annulation introduits contre l'ordonnance de transposition et le décret wallon de transposition ont invoqué un intérêt de demandeurs 2 et 3 comme client et le présent mémoire actualise ce second intérêt.

Ce second intérêt n'a pas été invoqué dans les recours en annulation introduites contre la loi de transposition ou le décret flamand de transposition. Mais l'intérêt des clients et la violation de leurs droits ont été invoqués comme un argument d'annulation. Ce

³ CJUE 6 octobre 2020, C-245/19 et C-246/19 ; CJUE, 25 juin 2020, C-14/19 ; CJUE, 19 mars 2020, C-406/18 ; CJUE, 26 février 2019, affaires C-115/16 et C-299/16 ; CJUE, 24 octobre 2018, C-234/17 ; CJUE, 20 décembre 2017, C-504/16 et C-613/16 ; Ordonnance, 28 février 2017, C-42/17 ; CJUE, 6 septembre 2005, affaires C-453/03, C-11/04, C-12/04 et C-194/04.

par référence à l'objectif de garantir la confidentialité des pourparlers entre un avocat en son client. Cette garantie nécessite pour son effectivité qu'il n'y ait ni obligation de divulgation par l'avocat, ni par son client.

Les moyens invoqués aux termes du Mémoire en réplique des demandeurs contre la loi de transposition contiennent ainsi les arguments les moins actualisés à la lumière de la jurisprudence de la CJUE et le second intérêt des demandeurs sub 2 et 3 tirés de leur qualité de citoyens belges qui ont aussi un intérêt à maintenir cette confidentialité

F. L'arrêt n°167 du 17 décembre 2020 concernant des avocats :

12. L'arrêt n°167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle⁴ concerne la demande en suspension dirigée contre le décret flamand de transposition par les demandeurs et l'Orde van Vlaamse Balies. Sa motivation s'applique sur les deux régimes de transposition. Cet arrêt doit être lu à la lumière de la condition procédurale de la présence d'un intérêt personnel exposé à un préjudice grave difficilement réparable pour justifier la nécessité de suspendre. La suspension se limite à ces motifs aux avocats et à leur secret professionnel.

Cet arrêt rappelle de manière générale le secret professionnel qui est propre à des avocats (attendus B.5.5 et B.5.7) :

"..B.5.5. 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.

(..)

B.5.7. 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."

- Par rapport à l'obligation de notification :

13. Cet arrêt observe par la suite que l'obligation de (n)otification pour l'intermédiaire qui invoque son secret professionnel à une autre personne que son client est inconciliable avec le secret professionnel de l'avocat dans la tradition juridique belge.

⁴ C. const., n° 167/2020, 17 décembre 2020, affaires n° 7429N et 7433N

Cette obligation de notification est pourtant explicitement ordonnée par la Directive litigieuse dont la légalité est contestée par les demandeurs. Ce qui motive la nécessité de soumettre une question préjudicielle à la CJUE :

« B.9.3 (...) Si le secret professionnel de l'avocat l'empêche d'informer un autre intermédiaire du fait qu'il ne satisfera pas à l'obligation de déclaration, il ne peut a fortiori pas prouver par écrit à cet autre intermédiaire qu'il a bien satisfait à l'obligation de déclaration. Dans ce cas, tout autre intermédiaire concerné demeure automatiquement tenu à l'obligation de déclaration. La question se pose dès lors de savoir si l'obligation qui incombe à l'intermédiaire en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013 est justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.

(..)

B.9.5. Il ne relève pas de la compétence de la Cour de se prononcer sur la compatibilité de la directive précitée avec les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

(..)

B.9.7. Dès lors que le recours en annulation et la demande de suspension du décret visant à transposer la directive (UE) 2018/822 soulèvent un doute concernant la validité de celle-ci, il est nécessaire, pour statuer définitivement sur le recours en annulation, de trancher préalablement la question de la validité de la directive précitée. Il convient dès lors de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle formulée dans le dispositif."

Une même obligation de notification est instaurée par le décret litigieux et s'expose aux mêmes critiques.

- *Par rapport à l'obligation de déclaration du contribuable concerné.*

14. Cet arrêt ne se prononce pas sur ce point qui concerné l'obligation de divulguer l'identité de l'avocat et le contenu des pourparlers avec lui. La demande en suspension formulée par les demandeurs était toutefois aussi motivée par l'intérêt du client à ne pas devoir divulguer l'identité, ni le contenu précis des pourparlers avec son conseil.

Sous cet angle, les demandeurs sub 2 et 3 invoquent expressément dans la présente affaire leur second qualité de citoyen qui peut avoir recours à un avocat dans sa sphère privée. Une autre question de légalité de la Directive devra ainsi être examinée par rapport aux exigences des articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

- *Par rapport à l'exclusion de la dispense :*

15. Quant à l'(e)xclusion de la dispense en matière des dispositifs commercialisables, l'arrêt n° 167/2020 observe que cette exclusion est de manière évidente incompatible avec le secret professionnel des avocats selon la tradition juridique belge en ce qui concerne les déclarations périodiques :

« B.7.6 (...) Dans le cas d'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire, cela suppose qu'il ne peut se soustraire à l'obligation de déclaration que pour les activités qui relèvent de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique. Comme l'a relevé le Conseil d'État dans son avis sur la réglementation fédérale, il peut être admis, en raison de la nature même d'un dispositif commercialisable, que, lors de

la déclaration individuelle initiale, « les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel » (Doc. Parl., Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

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

B.7.7. Contrairement à ce qui a été constaté en ce qui concerne l'obligation de déclaration initiale des dispositifs commercialisables, il n'est pas exclu que, eu égard aux informations citées en B.7.5 qui doivent être communiquées dans le cadre de l'obligation de déclaration périodique, cette obligation de déclaration porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel.

Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires, rien n'empêche toutefois que l'intermédiaire qui, en raison du secret professionnel, ne pourrait pas lui-même remplir l'obligation de déclaration, que celle-ci soit initiale ou périodique, aide le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas (ibid.). Il n'apparaît pas pourquoi il serait possible, dans le cadre d'un dispositif sur mesure, de fournir les informations nécessaires au contribuable, mais pas dans le cadre d'un dispositif commercialisable, pour lequel aucun ajustement substantiel n'est nécessaire pour le contribuable, sauf en ce qui concerne des informations dont le contribuable disposera souvent lui-même, ainsi qu'il ressort de l'énumération mentionnée en B.7.5.

(..)

B.7.9. Dans le cadre limité de l'examen auquel la Cour a pu procéder lors du traitement de la demande de suspension, le premier moyen doit être considéré comme sérieux, au sens de l'article 20, 1^o, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs transfrontières commercialisables.»

L'exclusion de la dispense en matière de dispositifs commercialisables n'est pas prévue par la Directive litigieuse. Il n'y avait donc pas d'obligation dans le cadre de la demande en suspension de saisir la CJUE d'une question préjudicielle en matière de la suspension de l'exclusion de la dispense pour des dispositifs commercialisables.

Cet arrêt motive la proportionnalité de l'**(e)**xclusion du droit à la dispense en matière de dispositifs commercialisables par l'obligation de fournir des renseignements aux clients pour introduire une déclaration **(m)**, qui elle n'est non plus prévue par la Directive litigieuse. Il est ainsi présumé que le contribuable concerné qui adhère à un tel dispositif n'ait pas les connaissances nécessaires pour la déclaration. Cet intérêt ne peut toutefois exclure le régime de la dispense en ce qui concerne les déclarations périodiques ; à partir de la déclaration initiale on peut en effet présumer que le contribuable concerné a eu accès aux éléments requis pour ses déclarations subséquentes.

16. L'absence de suspension pour la déclaration individuelle initiale (attendu B.7.6) est motivée en outre par la considération que par sa nature même, l'adhésion à un dispositif commercialisable ne requiert pas la divulgation de données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel.

Les demandeurs contestent ces observations, faites dans le contexte de l'examen d'une demande en suspension, et rappellent à cette fin que la Directive litigieuse impose que la dispense est circonscrite par l'exercice habituelle de la profession revêtue d'un secret professionnel selon la tradition juridique de l'État membre.

L'arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle rappelle (attendu 6.1, p. 21)) que les considérants n° 9 et 10 de la Directive (UE) 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 « relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, (la quatrième directive Anti-blanchiment, ci-après « la Directive Anti-Blanchiment ») disposent que le secret professionnel est exclu en présence de membres d'une profession juridique qui *prennent part* à des activités illicites ou fournissent des conseils juridiques dans une telle finalité.

Cette considération n° 10 précise que la Charte s'oppose à lever le secret professionnel par des obligations de déclaration pour les informations obtenues dans l'exercice habituelle de telles fonctions. Certes, la Directive litigieuse transfère l'obligation de déclaration vers le contribuable concerné mais les États membres doivent également veiller sur le respect de la Charte lorsqu'ils transposent ce transfert de l'obligation de déclaration. On ne peut donc invoquer la Directive litigieuse pour justifier un effet contraire à la Charte.

17. Les critères retenus par la motivation de l'arrêt n° 167/2020, fût-il de manière provisoire sous l'angle de l'examen de l'existence d'un moyen sérieux, à savoir *la nature des données* et le besoin d'information du contribuable concerné à travers le devoir de fournir des informations pour l'intermédiaire lorsqu'il notifie sa dispense, violent la Charte. Ce à la lumière du considérant n° 10 de la Directive Anti-Blanchiment. L'exclusion de la dispense constitue une obligation de déclaration pour un avocat des informations obtenues lors de l'exercice de sa fonction.

C'est uniquement l'agissement de l'intermédiaire lui-même par lequel il *prend part* au dispositif transfrontière qui fait qu'il n'y ait plus de secret professionnel. Ce aussi selon la tradition juridique belge. Car il a alors agi en dehors de sa qualité qui autorise la dispense. Autrement dit ; à défaut d'un secret professionnel selon la tradition juridique de cet État membre il n'y a pas matière à dispense. Donc non plus pour exclure le droit de l'invoquer.

C'est la portée à donner en conformité avec les articles 7 et 47 de la Charte aux libellés de la Directive litigieuse, *pour toute autre profession que celle des avocats*, lorsqu'elle rappelle aux États membres la condition que la dispense doit se justifier par un agissement qui est couvert par le secret professionnel selon la tradition juridique de cet État membre. Quant aux avocats ; ils ne peuvent faire l'objet d'une obligation de déclaration sans violation des articles 7 et 47 de la Charte pour les informations obtenues ou rendues dans l'exercice de leur fonction.

18. Après examen, il ne peut donc y avoir de cause légitime pour le législateur fédéral, ni pour les autres entités fédérées, d'exclure la dispense pour des avocats en matière de dispositifs commercialisables. En se faisant, toutes les normes belges qui transposent la Directive litigieuse ont violé les articles 7, 20 et 47 de la Charte.

Soit l'avocat participe au dispositif commercialisable comme une partie, et perd de ce fait sa qualité qui l'autorise à invoquer une dispense pour l'obligation de déclaration qui lui revient, soit il agit par mandat et ne peut dès lors être sujet à une obligation de déclaration d'informations obtenues ou rendues dans cette qualité.

A ces motifs, les demandeurs estiment que nonobstant la motivation de l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle que l'exclusion de la dispense pour des dispositifs commercialisables viole la Charte dans tous les cas qui concernent des avocats qui agissent q.q. et suggèrent de saisir la CJUE aux termes de la question préjudicielle n° IV avec la question si la Directive litigieuse peut imposer (elle-même) ou justifier (selon la transposition) :

« Soumettre des obligations de déclaration à des avocats lorsqu'ils agissent dans cette qualité ?

(..)

Exclure le secret professionnel propre aux avocats dans certains cas ?»

- *Par rapport à d'autres obligations.*

19. Le régime instauré par le décret flamand de transposition diffère du régime instauré par le décret litigieux. Pour rappel, il s'agit d'une part de la levée **(l)** du secret professionnel par le retour de l'obligation de déclaration et d'autre part des obligations de fournir au contribuable concerné toutes les informations nécessaires pour qu'il puisse remplir sa déclaration **(m)** et de fournir des renseignements à l'administration fiscale sur les informations reprises dans la déclaration introduite par le contribuable concerné **(r)**.

La motivation de l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 est sur ces points sans incidence pour le décret litigieux. Les demandeurs observent que ces trois autres obligations sont non plus prescrites par la Directive litigieuse.

La Directive litigieuse s'inspire par contre expressément du plan d'action BEPS n° 12 de l'OCDE. Ce plan précise que l'intermédiaire qui est tenu par un secret professionnel, même s'il est un promoteur, ne peut pas être tenu de déclarer (p. 36, n° 76, plan d'action n° 12). Le but de ce plan d'action est de transmettre de l'information sur les promoteurs et les contribuables concernés (pas les intermédiaires (advisors) – p. 15 plan d'action n° 12).

On ne voit pas de raison objective selon laquelle la Charte ne serait pas violée par la levée **(l)** de la dispense. Ceci oblige l'avocat à une obligation de déclaration des informations obtenues dans l'exercice de sa fonction. Il en est en tout évidence de même en ce qui concerne l'obligation d'informer l'administration fiscale sur la déclaration faite par le contribuable concerné **(r)**.

20. Quant à l'obligation de mettre à disposition **(m)** du contribuable concerné toutes les informations nécessaires pour l'introduction d'une déclaration correcte et complète, cette obligation ne peut être autorisée qu'envers le client et suit donc le régime d'application de l'obligation de notification. Quant à cette obligation, les demandeurs contestent la légalité même de cette obligation.

En effet, les demandeurs critiquent l'existence d'une justification proportionnée pour un effet qui oblige à divulguer le nom de l'avocat et l'objet des pourparlers avec lui. Par conséquent, les demandeurs invoquent en ordre tout à fait subsidiaire que ni des obligations des avocats, ni des obligations des autres intermédiaires, ni des obligations des contribuables concernés ne peuvent justifier la divulgation de l'identité de l'avocat, ni des informations données ou obtenues par lui dans l'exercice de sa fonction.

Les demandeurs rappellent pour l'examen de la proportionnalité par rapport au but poursuivi par les normes litigieuses que le monopole de la violence réside dans un État de droit chez l'État. En Belgique, ce monopole de violence s'exerce à travers :

- 1) Des décisions judiciaires dites exécutoires ; les droits de la défense propres à des litiges judiciaires assurent l'équilibre entre parties.
- 2) De actes authentiques notariales ; le formalisme rigide et d'ordre public dans cette matière assure l'équilibre entre citoyens, sous le contrôle du juge des saisies.
- 3) Des articles du rôle qui bénéficient du 'privilège du préalable' ; l'État peut se décerner un titre de violence en matière fiscale ou parafiscale sans intervention d'un magistrat, mais sous le contrôle ultérieur du respect des normes par le magistrat fiscal et le juge des saisies de l'équilibre entre citoyen et autorité.

A ces trois niveaux, le rôle de l'avocat est essentiel pour l'effectivité de cet équilibre dans l'exercice de la violence étatique. Face au 'privilège du préalable' l'avocat fiscal est un gardien qualifié de choix et un élément indispensable pour garantir l'équilibre entre l'effectivité des droits constitutionnels des citoyens et les intérêts budgétaires de l'État. En cela, il est légitime et même indispensable à ce que les intérêts qu'ont les citoyens pour une confidentialité absolue en matière fiscale soient également pris en compte lors de l'examen au fond de la demande en annulation.

Par leurs recours, les demandeurs ne cherchent pas à maintenir ou promouvoir des abus fiscaux ou autres pratiques qui fraudent contre l'esprit de la loi. Ils défendent avant tout l'équilibre et l'égalité des armes des citoyens envers l'administration et le législateur fiscal en se référant à des principes fondamentaux. Aussi, les demandeurs sont eux-mêmes de tels citoyens face à leur contrôleur fiscal et ont un intérêt légitime pour invoquer ces principes.

Par le schéma abstrait qui est proposée en ordre tout à fait subsidiaire, cet équilibre peut être maintenue, tout en permettant aux administrations fiscales de prendre connaissance des éléments essentiels qui sont nécessaires pour adapter leur législation fiscale au besoin.

- *Par rapport aux instructions déontologiques.*

21. Suite à l'arrêt n° 167/2020 les Ordres d'avocats ont rédigé des instructions déontologiques pour leurs membres qui s'appliquent sur les deux régimes. Ces instructions déontologiques ont été faites dans l'attente de l'issue des divers litiges en cours concernant la légitimité de tant la Directive litigieuse que les normes belges qui la transposent.

En résumé, dans cette attente, ces règles de conduite provisoires s'appliquent pour des avocats :

- Si l'avocat est informé d'une déclaration préalable faite dans un autre État membre ou par un autre intermédiaire, il n'y a plus lieu de déclarer et donc non plus d'activer la dispense au motif du secret professionnel.
- En absence d'une communication spontanée, il est interdit aux avocats de solliciter cette preuve auprès des autres intermédiaires.
- En absence d'une preuve d'une déclaration préalable, l'avocat doit invoquer sa dispense et ne peut jamais déclarer en son nom propre.
- Ceci aussi en présence de dispositifs commercialisables **(l)**. L'avocat devra s'organiser afin de ne pas être tenu à une obligation de déclaration en ce qui concerne la phase initiale du dispositif commercialisable. Il veillera d'agir toujours en fonction d'un mandat.
- L'avocat s'abstiendra de **(n)**otifier à d'autres personnes que son client. Le cas échéant, son client peut lui donner un mandat spécial afin de notifier les autres intermédiaires au nom et pour le compte du client.
- L'avocat ne peut accepter le retour de l'obligation de déclaration. Il doit refuser un tel mandat **(l)** mais peut alors proposer à son client de lui donner un mandat spécial pour déclarer au nom et pour le compte de son client.
- L'avocat doit invoquer son secret professionnel face à une demande de renseignements **(r)** de la part d'une administration fiscale. Exception faite de la preuve d'une déclaration préalable faite par autrui.

Ces instructions déontologiques ne motivent pas expressément l'obligation de fournir le contribuable concerné tous les éléments pour une déclaration valable **(m)**. Il est toutefois évident, à la lumière de la limitation de l'obligation de notification **(n)** que cette obligation ne peut concerner que les informations transmises au préalable à l'avocat et qu'il ne peut être tenu à rechercher auprès des tiers des informations additionnelles. Ceci est la conséquence logique de l'interdiction de notifier à d'autres intermédiaires l'activation de la dispense.

- *Par rapport aux obligations pour des clients :*

22. Sont par contre également applicables pour l'examen de la demande en annulation dans la présente cause, les motivations de principe de cet arrêt du 17 décembre 2020 par rapport au secret professionnel des avocats (dont en particulier les attendus B.5.5 et B.5.7).

Les demandeurs renvoient à leurs arguments exposés ci-après concernant leurs intérêts pour solliciter l'annulation du décret litigieux ou de certains articles de ce décret quant à la nécessité d'inclure les clients et les autres intermédiaires dans l'examen des exigences posées par les articles 7 et 47 de la Charte.

Il semble logique de saisir la CJUE d'une question préjudicielle plus large qui inclut également la légalité de la Directive litigieuse sous l'angle des articles 7 et 47 de la Charte par rapport aux obligations expressément imposées à des clients d'intermédiaires, lorsqu'il s'agit d'avocats ou d'intermédiaires.

23. Le régime instauré est inconciliable avec les règles déontologiques auxquelles les avocats sont soumis selon la tradition juridique belge. Les demandeurs se voient placés devant un conflit entre des normes dont la violation est sanctionnée par d'un côté des sanctions déontologiques et d'autre côté des amendes pécuniaires de caractère répressive.

Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour constitutionnelle a clairement reconnu ce rôle essentiel de l'avocat. Ce mémoire développera de façon plus succincte certains arguments, ce à la lumière de la motivation de principe de l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle.

Ce sans aucune reconnaissance préjudiciable par rapport aux arguments invoqués dans les autres recours en annulation et les mémoires des demandeurs contre les autres normes belges qui transposent la Directive litigieuse.

II. LES DISPOSITIONS VISEES PAR LA DEMANDE EN ANNULATION :

Les articles suivants du **Décret du 1^{er} octobre 2020 modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur 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 « le décret litigieux »** (*M.b.*, 20 octobre 2020) :

A. L'article 5 qui organise des obligations de déclaration à une autorité compétente belge selon la résidence du contribuable concerné ou les établissements de l'intermédiaire, ce sans justification proportionnée par rapport à la préservation de l'Unité économique et monétaire au sein de la Belgique à la lumière du propre but ou du but poursuivi par la Directive litigieuse :

« Art. 5. Dans le même décret, il est inséré un article 64quinquies/2, rédigé comme suit :

(..)

§ 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

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

(..)

§ 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

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 États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales en Région wallonne ;

2° le contribuable concerné possède en Région wallonne un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° le contribuable concerné perçoit des revenus en Région wallonne ou y réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;

4° le contribuable concerné exerce une activité en Région wallonne, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre. »

B. Le décret wallon en son entièreté qui organise et sanctionnent des obligations de déclaration en matières dans d'autres impôts que l'impôt des sociétés, ce sans justification proportionnée par rapport à un propre but ou le but poursuivi par la directive :

- Les articles 2, 3, 5 en 8 :

« Art. 2. L'article 63, § 2, du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, inséré par le décret du 19 septembre 2013 et modifié par les décrets des 14 avril 2016 et 12 juillet 2017, est complété par un 6°, rédigé comme suit :

« 6° pour toute infraction à l'article 64quinquies/2 du présent décret qui consiste à ne pas fournir, à fournir de manière incomplète ou à fournir tardivement des informations visées à l'article 64quinquies/2, paragraphe 14, une amende fiscale de 2 500 euros à 25 000 euros est appliquée. Toutefois, si l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende fiscale de 5 000 euros à 50 000 euros est appliquée. Le Gouvernement est habilité à déterminer les échelles de ces amendes fiscales.»

Art. 3. Dans l'article 64bis du même décret, inséré par le décret du 19 septembre 2013, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, sont apportées les modifications suivantes :

1° dans le paragraphe 1er, l'alinéa 4 est complété par les 19°, 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25° et 26°, rédigés comme suit :

« 19° « 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 de l'application du 19° au 26°, du paragraphe 2 et de l'article 64quinquies/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

20° « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs ;

21° « marqueur » : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, telle que recensée au paragraphe 2 ;

22° « 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. L'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. 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 État membre à des fins fiscales ;

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

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

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

23° « 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 œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif

;

24° « entreprise associée » : 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 vingt-cinq pour cent 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 vingt-cinq pour cent du capital ;

d) une personne a droit à vingt-cinq pour cent ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué au 24°, 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 au 24°, 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 24°, c), est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de cinquante pour cent des droits de vote est réputée détenir cent pour cent de ces droits.

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

25° « dispositif commercialisable » : 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;

26° « dispositif sur mesure » : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable » ;

2° il est inséré un paragraphe 2, rédigé comme suit :

« § 2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés au paragraphe 1er, alinéa 4, 21°, sont subdivisés dans les cinq catégories suivantes :

1° catégorie A : les marqueurs généraux, visés à l'alinéa 5 ;

2° catégorie B : les marqueurs spécifiques, visés à l'alinéa 6 ;

3° catégorie C : les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, visés à l'alinéa 7 ;

4° catégorie D : les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, visés à l'alinéa 8 ;

5° catégorie E : les marqueurs spécifiques concernant les prix de transferts, visés à l'alinéa 9.

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A, visés à l'alinéa 5, et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B, visés à l'alinéa 6, ainsi que de la catégorie C, visés à l'alinéa 7, 1°, points b), premier tiret, c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal ».

Ce critère sera rempli s'il peut être 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.

Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, visé à l'alinéa 7, 1°, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, visée à l'alinéa 7, 1°, points b), premier tiret, c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

Sont considérés comme marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal, 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 intérêts, rémunération pour financer les coûts et 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 œuvre.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal, 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.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, 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.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, 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, au sens de 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.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert, 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 bénéficiaire avant intérêts et impôts (BAII) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50% du BAII annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.

*».
(..)*

Art. 5. Dans le même décret, il est inséré un article 64quinquies/2, rédigé comme suit :

« Art. 64quinquies/2. § 1er. Les intermédiaires transmettent à l'autorité compétente belge 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, à compter du cas mentionné ci-dessous qui intervient en premier :

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;

3° 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 64bis, § 1er, alinéa 4, 22°, alinéa 2, transmettent également des informations dans un délai de trente 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. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

§ 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités

compétentes de plusieurs États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

1° l'intermédiaire est résident à des fins fiscales en Région wallonne ;

2° l'intermédiaire possède en Région wallonne un établissement stable par lequel l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;

3° l'intermédiaire est constitué ou est régi par le droit de la Région wallonne ;

4° l'intermédiaire est enregistré en Région wallonne auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

§ 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 que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

§ 5. Les intermédiaires sont 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 auquel ils sont tenus et dont la violation est sanctionnée pénalement. En pareil cas, les intermédiaires notifient immédiatement 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 peuvent avoir droit à une dispense en vertu de l'alinéa 1er uniquement dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1er.

Aucun secret professionnel visé au présent paragraphe ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2.

§ 6. 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.

§ 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

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 États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la

Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

*1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales en Région wallonne ;
2° le contribuable concerné possède en Région wallonne un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;*

3° le contribuable concerné perçoit des revenus en Région wallonne ou y réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;

4° le contribuable concerné exerce une activité en Région wallonne, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

§ 8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

§ 9. 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 est uniquement dispensé de l'obligation de transmettre des informations dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

§ 10. 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 au paragraphe 6 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

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

2° le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif. Tout contribuable concerné est dispensé de l'obligation de transmettre les informations uniquement dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

§ 11. Les intermédiaires et les contribuables concernés fournissent des informations sur les dispositifs transfrontières 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. 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.

§ 12. L'autorité compétente belge peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné transmette à l'administration fiscale les informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise. L'autorité compétente belge bénéficie de tous les pouvoirs d'investigation et de contrôle prévus par le présent décret pour vérifier le respect des dispositions prévues au présent article.

§ 13. L'autorité compétente belge communique les informations visées au paragraphe 14 concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou

le contribuable concerné conformément aux paragraphes 1er à 12, par voie d'un échange automatique d'informations aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 64octies, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente belge conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° 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 numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;

2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive 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 œuvre 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'État membre du ou des contribuables concernés, ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

8° 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.

§ 15. Le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

§ 16. L'échange automatique d'informations 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.

§ 17. Le responsable du traitement des données à caractère personnel pour l'application du présent article, est l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, § 1er, alinéa 4, 6°, en sa qualité de personne visée à l'article 4, 7), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données).

Les catégories suivantes de données à caractère personnel, afférentes aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans la mesure où ces dispositifs comportent au moins un des marqueurs recensés à l'article 64bis, au paragraphe 2, sont traitées dans le cadre de l'alinéa 1er :

1° les données d'identification personnelles, le numéro du registre national ou le numéro d'identification de la sécurité sociale et d'autres données d'identification telles que le numéro d'identification fiscal ;

2° les particularités financières ;

3° les caractéristiques personnelles.

La finalité de ce traitement est l'échange de ces informations entre États membres aux fins, notamment, de permettre aux administrations fiscales d'avoir un aperçu en amont des planifications fiscales à caractère potentiellement agressif, de permettre la détection de risque de certains dossiers et de créer un effet dissuasif à l'égard de la planification successorale, le tout dans le cadre fiscal.

Sans préjudice de la conservation nécessaire pour le traitement à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherche scientifique ou historique ou à des fins statistiques visé à l'article 89 du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), les données à caractère personnel qui résultent des traitements prévus au présent article ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées avec une durée maximale de conservation ne pouvant excéder un an après la prescription de toutes les actions qui relèvent de la compétence du responsable du traitement et, le cas échéant, la cessation définitive des procédures et recours administratifs et judiciaires ainsi que du paiement intégral de tous les montants y liés. »

(..)

Art. 8. Le présent décret entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge. Les articles 2 à 7 du présent décret produisent leurs effets au 1er juillet 2020. »

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) :

C. Les articles 3 et 5 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 proportionnée 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} 2) de la Directive litigieuse et son annexe IV :**

« Art. 3. Dans l'article 64bis du même décret, inséré par le décret du 19 septembre 2013, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, sont apportées les modifications

suivantes :

1° dans le paragraphe 1er, l'alinéa 4 est complété par les 19°, 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25° et 26°, rédigés comme suit :

« 19° « 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 de l'application du 19° au 26°, du paragraphe 2 et de l'article 64quinquies/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

20° « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs ;

21° « marqueur » : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, telle que recensée au paragraphe 2 ;

(..)

2° il est inséré un paragraphe 2, rédigé comme suit :

« § 2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière visés au paragraphe 1er, alinéa 4, 21°, sont subdivisés dans les cinq catégories suivantes :

- 1° catégorie A : les marqueurs généraux, visés à l'alinéa 5 ;
- 2° catégorie B : les marqueurs spécifiques, visés à l'alinéa 6 ;
- 3° catégorie C : les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, visés à l'alinéa 7 ;
- 4° catégorie D : les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, visés à l'alinéa 8 ;
- 5° catégorie E : les marqueurs spécifiques concernant les prix de transferts, visés à l'alinéa 9.

Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A, visés à l'alinéa 5, et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B, visés à l'alinéa 6, ainsi que de la catégorie C, visés à l'alinéa 7, 1°, points b), premier tiret, c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal ».

Ce critère sera rempli s'il peut être 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.

Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C, visé à l'alinéa 7, 1°, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, visée à l'alinéa 7, 1°, points b), premier tiret, c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

Sont considérés comme marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal, 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 intérêts, rémunération pour financer les coûts et 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 œuvre.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal, 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.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, 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.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, 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, au sens de 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.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert, 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 bénéficiaire avant intérêts et impôts (BAII) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50% du BAII annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué.*

(..)

Art. 5. Dans le même décret, il est inséré un article 64quinquies/2, rédigé comme suit :

«(..)

§ 13. L'autorité compétente belge communique les informations visées au paragraphe 14 concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux paragraphes 1er à 12, par voie d'un échange automatique d'informations aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 64octies, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente belge conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

- 1° 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 numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;*
- 2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive 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 œuvre 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'État membre du ou des contribuables concernés, ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

8° 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.

§ 15. Le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

§ 16. L'échange automatique d'informations 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.

§ 17. Le responsable du traitement des données à caractère personnel pour l'application du présent article, est l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, § 1er, alinéa 4, 6°, en sa qualité de personne visée à l'article 4, 7), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données).

Les catégories suivantes de données à caractère personnel, afférentes aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans la mesure où ces dispositifs comportent au moins un des marqueurs recensés à l'article 64bis, au paragraphe 2, sont traitées dans le cadre de l'alinéa 1er :

1° les données d'identification personnelles, le numéro du registre national ou le numéro d'identification de la sécurité sociale et d'autres données d'identification telles que le numéro d'identification fiscal ;

2° les particularités financières ;

3° les caractéristiques personnelles.

La finalité de ce traitement est l'échange de ces informations entre États membres aux fins, notamment, de permettre aux administrations fiscales d'avoir un aperçu en amont des planifications fiscales à caractère potentiellement agressif, de permettre la détection de risque de certains dossiers et de créer un effet dissuasif à l'égard de la planification successorale, le tout dans le cadre fiscal.

Sans préjudice de la conservation nécessaire pour le traitement à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherche scientifique ou historique ou à des fins statistiques visé à l'article 89 du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), les données à caractère personnel qui résultent des traitements prévus au présent article ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées avec une durée maximale de conservation ne pouvant excéder un an après la prescription de toutes les actions qui relèvent de la compétence du responsable du traitement et, le cas échéant, la cessation définitive des procédures et recours administratifs et judiciaires ainsi que du paiement intégral de tous les montants y liés. »

D. Les articles 3 et 5, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinés avec l'article 2 du décret litigieux une obligation de déclaration à des intermédiaires sans justification proportionnée par rapport au droit primaire de l'Union européenne en transposant les articles 1^{er} 1, b) (21) et 1^{er} 6) de la Directive litigieuse :

« Art. 3. Dans l'article 64bis du même décret, inséré par le décret du 19 septembre 2013, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, sont apportées les modifications suivantes :

1° dans le paragraphe 1er, l'alinéa 4 est complété par les 19°, 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25° et 26°, rédigés comme suit :

« (..) »

22° « 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.

L'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. 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 État membre à des fins fiscales ;*
- b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;*
- c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre ;*
- d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;*

23° « 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 œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;

24° « entreprise associée » : 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 vingt-cinq pour cent 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 vingt-cinq pour cent du capital ;
 d) une personne a droit à vingt-cinq pour cent ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué au 24°, 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 au 24°, 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 24°, c), est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de cinquante pour cent des droits de vote est réputée détenir cent pour cent de ces droits.

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

25° « dispositif commercialisable » : 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;

26° « dispositif sur mesure » : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable » ;

(..)

Art. 5. Dans le même décret, il est inséré un article 64quinquies/2, rédigé comme suit :

« Art. 64quinquies/2. § 1er. Les intermédiaires transmettent à l'autorité compétente belge 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, à compter du cas mentionné ci-dessous qui intervient en premier :

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;

3° 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 64bis, § 1er, alinéa 4, 22°, alinéa 2, transmettent également des informations dans un délai de trente 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. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations

devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

§ 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

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

§ 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 que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

§ 5. Les intermédiaires sont 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 auquel ils sont tenus et dont la violation est sanctionnée pénalement. En pareil cas, les intermédiaires notifient immédiatement 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 peuvent avoir droit à une dispense en vertu de l'alinéa 1er uniquement dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1er.

Aucun secret professionnel visé au présent paragraphe ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2.

§ 6. 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.

§ 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

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 États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

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

§ 8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

§ 9. 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 est uniquement dispensé de l'obligation de transmettre des informations dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

§ 10. 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 au paragraphe 6 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

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

Tout contribuable concerné est dispensé de l'obligation de transmettre les informations uniquement dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

§ 11. Les intermédiaires et les contribuables concernés fournissent des informations sur les dispositifs transfrontières 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. 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.

§ 12. L'autorité compétente belge peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné transmette à l'administration fiscale les informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

L'autorité compétente belge bénéficie de tous les pouvoirs d'investigation et de contrôle prévus par le présent décret pour vérifier le respect des dispositions prévues au présent article.

§ 13. L'autorité compétente belge communique les informations visées au paragraphe 14 concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux paragraphes 1er à 12, par voie d'un échange automatique d'informations aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 64octies, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente belge conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

- 1° 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 numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
- 2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive 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 œuvre 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'État membre du ou des contribuables concernés, ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- 8° 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.

§ 15. Le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

§ 16. L'échange automatique d'informations 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.

§ 17. Le responsable du traitement des données à caractère personnel pour l'application du présent article, est l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, § 1er, alinéa 4, 6°, en sa qualité de personne visée à l'article 4, 7), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données).

Les catégories suivantes de données à caractère personnel, afférentes aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans la mesure où ces dispositifs comportent au moins un des marqueurs recensés à l'article 64bis, au paragraphe 2, sont traitées dans le cadre de l'alinéa 1er :

1° les données d'identification personnelles, le numéro du registre national ou le numéro d'identification de la sécurité sociale et d'autres données d'identification telles que le numéro d'identification fiscal ;

2° les particularités financières ;

3° les caractéristiques personnelles.

La finalité de ce traitement est l'échange de ces informations entre États membres aux fins, notamment, de permettre aux administrations fiscales d'avoir un aperçu en amont des planifications fiscales à caractère potentiellement agressif, de permettre la détection de risque de certains dossiers et de créer un effet dissuasif à l'égard de la planification successorale, le tout dans le cadre fiscal.

Sans préjudice de la conservation nécessaire pour le traitement à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherche scientifique ou historique ou à des fins statistiques visé à l'article 89 du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), les données à caractère personnel qui résultent des traitements prévus au présent article ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées avec une durée maximale de conservation ne pouvant excéder un an après la prescription de toutes les actions qui relèvent de la compétence du responsable du traitement et, le cas échéant, la cessation définitive des procédures et recours administratifs et judiciaires ainsi que du paiement intégral de tous les montants y liés. »

E. L'article 5, en ce qu'il organise et sanctionne combiné avec l'article 2 du décret litigieux une obligation de déclaration pour des phases distinctes des dispositifs transfrontières sans justification proportionnée 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} 2) et 1^{er} 6) de la Directive litigieuse :**

« Art. 5. Dans le même décret, il est inséré un article 64quinquies/2, rédigé comme suit :

« Art. 64quinquies/2. § 1er. Les intermédiaires transmettent à l'autorité compétente belge 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, à compter du cas mentionné ci-dessous qui intervient en premier :

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;

3° 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 64bis, § 1er, alinéa 4, 22°, alinéa 2, transmettent également des informations dans un délai de trente 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. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations

devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, 1^o, 4^o, 7^o et 8^o, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.»

F. L'article 2, en ce qu'il organise et sanctionne combiné avec l'article 8 du décret litigieux des obligations de déclaration rétroactives sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant les articles 1^{er} 2) et 1^{er} 6) de la Directive litigieuse :

« Art. 2. L'article 63, § 2, du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes, inséré par le décret du 19 septembre 2013 et modifié par les décrets des 14 avril 2016 et 12 juillet 2017, est complété par un 6^o, rédigé comme suit :

« 6^o pour toute infraction à l'article 64quinquies/2 du présent décret qui consiste à ne pas fournir, à fournir de manière incomplète ou à fournir tardivement des informations visées à l'article 64quinquies/2, paragraphe 14, une amende fiscale de 2 500 euros à 25 000 euros est appliquée. Toutefois, si l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende fiscale de 5 000 euros à 50 000 euros est appliquée. Le Gouvernement est habilité à déterminer les échelles de ces amendes fiscales. ».

(..)

Art. 8. Le présent décret entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge. Les articles 2 à 7 du présent décret produisent leurs effets au 1er juillet 2020.»

G. Les articles 3 et 5 en ce qu'ils n'exonèrent pas de toutes obligations des avocats et leurs clients et les soumettent aux mêmes obligations de notification 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 proportionnée par rapport aux droits et obligations imposées aux États-membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant l'article 1^{er} 2) de la Directive :

« Art. 3. Dans l'article 64bis du même décret, inséré par le décret du 19 septembre 2013, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, sont apportées les modifications suivantes :

1^o dans le paragraphe 1er, l'alinéa 4 est complété par les 19^o, 20^o, 21^o, 22^o, 23^o, 24^o, 25^o et 26^o, rédigés comme suit :

« 20^o « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs ;

(..)

22^o « 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.

L'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. 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 État membre à des fins fiscales ;*
- b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;*
- c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre ;*
- d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;*

(..)

25° « dispositif commercialisable » : 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;

26° « dispositif sur mesure » : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable » ;

(..)

Art. 5. Dans le même décret, il est inséré un article 64quinquies/2, rédigé comme suit :

« Art. 64quinquies/2. § 1er. Les intermédiaires transmettent à l'autorité compétente belge 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, à compter du cas mentionné ci-dessous qui intervient en premier :

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ;

3° 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 64bis, § 1er, alinéa 4, 22°, alinéa 2, transmettent également des informations dans un délai de trente 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. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

§ 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations sont transmises à l'autorité

compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

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

§ 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 que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

§ 5. Les intermédiaires sont 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 auquel ils sont tenus et dont la violation est sanctionnée pénalement. En pareil cas, les intermédiaires notifient immédiatement 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 peuvent avoir droit à une dispense en vertu de l'alinéa 1er uniquement dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1er.

Aucun secret professionnel visé au présent paragraphe ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2.

§ 6. 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.

§ 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

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 États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

- 1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales en Région wallonne ;*

2° le contribuable concerné possède en Région wallonne un établissement stable qui bénéficie du dispositif ;

3° le contribuable concerné perçoit des revenus en Région wallonne ou y réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;

4° le contribuable concerné exerce une activité en Région wallonne, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

§ 8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

§ 9. 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 est uniquement dispensé de l'obligation de transmettre des informations dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

§ 10. 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 au paragraphe 6 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

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

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

Tout contribuable concerné est dispensé de l'obligation de transmettre les informations uniquement dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

§ 11. Les intermédiaires et les contribuables concernés fournissent des informations sur les dispositifs transfrontières 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. 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.

§ 12. L'autorité compétente belge peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné transmette à l'administration fiscale les informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

L'autorité compétente belge bénéficie de tous les pouvoirs d'investigation et de contrôle prévus par le présent décret pour vérifier le respect des dispositions prévues au présent article.

§ 13. L'autorité compétente belge communique les informations visées au paragraphe 14 concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux paragraphes 1er à 12, par voie d'un échange automatique d'informations aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 64octies, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente belge conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

- 1° 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 numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
- 2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive 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 œuvre 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'État membre du ou des contribuables concernés, ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
- 8° 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.

§ 15. Le fait qu'une autorité fiscale ne réagit pas face à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ne vaut pas approbation de la validité ou du traitement fiscal de ce dispositif.

§ 16. L'échange automatique d'informations 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.

§ 17. Le responsable du traitement des données à caractère personnel pour l'application du présent article, est l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, § 1er, alinéa 4, 6°, en sa qualité de personne visée à l'article 4, 7), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données).

Les catégories suivantes de données à caractère personnel, afférentes aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans la mesure où ces dispositifs comportent au moins un des marqueurs recensés à l'article 64bis, au paragraphe 2, sont traitées dans le cadre de l'alinéa 1er :

- 1° les données d'identification personnelles, le numéro du registre national ou le numéro d'identification de la sécurité sociale et d'autres données d'identification telles que le numéro d'identification fiscal ;
- 2° les particularités financières ;
- 3° les caractéristiques personnelles.

La finalité de ce traitement est l'échange de ces informations entre États membres aux fins, notamment, de permettre aux administrations fiscales d'avoir un aperçu en amont des planifications fiscales à caractère potentiellement agressif, de permettre la détection de risque de certains dossiers et de créer un effet dissuasif à l'égard de la planification successorale, le tout dans le cadre fiscal.

Sans préjudice de la conservation nécessaire pour le traitement à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherche scientifique ou historique ou à des fins statistiques visé à l'article 89 du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données), les données à caractère personnel qui résultent des traitements prévus au présent article ne sont pas conservées plus longtemps que nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées avec une durée maximale de conservation ne pouvant excéder un an après la prescription de toutes les actions qui relèvent de la compétence du responsable du traitement et, le cas échéant, la cessation définitive des procédures et recours administratifs et judiciaires ainsi que du paiement intégral de tous les montants y liés. »

III. LES NORMES VIOLEES :

A. Les articles 3 et 5 qui organisent des obligations de déclaration **selon l'interprétation** où certaines de ces mesures **ne s'appliquent que sur des intermédiaires ou des contribuables concernés avec des points de rattachement à la Région wallonne :**

- 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 § 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 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 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^{er} du 16 janvier 1989 de la loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions 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 concerta 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.

B. Les articles 2, 3, 5 et 8 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 proportionnée :

- 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) :

C. Les articles 3 et 5 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 proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 1, b) et 1^{er} 2) de la Directive litigieuse et son annexe IV** :

- **Les articles 2, 4(3), 5 et 6 du Traité de l'Union européenne :**

Article 2

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)

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 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65 (3) et 115 du Traité de fonctionnement de l'Union européenne :**

Article 2

1. Lorsque les traités attribuent à l'Union une compétence exclusive dans un domaine déterminé, seule l'Union peut légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants, les États membres ne pouvant le faire par eux-mêmes que s'ils sont habilités par l'Union, ou pour mettre en œuvre les actes de l'Union.

2. **Lorsque les traités attribuent à l'Union une compétence partagée avec les États membres dans un domaine déterminé, l'Union et les États membres peuvent légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants dans ce domaine.** Les États membres exercent leur compétence dans la mesure où l'Union n'a pas exercé la sienne. Les États membres exercent à nouveau leur compétence dans la mesure où l'Union a décidé de cesser d'exercer la sienne.

3. Les États membres coordonnent leurs politiques économiques et de l'emploi selon les modalités prévues par le présent traité, pour la définition desquelles l'Union dispose d'une compétence.

4. L'Union dispose d'une compétence, conformément aux dispositions du traité sur l'Union européenne, pour définir et mettre en œuvre une politique étrangère et de sécurité commune, y compris la définition progressive d'une politique de défense commune.

5. Dans certains domaines et dans les conditions prévues par les traités, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres, sans pour autant remplacer leur compétence dans ces domaines.

Les actes juridiquement contraignants de l'Union adoptés sur la base des dispositions des traités relatives à ces domaines ne peuvent pas comporter d'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires des États membres.

6. L'étendue et les modalités d'exercice des compétences de l'Union sont déterminées par les dispositions des traités relatives à chaque domaine.

(..)

Article 6

L'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres. Les domaines de ces actions sont, dans leur finalité européenne:

(..)

g) la coopération administrative.

Article 16 (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), 20, 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 20

Égalité en droit

Toutes les personnes sont égales en droit.

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.

- **Les articles 6 (1) et (2) et 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 6 (1) et (2)

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 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, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution : articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 précités sous A.**

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.

D. Les articles 3 et 5, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinées avec l'article 2 du décret litigieux une obligation de déclaration pour certaines intermédiaires sans justification proportionnée 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) (21) et 1^{er} 6) de la Directive litigieuse :

- Les articles 2, 4 alinéa 3, et 6 TUE : précités sous C.

- Les articles 20, 47 à 53 de la Charte : articles 20, 51 à 53 précités sous C.

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.

- **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** : articles 6.1 et 6.2 précités sous C.

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 C.
- Les articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution : articles 10, 11, 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

Nulle peine ne peut être établie ni appliquée qu'en vertu de la loi.

E. L'article 5, en ce qu'il organise et sanctionne combiné avec l'article 2 du décret litigieux une obligation de déclaration pour des phases distinctes des dispositifs transfrontières par des intermédiaires sans justification proportionnée 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} 2) et 1^{er} 6) de la Directive litigieuse :

- Les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE : précités sous C.
- Les articles 20, 47 à 53 de la Charte : articles 20, 48 (1), 49, 51 à 53 précités sous C et D.

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 D.
- Les articles 10, 11, 170 et 170 § 2 de la Constitution précités sous A.

F. L'article 2, en ce qu'il organise et sanctionne combiné avec l'article 8 du décret litigieux des obligations de déclaration rétroactives sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1^{er} 2) et 1^{er} 6) de la Directive litigieuse :**

- Les **articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE** : précités sous C.
- Les **articles 20, 47 à 53 de la Charte** précités sous C, D et E.
- Les **articles 6.1, 6.2, et 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme** : précités sous D.
- Les **articles 10, 11, 12, 14, 172 et 190 de la Constitution** : précités sous A et D.

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.

G. Les articles 3 et 5 du décret litigieux en ce qu'ils n'exonèrent pas de toutes obligations les 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 proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États-membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant l'article 1^{er} 2) (5) 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 C.

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 C.
- Les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte** précitées sous C et D.
- Les **articles 6, 7, 8 et 10 de la CEDH** : l'article 8 précité sous C, les articles 6.1 et 6.2 et 8.1 précités sous C et 7 précité sous D.

Article 6.3
Droit à un procès équitable

3. *Tout accusé à 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 8
Droit au respect de la vie privée et familiale.
Article 8.1 précitée sous D.

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.

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 C.
- **Les articles 10, 11, 19, 22, 29, 170, 170 §2 et 172 de la Constitution :**

Les articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 précitées sous A,
article 22 et 29 précités sous C.

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.

IV. EN FAIT ET EN DROIT

24. La compétence de la Cour constitutionnelle d'interpréter ou d'annuler des normes légales est fondée sur les règles de compétence, le principe d'égalité et les droits énumérés par l'article II de la Constitution.

Il résulte des dispositions violées qu'ils concordent dans la protection des valeurs suivantes :

- **Le principe d'égalité** : les articles 10 et 11 de la Constitution - l'article 6 CEDH – l'article 20 de la Charte,
- **Les droits de la défense / la présomption d'innocence** : articles 12 et 14 de la Constitution - article 6 CEDH – articles 47 et 48 de la Charte,
- **Protection de la vie privée** : articles 22 et 29 de la Constitution – article 8 CEDH – articles 7 et 8 (1) de la Charte, article 16(1) TFEU,
- **Pas de peine sans loi** : l'article 14 de la Constitution – article 7 CEDH – article 52 (1) de la Charte,
- **Pas de rétroactivité** : article 190 de la Constitution – article 7 CEDH – article 49 de la Charte.

Afin de réduire la taille de la présente requête dans la mesure du possible et d'améliorer sa lecture, les demandeurs visent l'ensemble de ces normes lorsqu'ils se réfèrent à une des normes, combiné avec les articles 10 et 11 de la Constitution belge.

IV.A Violation des articles 10, 11, 143 § 1, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution et de l'Unité monétaire et économique de la Belgique prescrite par les lois spéciales précitées.

25. Selon une certaine interprétation qui donnera un cas d'application éventuelle à l'article 5, les intermédiaires et les contribuables concernés doivent, lorsqu'ils ont des obligations de déclaration simultanées envers plusieurs États membres par rapport à des matières qui tombent dans le champ d'application du décret litigieux, remplir ces obligations que s'ils ont un lien de rattachement personnel avec la Région wallonne (article 5, qui insère l'article 64quinquies/2, §§ 3 et 7) :

“§ 3 Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

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

§ 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

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 États membres, ces informations sont transmises à l'autorité compétente belge visée à l'article 64bis, paragraphe 1er, alinéa 4, 6°, uniquement si la Région wallonne occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

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

26. Ces dispositions ont pour effet – pour autant qu'un cas d'application puisse exister – d'instaurer au sein de l'Union économique et monétaire belge un traitement différent entre des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations comparables pour le but de la norme.

Il n'y a pas de justification proportionnée selon laquelle un même dispositif transfrontière concernant une taxe régionale ou communale donne lieu à des obligations de déclaration qui diffèrent en fonction d'un point de rattachement personnel du concerné avec cette région.

A ce jour, aucune disposition Constitutionnelle présume *la connaissance* des normes régionales selon le point de rattachement personnel avec une région. Tous les belges sont égaux devant la loi, le décret ou l'ordonnance. Il ne semble pas y avoir une justification proportionnelle pour la différence qui est instaurée entre les obligations des

citoyens belges par le décret litigieux.

En matière fiscale les obligations naissent en fonction d'un fait taxable, ou au moins dans la préparation de celui-ci depuis l'entrée en vigueur du décret litigieux. Les points de rattachement territoriaux de la compétence matérielle découlent du fait taxable, pas des points de rattachement de la personne qui la conseille ou l'applique.

Le décret litigieux exerce une compétence fiscale formelle par cette distinction qui distinguera entre les personnes concernées par les faits taxables en région wallonne.

Une différence parmi les justiciables belges en matière d'obligations fiscales matérielles et formelles semble également sans justification proportionnée.

Le décret litigieux a en plus un effet de distorsion sur l'Union économique et monétaire belge car il est susceptible de servir de stimulation pour des prestataires de services fiscaux et autres ou des contribuables concernés qui sont impliqués dans le dispositif transfrontière, de s'établir dans une autre région. La Directive litigieuse ne semble d'ailleurs pas autoriser la sous-division au sein d'un même État membre des obligations de déclaration, ni une obligation de multiples déclarations.

C'est ce qui résulte de l'ordre défini aux termes de la Directive litigieuse :

"Article 8 bis ter

3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'à l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après: (..)

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."

Et :

"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 États membres, ces informations ne sont transmises qu'aux autorités compétentes de l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après: (..)

8. Lorsque, en application du paragraphe 7, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné 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."

Le but de la Directive litigieuse étant évidemment d'éviter qu'une personne est supposée connaître les obligations de déclarations de chaque État membre. Ceci serait manifestement disproportionnée comme régime. Si une personne a quand-même plusieurs obligations de déclaration d'un même niveau (p.ex. une inscription auprès

de plusieurs barreaux sans une résidence dans l'Union européenne), il a de fait le choix dans quel État membre il souhaite déclarer le premier. Cela dispense de l'obligation de déclaration dans l'autre État-membre. Il ne peut donc y avoir une obligation de multiples déclarations selon ce régime. Pourtant, c'est une obligation effective de multiples déclarations – hypothèse impossible selon les libellés de la Directive – qui motive la différence de traitement entre citoyens belges instauré par le décret litigieux.

27. Ces effets de la norme litigieuse violent les buts poursuivis par les normes nationales énumérées par le moyen et ne peuvent pas se justifier par la transposition de la Directive litigieuse.

IV.B Violation des articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution.

28. Le décret litigieux dit transposer la Directive litigieuse dans toutes les matières visées par le Décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (*M.b.*, 1^{er} juillet 1999), ci-après le Décret DAC, à savoir, selon son article 1^{er} :

« Le présent décret s'applique aux taxes, en principal et intérêts, et amendes, établies par des décrets de la Région wallonne sauf dans la mesure où ces décrets y dérogent ainsi qu'aux autres impôts et taxes en principal, en intérêts et amendes au profit de la Région wallonne lorsque le présent décret leur est expressément rendu applicable.

Sauf disposition contraire, le présent décret s'applique également aux taxes additionnelles perçues par la Région wallonne au profit des provinces, des communes et des fédérations de communes. »

Le décret litigieux organise ainsi un régime conçu en matière d'impôt des sociétés de façon similaire dans diverses matières fiscales régionales, hormis les droits de l'enregistrement et le droit de succession.

Il s'agit entre autres des taxes sur les véhicules (taxe de circulation, taxe de mise en circulation et sa composante éco-malus), la taxe sur les jeux et les paris, sur les appareils automatiques de divertissements, sur les automates, sur les sites d'activité économique désaffectés et le précompte immobilier.

29. Aucune justification proportionnée n'est donnée par les travaux préparatoires pour l'application de ce régime sur ces autres matières. Il ne résulte de rien comment la globalisation a pu affecter à travers des dispositifs transfrontières les recettes de la Région wallonne en matière de (p.ex.) automates de façon similaire aux recettes en matière d'impôt sur les sociétés.

L'application des obligations de déclaration des dispositifs transfrontières en dehors de la matière de l'impôt des sociétés a pourtant des effets disproportionnés :

- Comment appliquer les critères énumérés dans l'annexe IV de la Directive litigieuse qui sont transposés par l'article 3 du décret litigieux dans ces autres matières par rapport à ces matières ?
- L'effet escompté présumé d'un avantage fiscal dans ces matières est-il bien

présent ?

- Un risque élevé se présente de distorsion des libertés fondamentales par le grand nombre de personnes tenues de déclarer dans ces autres matières ; ce sera de nature dissuasive par rapport à l'exercice des libertés du marché unique. Ce aussi parce que le plus grand nombre de concernés dans ces autres matières ne font pas habituellement appel à de professionnels qui ont la formation nécessaire pour garantir une déclaration.
- Dans ces matières qui ne concernent pas l'impôt des sociétés, la capacité contributive moyenne des contribuables concernés sera en règle beaucoup moindre, tout comme l'importance de l'avantage fiscal, mais les sanctions restent sans modération dissuasives en cas d'infraction.

Une motivation élaborée est strictement nécessaire car les personnes concernées par ses mesures ne se trouvent pas dans des situations comparables en matière d'impôt sur les sociétés et le but poursuivi par la Directive litigieuse. La seule motivation retrouvée (*Doc. Parl.*, Parlement wallon, session 2020-2021, CRIC n° 4 du lundi 14 septembre 2020, p. 3 et 6) dit en somme qu'il n'y avait pas de raison de transposer mais face à l'incertitude de la réaction de la Commission européenne, il a été décidé de transposer. Une autre motivation concerne la reprise du service en matière du précompte immobilier à partir du 1^{er} janvier 2021.

La motivation donnée aux termes des travaux préparatoires par rapport au but poursuivi et à la proportionnalité de ce décret ne permet pas d'élargir l'application de ce régime conçu pour l'impôt des sociétés à ces autres matières.

Cette transposition de la Directive DAC par le décret DAC, qui n'organise en somme que des obligations pour les organes de la Région wallonne elle-même, ne peut pas justifier de façon proportionnée la transposition de la Directive litigieuse. Le régime instauré impose à des citoyens des obligations invasives qui nécessitent une justification en fonction de la nécessité de préserver des recettes fiscales.

30. Une autre violation propre au contexte belge, est l'entrée en vigueur du décret litigieux avec un effet rétroactif. Selon l'interprétation que la Région wallonne n'a pas d'obligation de transposition pour l'application de ses taxes régionales, il n'y a pas de justification objective pour l'effet rétroactif de ces normes.

Ce point sera développé sous la partie 'VI.B' pour solliciter l'annulation des articles 3, 5 et 8 du décret litigieux qui font rétroagir des obligations, alors que l'effet rétroactif voulu par la Directive litigieuse depuis le 25 juin 2018 sera traité sous la partie 'VI.F'.

IV.C Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer.

31. Les **articles 3 et 5 du décret litigieux** organisent 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 proportionnée 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} 2) de la Directive litigieuse.**

Les articles 3 et 5 du décret litigieux obligent à déclarer des dispositifs transfrontières :

C.1 A des autorités nationales.

32. 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. Ces définitions, y compris les marqueurs, ont été reprises textuellement par l'**article 3** du décret litigieux.

Aux termes de son arrêt du 16 mai 2017⁵, 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') a 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 a 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 vue d'être communiqués à l'autorité fiscale de son pays.

33. 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 du droit imposant que l'administré n'est 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) :

⁵ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

« 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 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' auxquelles, 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.»

34. L'article 3 de la norme litigieuse décrit 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 l'article 3 de la norme litigieuse qui reprennent à leur tour l'annexe IV de la Directive.

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 'du 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.

35. 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. 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 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.

36. La Directive litigieuse organise par son article 1^{er} 1,2) (18) une obligation automatique de communication des renseignements obtenus de la part 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 parfaitement légales*, interfère de façon beaucoup plus invasive dans la sphère privée des contribuables et des tiers.

La Directive litigieuse instaure aussi un cadre uniforme qui dépasse la simple coordination administrative visée par l'article 6(g) TFUE. Sa base juridique invoquée, à savoir l'article 115 TFUE, qui concerne une compétence qui est réservée aux États membres, n'autorise pas de dépasser la simple coordination administrative (article 2 (5) TFUE) hormis des mesures qui ont un effet direct sur l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur.

Il y a donc lieu d'inviter la CJUE de se prononcer sur la compatibilité de la Directive litigieuse avec les exigences de répartition de compétences entre l'Union européenne et les États membres par les articles 2(5), 6(g) et 115 TFUE.

37. Les effets produits par la Directive litigieuse sont que :

- Les obligations de déclarations des 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 au décret litigieux.

- 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 des normes litigieuses concernent le débat de la proportionnalité de l'ingérence dans la sphère privée. Pour les besoins du présent moyen l'arrêt cité est utile pour mettre en évidence qu'il y a déjà un système qui est mis en place pour obtenir les mêmes informations visées par la Directive litigieuse. Quant à des agissements abusifs,

il y a la Directive Anti-abus. Ces deux constats permettent de douter si la Directive litigieuse était nécessaire.

38. 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.

C.2 *Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés.*

39. Subsidiairement, si la Directive litigieuse n'est pas dite nulle, se pose la question de la proportionnalité de son éventuelle extension à d'autres matières que l'impôt des sociétés et sur les libertés fondamentales.

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 (cf. 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 qui peuvent tomber sous l'application de la clause anti-abus générale (l'article 6 de la Directive Anti-Abus). 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 de ne pas la limiter, comme la Directive Anti-Abus, aux contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ?

40. 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 sont 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 des informations *déjà obtenues légalement et conformément à leur droit national* dont disposent les États membres, vu 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).

41. 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 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 explicitement le régime qu'ils instaurent à l'impôt des sociétés comme la Directive Anti-Abus. Par la norme

litigieuse, la Région wallonne 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.

42. 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. Ce dans la limite des données semblables à celles qui sont demandées pour les déclarations en matière d'impôt des sociétés. Les données autres doivent alors suivre le régime normal DAC.. Comment scinder alors une déclaration entre données DAC 6 et DAC pour les besoins d'un échange automatique ?

Il n'y a pas de justification donnée pourquoi des contribuables dans des autres matières sont soumis aux mêmes mesures conçues pour contrer l'évasion fiscale en matière d'impôt sur les sociétés par des structures de groupe ou des sociétés liées ? Comment est-ce que ces mesures se justifient par rapport à l'exigence de la Directive DAC que les informations demandées ne peuvent pas donner lieu à la pêche aux informations et doivent répondre de leur pertinence pour pouvoir constituer une ingérence licite dans la sphère privée du justiciable ?

43. L'article 5(4) TUE impose la proportionnalité et l'interprétation stricte des mesures comme la Directive litigieuse. En absence de justification (proportionnée) cet article semble être violé. Tout comme l'article 16 (1) TFUE qui protège la sphère privée.

Il y a également la question de la violation des libertés fondamentales par l'effet de viser les comportements transfrontières dans ces autres matières sans justification proportionnée pour les formalités plus lourdes qui sont de nature à porter des entraves à l'exercice des libertés fondamentales.

Les conséquences du décret litigieux violent avec la Directive litigieuse les articles 26(2), 49, 56 et 63 TFEU lorsque l'effet sur la préservation des recettes fiscales n'est pas certain. En ce que le décret litigieux ne se justifie pas par rapport au but imposé à l'article 115 TFEU, les transpositions dans des autres matières que l'impôt sur les sociétés deviennent illégales à la lumière du TFEU.

L'article 65(2) TFEU autorise les États membres d'organiser '*des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative*' mais sans discriminations ni d'entraves cachées quant à la libre circulation des capitaux et les paiements (article 65(3) TFEU). La charge administrative supplémentaire imposée dans des matières qui ne sont pas visées par une obligation de transposition peut être qualifiée d'entrave cachée pour l'application de cet article que cet État membre instaure par rapport aux libertés fondamentales.

Le décret litigieux impose des mesures fiscales qui sont illicites à la lumière des objectifs poursuivis par l'Union européenne en matière de la répartition des compétences, la sphère privée et les droits de la défense et les libertés fondamentales. Son annulation est demandée en application des articles 10, 11, 170, 179 § 2 et 172 de la Constitution avec les articles 5(4) TEU et l'article 115 TFEU, lu ensemble avec les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 65(3) TFEU. La violation de l'article 16 (1) TFEU est la conséquence de l'ingérence excessive dans la sphère privée des justiciables dans les autres matières que l'impôt des sociétés.

C.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.

44. Plus subsidiairement, si la Directive litigieuse et le décret litigieux ne sont pas dits incompatibles avec les objectifs de l'Union européenne en matière de la sphère privée ou du marché intérieur ou de répartition des compétences dans les autres matières que l'impôt sur les sociétés, se pose la question des dispositifs sur 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 aurait-il des effets proportionnels dans ces autres matières ?

45. Comme exposé lors du développement des arguments repris sous le point C.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 2017⁶, 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 pouvoir devenir '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

⁶ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

risque potentiel d'évasion fiscale'. Comme déjà exposé sous le point C.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 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.

46. Les critères énumérés à l'annexe IV doivent dès lors – par référence aux exigences posées par la Directive DAC et aux considérants de la Directive litigieuse – être pertinents pour retenir un risque d'évasion fiscale par rapport à des montages artificiels ou des pratiques fiscales abusives. 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 au travers des critères A à C.

47. 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.

Cette branche du moyen interroge la conformité de ce régime avec le marché intérieur par les entraves portées aux libertés fondamentales par son champ d'application très vaste. 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.

48. Ces effets constituent une violation de la sphère privée du justiciable et des normes qui la protègent : les articles 10, 11, 22, 29 de la Constitution, combinée avec les articles 6 TUE 16 (1) TFEU et 7, 8(1), 20 et 52 de la Charte et l'article 8 CEDH.

L'article 65(2) TFEU autorise les États membres d'organiser '*des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative*' mais sans discriminations ni d'entraves cachées quant à la libre circulation des capitaux et les paiements (article 65(3) TFEU). La charge administrative supplémentaire imposée dans des matières qui ne sont pas visées par une obligation de transposition peut être qualifiée d'entrave cachée que cet État membre instaure par rapport aux libertés fondamentales.

Le décret litigieux impose des mesures fiscales qui sont illicites. Son annulation est demandée en application des articles 10, 11, 22, 29, 170, 179 § 2 et 172 de la Constitution avec l'article 6 TEU et l'article 115 TFEU, lu ensemble avec les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 65(3) TFEU, 8(1), 20 et 52 de la Charte et l'article 8 CEDH.

C.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.

49. 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 une présomption irréfragable à charge de l'administré.

50. Le justiciable n'est autorisé à réfuter la présomption en cascade que pour certains marqueurs. Il doit alors pouvoir prouver qu'il n'a pas de but principal fiscal à travers le dispositif transfrontière. Dans les autres cas il faut toujours déclarer dès qu'il est satisfait à un marqueur qui active la cascade de présomptions pour aboutir à un risque éventuel d'une évasion fiscale ou des agissements d'abus fiscaux.

Cette méthode ne satisfait pas aux exigences de légalité des obligations de déclaration par l'absence de proportionnalité des marqueurs pour retenir la présence d'évasion fiscale ou des agissements d'abus fiscaux.

Cette branche du moyen interroge la conformité de l'exclusion du droit de ne pas avoir à 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.

51. Ces effets constituent une violation de la sphère privée du justiciable et des normes qui la protègent : les articles 10, 11, 22, 29 de la Constitution, combinée avec les articles 6 TUE 16 (1) TFEU et 7, 8(1), 20 et 52 de la Charte et l'article 8 CEDH.

En excluant la réfutation de la présomption des obligations sont instaurées concernant l'exercice des libertés fondamentales à travers des dispositifs transfrontières, sans cause pertinente et violent ainsi les articles 26 (2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFEU.

L'article 65(2) TFEU autorise les États membres d'organiser '*des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative*' mais sans discriminations ni d'entraves cachées quant à la libre circulation des capitaux et les paiements (article 65(3) TFEU). La charge administrative supplémentaire imposée dans des matières qui ne sont pas visées par une obligation de transposition peut être qualifiée d'entrave cachée que cet État membre instaure par rapport aux libertés fondamentales.

Le décret litigieux impose des mesures fiscales qui sont illicites. Son annulation est demandée en application des articles 10, 11, 22, 29, 170, 179 § 2 et 172 de la Constitution avec l'article 6 TEU et l'article 115 TFEU, lu ensemble avec les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 65(3) TFEU, 8(1), 20 et 52 de la Charte et l'article 8 CEDH.

IV.D à F 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.

52. La Directive litigieuse a, par son article 1^{er} 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 définition donnée à la deuxième catégorie d'intermédiaires est critiquée ci-après (**point VI.D**),

L'article 8 bis ter de la Directive DAC, tel que modifié par la Directive litigieuse, organise en son article 1^{er} 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 VI.D ci-après**),
- le fait qui enclenche en quatre phases par dispositif transfrontière l'obligation de déclaration pour les deux catégories d'intermédiaires et les contribuables concernés (**point VI.E ci-après**),
- la rétroactivité des obligations de déclaration par rapport au 25 juin 2018, au 1^{er} juillet 2020 ou au 20 octobre 2020 (**point VI. F 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} 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} 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.

(..) »

53. Le décret litigieux a prévu des amendes administratives spéciales et élevées qui ont l'effet des sanctions pénales pour l'application des normes dont la violation est invoquée.

Ces peines s'appliquent dans toutes les matières visées par l'article 1^{er} du Décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (*M.b.*, 1^{er} juillet 1999).

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 pondérés⁷ :

- 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 pour empêcher la réitération d'agissements semblables ;
- qui se fonde sur une norme de caractère général dont le but est à la fois

⁷ 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.

- 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 Chambre⁸ 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. »

54. 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 tris de la Directive DAC, elle doit être considérée comme visant des peines au sens de l'article 6 de la CEDH.

55. Comme la Charte ne peut offrir moins de protection que la CEDH selon l'article 53 de la Charte, 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 du droit dans le droit de l'Union qui s'appliquait déjà avant l'adoption de l'article 49 de la Charte (cf. P. J. Wattel, O. Marres et H. Vermeulen, Fiscale

⁸ CEDH, 23 novembre 2006, affaire 73.053

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.

Et ce même lorsqu'il s'agit de transposer une directive en matière de TVA ; à défaut de répondre aux exigences de la Charte et de la CEDH, les normes transposées ne peuvent justifier des peines⁹.

56. Les amendes fiscales insérées par le décret litigieux qui dit ainsi transposer une directive doivent répondre aux mêmes exigences que des sanctions pénales sous les articles 10, 11, 12, 14, 170, 170, § 2, 172 et 190 combinés avec les articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH et les articles 20, 47 à 52 de la Charte.

Le moyen critique l'absence de normes claires et précises à la lumière de ces exigences et un effet rétroactif des peines.

IV.G Violation des droits 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.

57. Le décret litigieux a inséré en droit belge par ses articles 3 et 5 un régime général d'obligations de déclaration et un régime de dérogation aux obligations de déclarations qui se substituent alors par des obligations de notifications et de fourniture d'informations. Dans les matières fiscales régionales autres que le droit d'enregistrement et le droit de succession qui sont visées par l'article 1^{er} du Décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (*M.b.*, 1^{er} juillet 1999), ces obligations mènent aux effets suivants :

- une (e)xclusion générale du régime du secret professionnel lorsque l'intermédiaire n'agit pas dans la qualité qui motive ce secret,
- une (e)xclusion spécifique de dérogation pour un secret professionnel aux obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,
- des obligations de (n)otification pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,
- la dispense de déclaration est conditionnée par cette notification préalable ou par la production d'une preuve d'une déclaration faite par un autre

⁹ p.ex. CJUE, 5 décembre 2017, affaire C-42/17, *M.A.S. c. le conseil des ministres italien*, EU:C:2017:936, citée ci-avant de façon élaborée vers la fin de la section I.D de la requête.

intermédiaire.

58. En ce que les articles 3 et 5 du décret litigieux. :

- n'en excluent pas les avocats et leurs clients en les soumettant au même régime que d'autres intermédiaires qui ont un secret professionnel,
- n'étendent pas le régime d'exonération aux obligations de déclaration par rapport à des dispositifs commercialisables,

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 sous III.G.

59. 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.

L'arrêt n°167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle¹⁰ rappelle que :

"..B.5.5. 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.

(..)

B.5.7. 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."

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.

Le secret professionnel de l'avocat couvre dès lors dans la tradition juridique belge l'intégralité des informations échangées lors des discussions entre l'avocat et son client

¹⁰ C. const., n° 167/2020, 17 décembre 2020, affaires n° 7429N et 7433N

et ce depuis le premier moment de prise de contact par le client. Cette protection accrue est motivée par un secret professionnel qui est propre à des avocats.

60. Le régime de dérogation organisé par les articles 3 et 5 du décret litigieux est en plusieurs points incompatible avec ce secret professionnel propre à des avocats :

- Une (e)xclusion générale du régime du secret professionnel lorsque l'intermédiaire n'agit pas dans la qualité qui motive ce secret,

Les articles 7 et 47 de la Charte ne souffrent que l'avocat soit soumis à des obligations de divulgations sur les pourparlers avec ses clients lorsqu'il agit dans sa qualité d'avocat. L'arrêt n° 114/220 du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle rappelle à juste titre les considérants 9 et 10 à la Directive anti-blanchiment (C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020, attendu 6.1, p. 21) que les considérants n° 9 et 10 de la Directive Anti-Blanchiment disposent que le secret professionnel est exclu en présence de membres d'une profession juridique qui *prennent part* à des activités illicites ou fournissent des conseils juridiques dans une telle finalité.

Donc l'obligation principale de déclarer est elle-même illicite lorsqu'elle est imposée à un avocat qui agit dans cette qualité. Partant, l'exclusion générale du régime de dérogation est sans objet et viole les articles 7 et 47 de la Charte en ce que ce régime organise une dérogation à une obligation illicite en ce qui concerne des avocats. De par leur qualité ils sont exclus de l'application de la Directive litigieuse.

- une exclusion spécifique de ce régime de dérogation des obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,

Le même effet de violation des articles 7 et 47 de la Charte lorsque l'avocat agit dans cette qualité, ce produit pour cette exclusion spécifique de la protection du secret professionnel. Il sera en outre 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 (cf. arguments dans la partie 'VI.D'). 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 au décret litigieux n'offrent pas d'explication pour cette exclusion au régime de dérogation.

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 proportionnée (cf. section VI.G ci-après). Car si le promoteur n'est pas établi dans l'Union européenne, seul l'avocat sera un intermédiaire soumis à des obligations de déclaration périodiques. Une telle obligation est inconciliable avec sa déontologie et le

secret professionnel qui est propre à sa profession alors qu'un intermédiaire qui dispose d'un autre secret professionnel pourra concilier cette obligation avec sa déontologie.

Le fait que la définition de la notion de 'dispositif commercialisable' n'est pas définie en termes clairs et précis aurait dû amener le législateur à l'inclure dans l'exonération au motif du secret professionnel. La Cour constitutionnelle a insisté sur cette exigence 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.

- des obligations de notification de la dispense pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,

Le libellé du décret litigieux 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 proportionnée (cf. section VI.G ci-après). Cet effet a été reconnu par la Cour constitutionnelle et a motivée la question préjudicielle posée à la CJUE dans l'affaire 7433N qui concerne la transposition du décret flamand (C. const., n° 167/2020, 17 décembre 2020).

- la dispense de déclaration est conditionnée par cette notification préalable ou par la production d'une preuve d'une déclaration faite par un autre intermédiaire,

Ces effets se réfèrent à la Directive litigieuse, article 1^{er}, b (9) qui dispose :

« 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. »

Et qui été transposée comme suite par le décret litigieux par son article 5 :

« Art. 64quinquies/2 (..) § 5 .. En pareil cas, les intermédiaires notifient immédiatement à tout autre intermédiaire, .. et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1^{er}.

§ 9. 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 est uniquement dispensé de l'obligation de transmettre des informations dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au paragraphe 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. »

Il est impossible pour un avocat d'obtenir ou de produire sans violer son secret professionnel une attestation écrite d'une autre personne que son client afin de vérifier que les conditions de la dispense 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 les conditions de dispense est dans ces conditions un effet qui donne lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnée (cf. section VI.G ci-après).

61. Le régime de dérogation organisé par les articles 3 et 5 du décret litigieux est aussi incompatible avec le secret professionnel de l'avocat en ce qu'il n'exempte pas expressément les clients des avocats à donner des informations sur leurs rapports avec leur avocat.

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.

Il est rappelé que le but du décret litigieux de pouvoir anticiper et légiférer plus vite dans les matières concernées et l'obligation de fournir ces renseignements s'encadrent dans un système préventif. On ne voit pas de justification proportionnée ni de besoin impérieux ni d'intérêt général ni la 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).

Le Conseil national des Barreaux de France sollicite dans leur mémoire en intervention dans les affaires n° 7407 à 7410 de saisir la CJUE d'une question préjudicielle quant à la possibilité d'interpréter la Directive litigieuse de façon qu'elle ne puisse concerner des avocats (cf. pièce jointe n° 9). Si la Région wallonne n'a pas d'obligation de transposer la Directive litigieuse, une transposition de choix ne peut justifier la

suppression du secret professionnel qui est propre à des avocats.

62. Le secret professionnel est protégé par les **articles 22 (vie privée) et 29 (secret des écrits) de la Constitution**. Les effets du décret litigieux 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 de l'égalité est aussi une violation sous l'angle des **articles 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**.

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 'D'), de dispositif transfrontière à déclarer (arguments C.3 et C.4) et du devoir de déclarer par phase ou de ce que constitue une prestation à déclarer (arguments 'E'). Il s'agit d'une troisième exigence, avec les exigences d'une nécessité et d'une proportionnalité stricte pour des normes qui touchent au secret professionnel des avocats.

Sous cet angle les arguments C.1 et C.2 concernent des questions en droit concernant la première exigence de nécessité stricte pour instaurer ce régime dans une matière, en les arguments C.3 et C.4 concernent des questions en droit concernant la deuxième exigence de proportionnalité et les arguments D à F sont des questions en droits concernant la troisième exigence de normes claires et précis, qui se rencontrent tous dans les exigences accrues de protection du secret professionnel qui est propre à des avocats (arguments G).

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 régional de définir des infractions claires et précises, à des fins de prévisibilité et de sécurité juridique en présence de sanctions dissuasives.

La légalité matérielle à laquelle les normes qui instaurent des peines doivent répondre qui instaurent des peines est consacrée par la jurisprudence de la CEDH concernant des peines, considérant¹¹ :

« 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 »

¹¹ 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

On rappelle l'exigence de sanctions dissuasives en cas de violation des obligations imposées par la Directive litigieuse. Le décret litigieux a en retour appliqué cette notion dans toutes les matières visées par elle, qui ne sont pas visées par la transposition de la Directive litigieuse.

63. Ces exigences de normes claires s'imposent davantage à l'égard des avocats, ce qui a été rappelé par les arrêts n° 114/2020 du 24 septembre 2020 (attendus n° B.9.1 – B.11 et B.16) et n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle (attendus précités sous I.F).

64. Il suit du fait que le secret professionnel propre aux avocats est dit indispensable pour le bon fonctionnement d'un État de droit que ce secret bénéficie de la protection du bon fonctionnement de l'État de droit comme une des bases qui fondent le droit de l'Union (cf. les **articles 2 et 19 TUE**).

Les juridictions nationales sont tenues de garantir cette protection effective¹², 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, 4(3), 6 et 19 TUE, 2(5), 6 (g), 16 (1) TFUE, 10, 11, 20, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 6.3 et 8 CEDH et les articles 7 et 47 de la Charte.

65. Les **articles 3 et 5** du décret litigieux, 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 sont sans justification proportionnée 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} 2) de la Directive**.

La Directive litigieuse a par son article 1^{er} 2) l'effet d'imposer à des intermédiaires détenteurs d'un secret professionnel des obligations de notification envers des autorités (alinéas 4 et 9), 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

¹² CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, EU:C:2018:117

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.

9 (...) 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.

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.»*

Comme la Directive litigieuse exige une obligation de notification des avocats par des modifications qu'elle a apportée 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.

66. 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 est un droit fondamental qui est également protégé 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 à des avocats selon la jurisprudence de la CJUE¹³.

Le secret professionnel des avocats 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 nécessitent une protection accrue. Aux termes d'un arrêt du 12 décembre 2018, le Tribunal a confirmé cette protection accrue¹⁴ : 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 d'avocats. L'application précise des obligations d'information et de coopération pesant sur les avocats ne peut pas être ambiguë¹⁵.

67. Par conséquent, dans les matières visées par la Directive litigieuse, les normes transposées qui imposent des devoirs de notification à des avocats et qui ont pour effet de lever le secret professionnel des avocats, doivent répondre aux exigences accrues de proportionnalité de la Charte sans qu'il puisse être offert 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 en matière d'impôt des sociétés où cette Directive Anti-Abus s'applique déjà (arguments VI-C.1). Tout comme la nécessité d'intervenir en dehors de cette matière précise (cf. ci-après arguments VI-C.2).

¹³ 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).

¹⁴ Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, Unichem Laboratories Ltd. c. Commission européenne, 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 Bah et autres c. Commission, 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

¹⁵ CJUE, 26/06/2007, affaire C-305/05, *OBFG, OVB et autres c. Conseil des ministres*, EU:C:2007:383

En ce que les obligations de déclaration ne permettent plus à l'avocat de rendre en toute indépendance son conseil, il y a lieu d'examiner si une entrave est portée à la liberté d'expression, comme protégé par les articles 10, 11 et 19 de la Constitution et l'article 10 CEDH.

68. En résumé, les effets critiqués soulevés par les **articles 3 et 5** du décret litigieux sont sans justification proportionnée par rapport :

- aux **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** : pas de norme claire ni précise, ingérence dans la sphère privée, limitation de la libre expression et une norme fiscale illicite, combinées 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} 2) de la Directive**, et notamment par rapport aux **articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 à 53 de la Charte et l'article 16(1) TFUE**,

ce entre autres pour leurs effets suivants :

- D'une part, ne pas avoir exonéré les avocats et leurs clients du régime normal des obligations de déclarer ou de fourniture de renseignements au motif de la fonction unique de leur profession qui est indispensable pour le bon fonctionnement d'un État 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 de l'État de droit.
- Enfin, avoir imposé des obligations à des avocats par des normes qui ne répondent pas à l'exigence d'absence d'ambiguïté propre à cette profession, visant à protéger la fonction unique de la profession d'avocats pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

En somme, ce moyen critique qu'on puisse, dans la mesure où les normes litigieuses prétendent, 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'État de droit.

Ces effets constatés et profondes dans le rapport juridique entre des avocats et leurs clients obligent la CJUE et les juridictions nationales à garantir le bon fonctionnement de l'État de droit (**articles 2, 4(3) et 19 TUE**). Une protection effective exige qu'en présence des normes qui sont *prima facie* de nature à porter des entraves au bon fonctionnement de l'État de droit, aucune application provisoire ne soit autorisée des normes litigieuses. Ce dans l'attente de la décision de la Cour constitutionnelle pour

saisir ou pas la CJUE des questions préjudicielles dans un premier temps, et jusqu'à ce qu'il soit fait droit sur la demande en annulation dans un deuxième temps (cfr. la partie VII concernant la demande en suspension).

V. RECEVABILITE

- *Sur le droit de saisir la Cour constitutionnelle d'une demande en annulation :*

69. La demande en annulation a été introduite dans les six mois de la publication de la norme litigieuse au Moniteur belge.

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.

70. Les demandeurs sub 2 et 3 sont des personnes physiques exerçant la profession d'avocat spécialisé en matières fiscales en Belgique. Par cette qualité, ils sont susceptibles d'être soumis au décret litigieux qui vise des services qu'ils offrent à des clients domiciliés en Belgique ou ailleurs.

Ces obligations personnelles, 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. Cet intérêt des demandeurs sub 2 et 3 a été reconnu par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle concernant la demande en annulation contre le décret flamand de transposition.

71. La demanderesse sub 1, représentée 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 de la défenderesse 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 proportionnée permettant d'exclure les

personnes physiques qui se font représenter à travers un mandataire général, habilité par une loi à cette fin, de se pourvoir par l'intermédiaire d'une association de fait dont ils sont membres contre des lois qui leurs sont préjudiciables.

L'exigence formelle que chaque membre de l'association de fait doit être repris par son nom et données dans l'acte introductif va à l'encontre du but de l'article 702 C.jud.. Il n'y a pas de motif pourquoi l'allègement de la charge de travail administratif des cours et tribunaux ne vaudrait pas pour la Cour constitutionnelle. Il convient que l'article 2,2° de la loi spéciale du 6 janvier 1989 reçoive une interprétation conforme sur ce point en autorisant des personnes physiques d'agir à travers un mandataire général de l'association de fait qui satisfait aux conditions de l'article 702 du Code judiciaire.

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 (cf. <https://www.batl-taxlaw.be/fr/status/>) :

Article 4.

L'association a pour but la réunion d'avocats spécialisés en droit fiscal en vue de promouvoir l'exercice de la profession de haute qualité du droit fiscal en son sens le plus large, en ce compris les domaines de droit liés tels que le recouvrement en matière fiscale et le droit pénal fiscal.

Cela signifie entre autres :

- *Prévoir une plateforme permanente de concertation, d'étude et d'échange d'informations concernant toutes les matières qui relèvent du droit fiscal et de la pratique de la profession d'avocat fiscaliste ;*
- *Veiller aux intérêts professionnels généraux des avocats fiscalistes et de leurs relations avec la clientèle ;*
- *Organiser des activités qui contribuent au développement du droit fiscal et qui contribuent à la promotion, la préservation et au maintien des relations professionnelles avec d'autres acteurs actifs dans le domaine du droit fiscal, notamment et plus particulièrement les autorités fiscales au sens le plus large ;*
- *Nouer et entretenir des relations avec des organisations étrangères d'avocats spécialisés en droit fiscal.*

De plus, l'association pourra accomplir tous les actes qui contribuent à la réalisation de son objectif général.

Seuls les avocats qui ont au moins 3 ans d'expérience pertinente en matières fiscales peuvent devenir membre (articles 5.3 et 5.4 des statuts) :

3. L'affiliation à l'association est exclusivement ouverte à ceux, qui, à la satisfaction du Conseil d'administration justifient à suffisance qu'ils détiennent, au moment de la requête visée à l'alinéa 5, une expertise vérifiable relative à la connaissance et à l'expérience, dans le domaine du droit fiscal tel que décrit à l'article 4.

4. Les membres doivent par ailleurs être avocats pendant une période de trois ans au moins. Dans des circonstances particulières, le Conseil d'administration peut cependant déroger à cette exigence.

72. Tous les membres de l'association de fait sont dès lors soumis à la déontologie selon la tradition juridique belge et sont soumis à pied d'égalité avec les demandeurs sub 2 et 3 aux obligations instaurées par le décret litigieux.

Partant, tous les demandeurs ont la qualité requise pour former une demande en suspension contre le décret litigieux. Il en découle que depuis l'entrée en vigueur de l'article 702 C.jud. il y a une reconnaissance par une loi pour qu'une association de fait puisse s'organiser afin de pouvoir agir aux noms de ses membres ayant eux-mêmes un intérêt personnel.

- *Sur l'intérêt en tant qu'avocat pour demander l'annulation :*

73. En leur qualité d'avocat les demandeurs sub 2 et 3 et les membres de la demanderesse sub 1 sont inscrits auprès d'un Ordre d'avocats organisé par le code judiciaire belge et soumis à la déontologie des avocats selon la tradition juridique belge.

Dans la tradition juridique belge des règles professionnelles déontologiques ont force de loi pour ceux qui y sont soumis. Il s'agit de lois au sens de l'article 608 du Code judiciaire selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation. Aux termes de sa mercuriale lors de la séance solennelle d'ouverture du 1^{er} septembre 2000 de la Cour de cassation, M. le Procureur-général J. du Jardin a retenu les définitions suivantes (J. du Jardin, 'Le contrôle de légalité exercé par la Cour de cassation sur la justice disciplinaire au sein des ordres professionnels.'¹⁶ – résumé des passages pertinentes) :

- a) Par métonymie le terme 'déontologie' désignera l'ensemble des règles morales qui régissent l'exercice d'une profession.
- b) Des Ordres sont des institutions de droit public créées par la loi en vue d'assumer et d'assurer, dans le ressort de certaines professions libérales, une mission d'intérêt général exercée, avec des attributs de puissance publique, sous une régie d'autonomie.
- c) Les ordres professionnels exercent simultanément une fonction administrative, normative et judiciaire pour ceux qui y sont soumis.
- d) Le droit disciplinaire est une sorte de droit pénal propre à chaque corps social où il est constitué sur une base égalitaire et de nature contractuelle, lié à l'acceptation de règles statutaires par les membres.

Dans un arrêt du 7 décembre 1999 (C. const, n°. 129/99, 7 décembre 1999) la Cour constitutionnelle a dit que l'action disciplinaire s'exerce dans l'intérêt de la profession ou d'un service public ; elle peut donner lieu à des sanctions touchant l'intéressé dans

¹⁶ <https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/discours2000.pdf>

l'exercice de sa fonction ou de sa profession et qui sont prononcées par un organe propre à chaque profession concernée par une autorité administrative ou par une juridiction.

Tous les membres de la demanderesse sub 1 sont soumis à cette déontologie.

74. En leur qualité d'avocats qualifiés en matières fiscales, les demandeurs sub 2 et 3 et tous les membres de la demanderesse sub 1 donnent habituellement des conseils juridiques à leur clients qui tombent sous le champ d'application de l'obligation de déclaration instaurée par le décret litigieux. La confidentialité des rapports entre des avocats et leurs clients est considérée par les hautes juridictions comme strictement nécessaire pour le bon fonctionnement de l'État de droit. Ce en application des articles 6 et 8 de la CEDH (cf. par exemple, 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)) ; c'est un principe général qui contribue au respect pour les droits fondamentaux (C. const., n° 2008/10, 23 janvier 2008 et C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020).

Pour autant que le décret litigieux se justifie par une obligation de transposer la directive litigieuse dans l'ordre juridique belge, ce décret doit également se justifier par rapport au droit primaire de l'Union européenne. Les articles 7, 8 (1), 47 et 48 de la Charte organisent une protection équivalente à celle offerte par les articles 6 et 8 de la CEDH.

Aux termes de son arrêt du 18 mai 1982, la CJUE¹⁷ avait déjà reconnu l'intérêt de la soumission des avocats aux règles déontologiques comme une garantie afin d'octroyer une protection accrue au secret professionnel qui est propre aux avocats :

“8 La Réglementation susvisée n'exclut cependant pas la possibilité de reconnaître, sous certaines conditions, le caractère confidentiel de documents professionnels déterminés. En effet, le droit communautaire, issu d'une interprétation non seulement économique, mais aussi juridique des États membres, doit tenir compte des principes et conceptions communs aux droits de ces États en ce qui concerne le respect de la confidentialité à l'égard, notamment, de certaines communications entre les avocats et leurs clients. Cette confidentialité répond en effet à l'exigence des États membres, dont l'importance est reconnue dans l'ensemble des États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même comporte la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin.
(..)

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

Le secret professionnel de l'avocat et la déontologie de l'avocat sont dans la tradition juridique de l'Union européenne liés de façon inséparable depuis cet arrêt.

Par une jurisprudence plus récente, le Tribunal confirme que la confidentialité des messages écrits entre des avocats et leurs clients s'oppose toujours à toute obligation de les présenter. De l'information qui a été obtenue ne peut pas être prise en

¹⁷ CJUE, 18 mai 1982, C-155/7, AM&S, EU:C:1982:157, attendus 18 et 24.

considération par la Commission européenne lorsqu'elle est à la recherche des infractions commises contre le droit de l'Union européenne (p.ex. : Tribunal, arrêt du 12 décembre 2018, affaire T-75/14, *Unichem Laboratories Ltd. c. Commission européenne*, EU:T:2018:915, p. 13 – 14).

Le secret professionnel des avocats est un principe général reconnu qui sert le bon fonctionnement de l'État de droit qui est un des principes fondamentaux qui fondent à côté du marché intérieur l'Union européenne. Il est strictement nécessaire pour ce but que l'indépendance du conseil juridique soit garantie et que le secret professionnel qui est propre aux avocats reste donc d'application sur leurs rapports avec des clients en dehors d'un mandat ad litem.

75. Le but du secret professionnel est de garantir aux clients des avocats la confidentialité de leurs rapports avec leurs avocats. Selon la tradition juridique belge le secret professionnel est la pierre angulaire de la déontologie des avocats. Cette règle est commune à tous les Ordres d'avocats en Belgique : cette règle déontologique interdit aux avocats membres de ces Ordres d'avocats belges de divulguer à des tiers des informations dont ils ont pris connaissance par leurs rapports avec leurs clients. Même le fait qu'il y ait eu ou qu'il y a des rapports avec des clients sont couverts par ce secret.

Un avocat qui viole son secret professionnel s'expose à des sanctions disciplinaires qui peuvent comprendre une suspension ou même une radiation. Ce sont des sanctions dont les demandeurs s'exposent s'ils se soumettent aux obligations de déclaration que le décret litigieux leur impose. Ils sont ainsi contraints à poser des actions qui sont inconciliables avec le secret professionnel selon la jurisprudence de la CJUE qui lie la déontologie et la protection du secret.

D'autre part, ils s'exposent à des lourdes sanctions administratives pécuniaires et à des dispositions pénales générales inscrits dans les codes fiscaux modifiés par le décret litigieux lorsqu'ils omettent des déclarations au motif que cela leur est interdit par leur déontologie. Ils sont ainsi mis dans l'impossibilité de rendre leurs conseils juridiques à leurs clients en toute indépendance, libre de toute pression.

76. Suite au conflit entre ces normes instauré par elle, le décret litigieux a pour effet que les demandeurs se trouvent dans l'impossibilité d'exercer librement leur profession d'avocat en matière fiscale. Ils devront éviter ce conflit en se limitant aux actes qui sont exonérées de l'obligation de déclaration par le décret litigieux.

Cette entrave au libre exercice de leur profession constitue également une entrave disproportionnée au principe général de la confidentialité des rapports avec leurs clients qui est requis pour le bon fonctionnement de l'État de droit. La perte de cette confidentialité, par l'obligation du client de divulguer l'identité de tous les intermédiaires, avocats compris, et le contenu des pourparlers concernant des dispositifs transfrontières, peut dissuader ces clients de se confier à un avocat. Ceci constitue un préjudice financier pour les demandeurs sub 2 et 3 en leur qualité d'avocats. Ceci forme un deuxième préjudice personnel que subissent les demandeurs sub 2 et 3 ainsi que tous les membres de la demanderesse sub 1.

77. Aux termes de leur note de plaidoirie déposée dans l'affaire n° 7481N, concernant l'ordonnance de transposition, les demandeurs ont en outre répliqué aux objections formulées pour la Région de Bruxelles-capitale que ce dommage financier était irréparable (traduction libre) :

« Le préjudice financier doit être 'réparable' en cas d'annulation afin de pouvoir l'exclure comme un motif pour la suspension (p. ex. C. const, n° 70/2016, 11 mai 2016, attendu B.5). Il n'y pas de réparation effective possible dans la présente cause ; comment peut-on prouver lors d'une action individuelle en dédommagement après l'annulation de l'Ordonnance que pour la durée du litige cet avocat spécifique aurait vu plus de personnes pour recevoir un avis juridique concernant des dispositifs transfrontières dans l'hypothèse ou la confidentialité des pourparlers avait été effectivement protégé tant du côté du conseil que de son client ? La perte de son chiffre d'affaires sera démontrée mais qu'en est-il du lien causal avec la perte de la confidentialité ? Est-ce que le magistrat ne retiendra pas plutôt la pandémie comme la cause la plus plausible pour cette baisse du chiffre d'affaires ? »

Des avocats ont donc un intérêt propre à ce que leurs clients non plus ne soient pas obligés à divulguer l'identité de leur avocat et l'objet des pourparlers avec lui.

78. Les demandeurs observent que ces intérêts financiers des membres de la demanderesse sub 1 forment un intérêt qui est autre que celui d'un Ordre d'avocats. Ce qui explique en partie l'intérêt plus large des demandeurs pour critiquer de manière transversale la Directive litigieuse et les normes belges qui la transposent en tenant compte des intérêts des avocat et de leurs clients.

- *Sur l'intérêt en tant que citoyen pour demander l'annulation :*

79. En ce que les arrêts du 24 septembre 2020 et du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle (arrêts n° 114/2020 et 167/2020) ont clairement reconnu l'intérêt légitime de la confidentialité des pourparlers avec des avocats sur base des articles 7 et 47 de la Charte, les demandeurs invoquent un second intérêt propre.

Les demandeurs sub 2 et 3 sont des citoyens belges. Ils peuvent faire appel dans leur sphère privé au conseil des avocats par rapport à des dispositifs transfrontières qui concernent 'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service'. Pour autant que de besoin, il est précisé que le demandeur sub 2 est domicilié dans ce territoire.

Ils ont par cette qualité de citoyen belge un intérêt propre pour préserver leur vie privée, protégée entre autres par l'article 7 de la Charte, en demandant l'annulation des obligations de déclaration concernant l'identité de leur avocat et l'objet des pourparlers avec leur avocats lorsque leur avocat leur notifiera sa dispense de déclarer.

Dans cette qualité, ils ont un second intérêt propre à ce que la Cour constitutionnelle, après avoir saisi la Cour de Justice européenne de la légalité de la Directive litigieuse quant à l'application à réserver aux articles 7 et 47 de la Charte, annule les articles du décret litigieux. Ou à tout le moins, en ordre subsidiaire, les interprète comme se limitant à une obligation d'information sous forme d'un schéma abstrait qui omet le nom de l'avocat et son conseil, mais qui contient les éléments essentiels du dispositif

transfrontière pour les besoins du but poursuivi par l'obligation de déclaration instaurée par la Directive litigieuse.

Après tout, la Directive litigieuse s'inspire du plan d'action BEPS n° 12 de l'OCDE. Ce sont les marqueurs de ce plan que l'on retrouve dans la Directive litigieuse pour identifier les dispositifs transfrontières. Le but de ce plan d'action est de transmettre de l'information sur les promoteurs et les contribuables concernés (pas les intermédiaires (advisors) – p. 15 plan d'action n° 12). Même le secret professionnel d'un *promoteur* exonère de l'obligation de déclaration et le transfert au contribuable concerné (p. 36, n° 76, plan d'action n° 12).

En toute logique, l'article 7 de la Charte protège la sphère privée. Les autres intermédiaires ne peuvent non plus être obligés de déclarer l'identité d'un avocat et le contenu des pourparlers entre cet avocat et leur client dans la mesure qu'ils en auraient connaissance (cf. absence de devoir de recherche active des informations à déclarer).

- *Répliques au mémoire pour la Région wallonne :*

80. Aux termes de son mémoire, la Région wallonne conteste que la demanderesse sub 1 puisse saisir la Cour constitutionnelle d'une demande.

La jurisprudence invoquée par la Région wallonne n'est plus applicable envers des associations de fait qui ont observé les formalités de l'article 702 C.jud. par la publication au registre-BCE de la nomination d'un mandataire général.

Une loi peut déroger à la Constitution, sous réserve de remplir des exigences de proportionnalité. Les demandeurs ont motivé que l'article 702 C.jud. constitue une mesure procédurale générale (article 2 C.jud.) dont le but est de réaliser une économie dans le coût des procédures judiciaires.

Cet objectif constitue une justification proportionnée pour une application de cette loi devant la Cour constitutionnelle.

VI. MOYENS

81. Les moyens qui visent la violation des règles de compétence belges doivent être soumis en premier lieu (A). Il est logique d'aborder par la suite les moyens qui invoquent la violation d'autres normes belges (B). Ces moyens ne requièrent pas de poser une question préjudicielle à la CJUE.

Seront développés par la suite des moyens qui nécessitent des questions préjudicielles à la CJUE concernant l'annulation, l'interprétation et les conflits entre les normes européennes qu'il faut résoudre afin de pouvoir trancher ce litige (C à G) :

- la nullité de la Directive litigieuse et l'incompatibilité de plusieurs dispositions avec le droit primaire de l'Union européenne (C),
- l'incompatibilité des libellées ambiguës ou rétroactives avec la CEDH, la Charte

et la Constitution belge (D à F),

- l'incompatibilité des obligations imposées par les normes litigieuses à l'égard des avocats et de leurs clients avec la Constitution belge, la CEDH et le droit primaire de l'Union européenne, avec la motivation pour une demande en suspension des effets des normes litigieuses envers les avocats inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge et leurs clients en ce qui concerne leurs rapports avec leurs avocats (G).

VI.A Violation de la loyauté fédérale et du principe général de l'unité économique et monétaire belge.

82. Sous le point IV.A, il est observé que le décret litigieux instaure, dans des cas spécifiques et selon les demandeurs entièrement théoriques, une différence de traitement selon que l'intermédiaire ou le contribuable concerné ont des points de rattachement personnel en région wallonne.

Les travaux préparatoires se réfèrent à l'avis du Conseil d'État (Avis du Conseil d'État n° 67.343/4 rendu le 24 juin 2020, annexe 2 au Projet de Décret, *Doc. Parl.*, Parlement wallon, session 2020-2021, Doc. Nr. 240/1, p. 16 et s.). Cet avis (p. 17) motive la régionalisation des critères par un souci de veiller sur une '*transposition correcte et cohérente de l'article 8 bis ter, paragraphe 7 de la Directive 2011/16/UE*'.

Ce alors que le fait taxable qui fait l'objet du dispositif transfrontière doit avoir un point de rattachement avec la région wallonne pour justifier l'application de la taxe. L'on ne voit donc pas pourquoi l'obligation de déclaration est déterminée en fonction d'un point de rattachement personnel.

83. Sinon, on arrive au résultat contraire souhaité par la Directive litigieuse de ce qu'une partie des résidents belges est exonéré de déclarer un dispositif transfrontière. Il importe peu pour les besoins d'évaluation de la législation fiscale de l'autre État membre impliqué dans le dispositif transfrontière de savoir à quelle partie de la Belgique le dispositif à trait. Il importera pour la Commission européenne que l'obligation de déclaration transposée par rapport à une taxe belge doit être observée par toutes personnes ayant un lien de rattachement avec la Belgique (cf. l'article 8 bis tire précité sous IV.A).

Les travaux préparatoires se réfèrent à l'avis donné par la section législation du Conseil d'État pour justifier cette distinction. Selon les demandeurs, la section législation du Conseil d'État a confondu les compétences fiscales matérielles et formelles et les objectifs de la Directive litigieuse qui n'autorisent qu'une déclaration unique par personne concernée dans un seul État membre. La norme étant une norme fiscale formelle, il n'y a pas de raison proportionnée pour limiter son application au sein du territoire belge.

Certes, à l'échelle européenne, un point de rattachement personnel a été retenu parce que les intermédiaires font partie des professions qui sont organisées autrement dans chaque État membre. On ne peut pas demander d'un intermédiaire de maîtriser toutes les législations dans toute l'Union européenne. La Directive litigieuse a dès lors instauré un régime de cascade autour les points de rattachement personnels de tant

l'intermédiaire que le contribuable concerné.

Cette justification fait absence en l'espèce. Aucune des professions d'intermédiaires visées par le décret litigieux n'est organisée par une région ; toutes ces professions sont organisées selon une législation belge. Les demandeurs contestent donc que la transposition proposée par l'avis du Conseil d'État et reprise par le législateur décréteil soit correcte ou cohérente avec le but poursuivi par la Directive litigieuse d'une part, et les normes belges qui organisent les règles de compétence d'autre part.

84. Il a déjà été invoqué que la Constitution dit que tous les Belges sont égaux devant la loi, le décret et les ordonnances. Ce aussi en matière fiscale dont le fait taxable fait naître la compétence envers tous belges et non pas leur rattachement personnel à une région.

Pour certaines professions il peut y avoir un effet d'un certain degré de distorsion de l'Unité économique et monétaire par la délocalisation vers l'autre région ou tout simplement parce que le service offert sera meilleur marché en absence des obligations de déclaration par rapport à la taxe wallonne par l'intermédiaire qui n'a pas de points de rattachement personnel à la région wallonne.

Aussi, en matière des taxes régionales wallons de droit de succession et droit d'enregistrement, tous les Belges sont soumis à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières par la transposition fédérale. Aussi la Région flamande a transposé sans distinction entre les Belges dans ces matières et les autres matières.

La distinction opérée est dès lors par ces effets incompatibles avec la loyauté fédérale et l'Unité économique et monétaire belge.

85. L'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (M.b., 5 août 1980) 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 un 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, lorsqu'une région exerce une compétence régionale, elle est tenue au respect de cette norme. Par l'effet du décret litigieux, le but de cette norme est toutefois violé.

86. 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 qu'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). »

87. La violation des règles de compétence est également constitutive d'une violation du principe général du droit de légalité. Le régime instauré n'a pas de justification proportionnée à défaut d'un effet négatif pour des recettes qui est invoquée pour la justifier. En plus l'hypothèse d'une multiple obligation de déclaration dans plusieurs États membres est contraire au but poursuivi par la Directive litigieuse. 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 entraîne aussi la violation des **articles 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**.

Il y a dès lors lieu de constater que les **articles 3 et 5, lus séparément ou ensemble**, du décret litigieux transposant la Directive litigieuse en ce qu'ils sont interprétés dans des circonstances particulières comme uniquement d'application en cas de points de rattachement personnel du concerné en région wallonne, violent les **articles 10, 11, 143 § 1^{er}, 170, 170 § 2 et 172 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 en ce qu'ils expriment le cadre normatif général de l'union économique belge et de l'unité monétaire belge**.

VI.B Violation des articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution.

88. Le décret litigieux dit de transposer la Directive litigieuse dans toutes les matières visées par le Décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (*M.b.*, 1^{er} juillet 1999), ci-après le Décret DAC, à savoir, selon son article 1^{er} :

« Le présent décret s'applique aux taxes, en principal et intérêts, et amendes, établies par des décrets de la Région wallonne sauf dans la mesure où ces décrets y dérogent ainsi qu'aux autres impôts et taxes en principal, en intérêts et amendes au profit de la Région wallonne lorsque le présent décret leur est expressément rendu applicable.

Sauf disposition contraire, le présent décret s'applique également aux taxes additionnelles perçues par la Région wallonne au profit des provinces, des communes et des fédérations de communes. »

Le décret litigieux organise ainsi un régime conçu en matière d'impôt des sociétés de façon similaire dans diverses matières fiscales régionales, hormis les droits de l'enregistrement et le droit de succession.

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 attendus 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'exécède 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 le décret litigieux ne concerne pas la matière d'impôts des sociétés, il y a lieu de l'annuler en son entièreté.

89. 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 proportionnée à cette fin.

Il n'est par exemple nullement expliqué par le législateur décrétoal 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 l'impôt dans ces autres matières.

L'on ne voit par exemple pas comment en matière du précompte immobilier ou des taxes environnementales on peut organiser des dispositifs transfrontières qui réduisent l'assiette ou le taux de ces impôts.

Les travaux préparatoires motivent d'ailleurs assez curieusement la nécessité de transposition. Ci-dessous suit un extrait de la déclaration du Ministre wallon des

finances (*Doc. Parl.*, Parlement wallon, session 2020-2021, CRIC n° 4 du lundi 14 septembre 2020, p. 3 et 6) :

« Vu que cette directive devait être transposée pour le mois de juillet passé, vous pourriez me dire que nous sommes en retard. Il n'en est néanmoins rien.

En effet, il n'existe pas de possibilité de dispositifs transfrontières visés par la directive dans les taxes régionales dont nous exerçons actuellement le service pour la simple raison que la directive ne vise pas ce type de taxe.

Il n'en est pas de même, par contre, en ce qui concerne le précompte immobilier et les droits d'enregistrement et de succession. Cependant, comme vous le savez, ces impôts régionaux sont toujours gérés pour la Région par l'État fédéral, qui a déjà lui-même procédé à la transposition dont la fiscalité qui leur est applicable.

(..)

..dans les impôts et taxes gérés actuellement au niveau régional, il est de coutume de transposer les diverses modifications successives de la directive de 2011 – comme cela a été rappelé par l'un ou l'autre d'entre vous – sur l'échange automatique de données en matière fiscale par principe de prudence, car l'Europe pourrait toujours avoir une interprétation différente de la nature d'un impôt wallon que ce qui est au regard du droit interne, même si aucun dispositif transfrontières n'est possible.

Sur le retard, je me suis exprimé et je crois que je ne dois pas y revenir. Il n'y a pas de retard en ce qui nous concerne puisqu'il n'y a pas application immédiate. C'est plus par prudence et de manière à être en ordre lorsque le transfert interviendra au 1er janvier 2021 pour le précompte immobilier. »

Donc, toute la 'nécessité' de transposition par le décret litigieux est motivé par l'unique compétence future en matière de précompte immobilier et le postulat, d'ailleurs ni invoqué et ni motivé, qu'à partir du 1^{er} janvier 2021 il faut craindre des effets des dispositifs transfrontières qui auront une incidence tellement importante sur les revenus de la région wallonne, que les obligations de déclaration imposées aux justiciables, les limitations au secret professionnel soient justifiées. Ce d'ailleurs rétroactivement depuis le 1^{er} juillet 2020...

90. Les travaux préparatoires retiennent dès lors – sous le bénéfice du doute - trois matières pour transposer, le précompte immobilier, les droits de successions et les droits d'enregistrement. Ces deux dernières matières ont été transposées par la loi de transposition. Les libellés du décret litigieux ne limitent nullement son application au précompte immobilier mais visent toutes les taxes levées par la Région wallonne.

La Directive litigieuse fait référence aux marqueurs du plan d'action n° 12 de l'OCDE pour justifier le régime instauré afin identifier des risques de planification fiscale agressive. Ce plan d'action de l'OCDE expose toutefois que :

- Les marqueurs sont larges et ne pointent pas toujours une présence d'abus et peuvent dès lors aussi viser des situations licites (p. 18 plan d'action n° 12).
- Les marqueurs doivent dès lors seulement être appliqués dans les cas qui présentent le plus haut risque d'évasion et la quantité d'information doit être limité pour ne pas imposer des coûts administratifs trop élevés sur les

contribuables (p. 19 plan d'action n° 12).

- Il y a lieu de mettre en balance les coûts supplémentaires et l'information requise en les limitant aux matières les plus exposées (p. 19-20, n° 20-21, plan d'action n° 12).
- L'information exigée doit dès lors être de nature à pouvoir être utilisée effectivement par l'administration fiscale (p. 20, n° 23, plan d'action n° 12).

91. Selon ces critères le plan d'action n° 12 de l'OCDE ne peut pas apporter une justification pour la transposition dans une compétence matérielle de la Région wallonne s'il n'y a pas une exposition aussi haute des recettes à travers des dispositifs transfrontières comme dans la matière d'impôt des sociétés. Si les plans d'action n° 5 et 13 de l'OCDE ont donné lieu aux Directives dites DAC 3 et 5 pour améliorer les échanges d'informations automatisés, le plan d'action n° 12 de l'OCDE ne concerne que les dispositifs agressifs ou abusifs.

Le décret litigieux s'éloigne des recommandations du plan d'action n° 12, non seulement par rapport à une utilisation disproportionnée des marqueurs en dehors de la matière de l'impôt des sociétés, mais aussi en ce que :

- Les obligations de déclaration doivent être définies sans ambiguïté afin de permettre les personnes concernées de connaître avec certitude leurs obligations (plan d'action n° 12, p. 19, n° 19).
- La différence entre un promoteur, un conseiller important (material advisor = une notion américaine qui nécessite le dépassement d'un seuil de revenus obtenu pour l'aide offert au promoteur) et un conseiller (advisor = fournir des prestations sur une base contractuelle au promoteur) est décrite de façon claire et logique pour motiver l'obligation de déclaration en fonction d'une présomption raisonnable d'une connaissance de l'avantage fiscal poursuivi par le dispositif (cf. les remarques ci-après des demandeurs sous le point VI.D quant à une intervention critique & des liens contractuels pour identifier un intermédiaire) (plan d'action n° 12, p. 35, n° 71 et p. 75, n° 253).

Dans ces conditions, à défaut manifeste de justification proportionnée et objective, il y a lieu de dire que le décret litigieux **en son entièreté**, viole les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, dans la mesure où le régime des dispositifs transfrontières conçu en matière d'impôt des sociétés est transposé dans d'autres matières sans justification de la stricte nécessité à cette fin.

VI.C Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer.

92. Les articles 3 et 5 du décret litigieux 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 proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant

les articles 1^{er} 1, b) et 1^{er} 2) de la Directive litigieuse.

Les articles 3 et 5 du décret litigieux obligent à déclarer des dispositifs transfrontières :

C.1 A des autorités nationales.

93. 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 C.1 :

- L'article 5 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.

94. Pour appuyer ce point, les Directives Anti-Abus et DAC sont invoquées pour contester la nécessité de la Directive litigieuse pour atteindre son but. A travers d'autres moyens il a été pointé vers des effets qui constituent des entraves aux objectifs de l'État de droit et des libertés fondamentales du marché intérieur.

La Directive litigieuse porte des entraves à ces objectifs alors que la planification agressive fiscale transfrontière qui vise l'impôt des sociétés est déjà réglée par la Directive Anti-Abus (cf. le considérant 3 de la Directive Anti-Abus comparé aux considérants 1, 10 et 14 de la Directive litigieuse) :

« 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. ..)

Et :

“(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.”

“(10) 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.”

(14) 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. (...)

(14).. 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 (9).

Il résulte de cette lecture combinée des considérants que la Directive litigieuse vise à obtenir dans la matière d'impôt des sociétés des informations sur la planification fiscale à caractère potentiellement agressif par rapport à des dispositifs transfrontières qui répondent au cas d'application de l'article 6 de la Directive Anti-Abus.

Certains critères utilisés par la Directive litigieuse n'ont pas de lien logique par rapport à une planification fiscale agressive.

D'autres normes européennes concernant le registre UBO, les Common Reporting Standards ou la transmission obligatoire de rulings fiscaux postent également la nécessité de la Directive litigieuse en question.

L'absence d'une taille minimale exigée pour l'avantage fiscal envisagé conduit également à un champ d'application pour la Directive litigieuse qui est fortement déséquilibrée. Il aurait été plus proportionné d'organiser une taille minimale pour activer l'obligation de déclaration, comme prévu par l'article 4 de la Directive Anti-Abus, laissant une option aux États membres d'organiser un niveau de déclaration à partir d'une taille moins élevée.

- L'article 115 TFUE exige que les directives adoptées en matière d'impôts directs aient une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur¹⁸.

La Directive litigieuse n'a pas cette incidence directe et viole dès lors les articles 2(5) et 6 (g) TFUE qui limitent les compétences des institutions européennes en matière d'impôt des revenus à une coordination administrative.

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). Celles-ci sont plutôt entravées que stimulées par la complexité et les coûts imposés aux dispositifs transfrontières qui font usage de ces libertés fondamentales. Cette distorsion est davantage moins explicable dans des cas hors présence d'agissements artificiels sans que la preuve contraire de leur présence présumée ne soit admise ou lorsque l'avantage principal envisagé ne concerne que des sommes relativement modestes.

95. Les considérants 1 à 3 de la Directive litigieuse motivent la nécessité de son adoption par rapport aux TUE et TFUE comme suite :

« Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de

¹⁸ 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.

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 imposées par la Directive litigieuse aux droits fondamentaux et aux libertés fondamentales.

Une telle motivation n'est pas suffisante à la lumière des exigences des TUE et TFU, car elle démontre que la Directive Anti-Abus était l'instrument approprié pour organiser des contrôles et des déclarations accrues pour contrer des planifications fiscales agressives. Le champ d'application de la Directive litigieuse dépasse considérablement ce qui peut raisonnablement être qualifié de planification fiscale agressive.

- *Double emploi avec le but poursuivi par la Directive Anti-Abus :*

96. Aux termes de l'exposé préliminaire, les considérants n°s 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 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.

97. En quoi l'objectif de permettre aux États 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 finalité¹⁹ qui permet de remédier à des pratiques d'évasion fiscale ? Les considérations 3 et 5 de la Directive Anti-Abus motivent :

« 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

¹⁹ Question soulevée par la doctrine (cf. 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>).

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.»

Est-ce que la Directive litige n'instaure en somme que des clauses anti-abus générales qui visent des 'constructions artificielles' mais qui passent outre en qualifiant 'la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal' de telles 'constructions artificielles' ? **Ce qui est un droit pour l'application de la Directive Anti-Abus est alors une présomption d'abus pour l'application de la Directive litigieuse pour justifier des obligations de nature dissuasives ?**

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. »

Si la clause de l'article 6 de la Directive Anti-Abus a pour but d'adresser l'évasion fiscale, à caractère fiscalement agressive en matière d'impôt des sociétés, en palliant à 'des lacunes' du fait des dispositifs transfrontières, pourquoi faut-il insérer une obligation de déclaration supplémentaire qui visent des dispositifs qui mènent à un taux zéro ou presque nul ?

N'aurait-il pas suffi de simplement d'autoriser les États membres à imposer aux contribuables concernés des obligations de déclaration pour les dispositifs transfrontières qui mèneront à un tel résultat dès leur mise en application ?

Comment concilier d'ailleurs la liberté du contribuable, qui n'a pas recours à un montage non authentique, 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, aient-elles une place légitime selon 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 du 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 première question préjudicielle suggérée au dispositif

- *Double emploi avec la Directive DAC :*

98. Des informations concernant des structures licites qui ne tombent pas sous la clause général anti-abus seront en grande partie connues aux administrations fiscales nationales et seront échangées sous le régime de la Directive DAC.

La Directive litigieuse a également comme conséquence de perturber profondément l'équilibre du régime mis en place par la Directive DAC :

- 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 elle 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 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 essentielle de la Directive DAC jugée essentielle par la CJUE²⁰ 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 CJUE²¹ 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. Une protection essentielle contre une ingérence arbitraire ou disproportionnée par une autorité dans la sphère privée est ainsi enlevée.

99. Ces effets concernent directement la question de la proportionnalité des ingérences imposées par la Directive litigieuse dans la sphère privée des administrés. Cette sphère privée, qui comprend aussi des données économiques, est protégée par les

²⁰ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

²¹ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

articles 7 et 8(1) de la Charte.

Aux termes de son arrêt du 26 février 2013²² 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 CEDH²³ 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 2017²⁴, la CJUE a voulu conférer aux sociétés la protection de ce principe général du droit. Des interventions arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques sont prohibées dans leur sphère privée. Les considérants 27 et 28 de Directive DAC rappellent explicitement ces droits fondamentaux.

Pour trancher le présent litige, il y a lieu d'examiner la Directive litigieuse 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.

Cet examen sera demandé au point C.2 à la lumière de sphère privée. Le présent point concerne l'exigence de la subsidiarité de la Directive litigieuse à la lumière des buts poursuivis par les Directives DAC et Anti-Abus.

- *Entraves portées aux libertés fondamentales :*

100. 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 onéreuses et complexes à remplir. Ces mesures entravent des libertés fondamentales sans justification proportionnée en absence d'opérations artificielles selon les arrêts du 20 décembre 2017 et du 26 février 2019 de la CJUE cités.

²² CJUE, arrêt du 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

²³ 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.

²⁴ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, § 51, EU:C:2017:373.

101. Un dispositif transfrontière peut par sa nature même bénéficier de la protection des libertés fondamentales garanties par le marché unique. Aux termes de son arrêt du 20 décembre 2017²⁵ la CJUE a rappelé que les 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.(...) »

Des présomptions légales visant à mieux lutter des abus ou la fraude ne peuvent donc concerner des opérations qui ne sont pas entièrement artificielles ou dépourvues d'une réalité économique. Le Prof. D. KLEIST pose des questions générales qui concernent la Directive litigieuse sur ce que c'est une 'construction agressive' et conclut à l'absence d'un critère objectif. Il rappelle que l'évasion fiscale nécessite pour sa qualification un élément artificiel pour le distinguer des pratiques fiscales licites. Il constate qu'une justification de la Directive litigieuse sous l'angle de l'article 115 TFEU manque²⁶.

La protection des libertés fondamentales garanties par le TFUE est un objectif de l'Union européenne consacré dans ce traité. 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 les directives doivent également être motivées par rapport à ces exigences dans leur application est confirmé par l'arrêt du 26 février 2019 de la CJUE²⁷.

²⁵ CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, § 60.

²⁶ D. KLEIST, 'Sweden – DAC6 Implementation in Sweden', *European Taxation*, 2021, (Volume 61), n° 1.

²⁷ 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, EU:C:2019:134.

102. 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 par ses exigences administratives une incidence directe mais nuisible par ses exigences administratives aux libertés fondamentales garanties par ce même marché intérieur et comme définies par les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE.

L'effet indirect recherché, à savoir mieux lutter contre la concurrence déloyale fiscale qui menace le budget des États membres et perturbe le marché intérieur, constitue-t-il une justification proportionnée ? 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 C.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 conforme aux exigences de l'article 115 TFUE.

103. 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 de la présente requête. 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.

104. Finalement, les demandeurs ont invoqué les articles 2(5) et 6 (g) TFUE. L'article 115 TFUE qui est invoqué pour motiver la Directive litigieuse ne peut autoriser des mesures autres que la coordination des régimes existantes des États membres.

La Directive de base DAC reliait les bases de données des administrations fiscales et instaurait une procédure à cette fin. Endéans les limites rappelées par la CJUE aux termes de son arrêt du 6 octobre 2020, cette Directive de base DAC peut autoriser l'organisation des demandes de renseignements à des contribuables ou à des intermédiaires.

Il est évident que la Directive litigieuse est d'une tout autre nature.

Certes, l'article 26(2) TFUE autorise des directives sur pied de l'article 115 TFUE pour autant qu'on vise à éliminer des distorsions. Ici, le but principal poursuivi par la Directive litigieuse est l'amélioration de la situation budgétaire des États membres et l'effet est d'organiser des charges administratives importantes pour organiser des opérations transfrontières au sein de l'Union européenne.

Tant le champ d'application que le choix des critères de la Directive litigieuse forment une distorsion du marché unique et sont donc inconciliables avec l'article 26 (2) TFUE.

En dépassant de loin les bornes de l'abus fiscal et en organisant un système neuf et uniforme pour toute l'Union européenne, la Directive litigieuse n'a pas observé ces

restrictions. Le respect du TFUE impose d'interpeller la compatibilité de cette directive avec la répartition des compétences voulue par les traités.

105. 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 au décret litigieux qui la transpose.

La non-application intégrale de la Directive litigieuse semble être la conséquence logique de son incompatibilité avec les objectifs de l'Union européenne et avec 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 le décret litigieux du 1er octobre 2020.

C.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés.

106. Subsidiairement, si la Directive litigieuse n'est pas dite incompatible avec les objectifs de l'Union européenne ou le droit primaire de l'Union européenne et 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 IV.C.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 États 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 des revenus, qui inclut aussi l'impôt des personnes physiques et des personnes 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 et le considérant n° 14 se réfère à l'impôt des sociétés pour des planifications agressives pour atteindre le taux zéro ou presque nul par rapport à des dispositifs transfrontières qui tombent sous le champ d'application de l'article 6 de la Directive Anti-Abus. Cette dernière directive ne s'applique qu'en matière d'impôt des sociétés.

Comme soulevé aux termes du moyen (B) il n'y a pas de justification proportionnée pour une interprétation si large sans preuve que dans ces autres matières les recettes fiscales sont sous une pression comparable du fait des dispositifs transfrontières. Les critères retenus pour les contrer doivent également être pertinents dans ces autres matières.

107. 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 intérieur²⁸.

Les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 115 TFUE, pris ensemble, s'opposent à des mesures qui ont pour effet d'augmenter des formalités et les frais générés par une opération transfrontière entre États membres. La Directive DAC organise et conditionne la transmission des renseignements obtenus selon le droit national entre États membres. Le lien avec des opérations transfrontières est donc indirecte et n'impose pas de frais ni de complexité supplémentaire 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 (cf. supra, développements sous le point C.1).

108. Il en est tout autrement du régime instauré par la Directive litigieuse. Comme il a été exposé ci-avant sous le point C.1, le régime instauré par la Directive litigieuse ne peut justifier sa proportionnalité et sa subsidiarité à l'égard des articles 5 TUE et 15 TFUE et des articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE.

A supposer 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 bien le cas de la Directive Anti-Abus. Les informations ainsi obtenues sont échangées automatiquement avec les autres États-membres. La Directive litigieuse passe ainsi outre aux conditions qui protègent la sphère privée des administrés. Ces conditions sont d'abord l'utilité des informations exigées et ensuite l'inaptitude des États membres à l'accès à cette même information à travers leur propre législation nationale.

109. Les deux régimes – celui de la Directive litigieuse et celui 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 C.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 disproportionné.

Si un tel régime peut être autorisé à la lumière du droit primaire de l'Union européenne,

²⁸ CJUE, arrêt du 13 juillet 1994, affaire C-350/92, Espagne c. le Conseil, EU:C:1995:237, § 32 et CJUE, arrêt du 12 décembre 2006, affaire C-380/03, Allemagne c. le Conseil, EU:C:2006:772, §. 37, cités par Daniel W. BLUM et Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law - Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), No. 6, Journals IBFD

s'impose alors l'observation du principe général du 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 une 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 semble 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 proportionné de limiter le champ d'application à cet impôt, à l'exclusion des autres impôts sur le revenu ou de toute autre impôt.

110. 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 première 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 ne peut concerner d'autres matières que l'impôt des sociétés pour justifier l'augmentation des charges administratives pour des dispositifs transfrontières au sein de l'Union européenne.

111. Ni la Directive DAC, ni la Directive litigieuse n'imposent explicitement à la Belgique ou à la Région wallonne de transposer la Directive litigieuse dans d'autres matières que l'impôt des sociétés. 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 du droit à la protection contre des interventions arbitraires ou disproportionnées par des autorités publiques dans la sphère privée des administrés sont ainsi apportées sans nécessité.

Lors de la transposition des directives, les États membres sont tenus à observer le droit primaire de l'Union européenne. Face aux effets contraignants pour l'exercice des libertés fondamentales, la Directive litigieuse ne se justifie que par la préservation des recettes en matière d'impôts sur les sociétés. Il y a lieu d'annuler les articles du décret litigieux qui organisent un tel régime dans des matières autres que l'impôt sur les sociétés. La CJUE appréciera d'ailleurs si l'effet sur les recettes des États membres peut

justifier un régime tellement large, alors que le même effet aurait été possible par une adaptation de l'article 6 de la Directive Anti-Abus en y insérant une obligation de déclaration si le dispositif transfrontière avait certaines caractéristiques propres à une planification fiscalement agressive.

Ces normes de droit primaire de l'Union européenne sont, prises ensemble, également d'application directe dans la discussion sur le décret du 1^{er} octobre 2020 qui ne concerne pas l'impôt des sociétés. Si la CJUE dit que ce régime n'est pas proportionnel en dehors de la matière de l'impôt des sociétés, le décret litigieux ne peut pas l'instaurer. En ce que le décret litigieux 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 même si la CJUE dit que la Directive litigieuse peut viser tous les impôts sur les revenus.

112. Il n'y a donc pas lieu d'analyser la proportionnalité de ces régimes instaurés par le décret litigieux par rapport à la CEDH et la Constitution belge. L'incompatibilité avec les libertés fondamentales justifie à suffisance l'annulation du décret litigieux.

Il a d'ailleurs été soulevé que l'exposé des motifs n'apporte pas de justification de la proportionnalité à cette fin. Il ne revient pas aux demandeurs de spéculer sur la justification éventuelle de l'application de ce régime à d'autres matières que l'impôt des sociétés.

Un même régime que porte entrave aux droits des administrés est ainsi créé sans justification à l'égard de personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes. La situation est objectivement différente lorsque le dispositif transfrontière, dont l'obligation de déclaration est activée par les mêmes marqueurs, ne peut avoir pour effet de réduire sensiblement l'impôt concerné.

113. 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 pour les 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 C.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 le décret litigieux 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.

114. 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 les dispositifs transfrontières concernant ces autres matières sont soumis à des formalités plus complexes et onéreuses qui portent entrave au marché unique.

Ces effets du décret litigieux et de la Directive litigieuse violent les articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE. En ce que le décret litigieux 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 États 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 États 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 État membre.

Le décret litigieux instaure des normes fiscales illicites. Il convient d'annuler le décret litigieux 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, lu ensemble avec les articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63 et 65(3) TFEU et l'article 8 CEDH.

A ces motifs, la Cour constitutionnelle est invitée à faire droit à la demande d'annulation des **articles 3 à 5** du décret litigieux. Cette demande, formulée sous le point B pour des dispositions de la Constitution belge, est aussi motivée par la violation de l'**article 5(4) TUE** et les **articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE**, l'**article 8 CEDH** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

C.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.

115. Plus subsidiairement, si la Directive litigieuse est dite par principe 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 ?

116. Pour rappel, ces effets ont été soulevés sous le point IV.C.3 :

- présumer dans cette matière fiscale la présence d'un risque d'évasion fiscale ou de pratique fiscale abusive sur base d'une des critères (dits marqueurs) énumérés dans 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.

Les marqueurs utilisent des critères qui ne sont pas conciliables avec l'exigence requise de mesures qui ont pour effet de porter atteinte aux droits fondamentaux (articles 7, 8(1) et 47 de la Charte et 16(1) TFEU (sphère privée – exigence d'une pertinence) et aux libertés fondamentales organisées par les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE (entraves).

- *Concernant les entraves aux libertés fondamentales :*

117. Un dispositif transfrontière entre des États membres est par sa nature même protégé sous les libertés fondamentales du marché unique. Cette protection ne peut être levée qu'en présence des éléments artificiels et pour autant qu'il y ait une nécessité budgétaire effective pour cette entrave aux libertés fondamentales. Ces exigences valent aussi pour des directives. Au besoin, la CJUE impose en vertu de la protection des traités européens aux États membres de ne pas appliquer des directives qui violent le TFUE.

Aux termes de son arrêt du 20 décembre 2017²⁹ 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. (...) »

²⁹ CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, § 60.

Des présomptions légales visant à mieux lutter des abus ou la fraude ne peuvent donc concerner des opérations qui ne sont pas entièrement artificielles ou pas dépourvues d'une réalité économique.

118. Pour appel, un marqueur se comprend comme ayant trait à un risque d'évasion fiscale ou d'abus fiscal et doit pouvoir se justifier en fonction. L'ordonnance litigieuse instaure une présomption de risque d'évasion fiscale en ce qui concerne :

- 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 onéreuses et complexes à remplir.

Ces mesures entravent des libertés fondamentales sans justification proportionnée par rapport aux exigences d'opérations purement artificielles des arrêts du 20 décembre 2017 et du 26 février 2019 de la CJUE cités. Ces arrêts posent des exigences pour des présomptions de constructions artificielles afin de pouvoir justifier des entraves à des libertés fondamentales.

119. 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.

L'effet nuisible sont des entraves à la libre circulation par des exigences administratives et des sanctions dissuasives en cas de non-respect. Le critère choisi par l'ordonnance litigieuse pour atteindre le but poursuivi sont les 'marqueurs' pour identifier les dispositifs transfrontières. La question posée est de savoir si ce critère ne dépasse pas ce qui est nécessaire.

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 la Directive litigieuse.

Comment concilier la liberté du contribuable, qui n'a pas recours à un montage non authentique, 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 ?

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 État membres lorsque le marqueur n'est pas pertinent pour identifier

une situation artificielle ou sans justification économique.

- *Des entraves posées par les marqueurs à la sphère privée.*

120. Dans la partie IV.C.3 les effets suivants de la Directive litigieuse ont été relevés :

- 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 elle 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 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 essentielle de la Directive DAC jugée essentielle par la CJUE³⁰ 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 CJUE³¹ 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. Une protection essentielle contre une ingérence arbitraire ou disproportionnée par une autorité dans la sphère privée est ainsi enlevée.

121. Ces effets concernent directement la question de la proportionnalité des ingérences 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 2013³² 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.

³⁰ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

³¹ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

³² CJUE, arrêt du 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

Les sociétés ont droit à la protection de leurs données selon la CEDH³³ 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 2017³⁴, 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 Directive DAC rappellent explicitement ces droits fondamentaux.

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. Tout comme l'article 16 (1) TFUE.

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. 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 dans un lien logique avec des opérations purement artificielles.

- *Des critères pertinents pour déclarer des planifications fiscales agressives.*

122. 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.

Sont visées par la Directive litigieuse les planifications qui sont potentiellement 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.

123. Ainsi, le mot 'agressif' n'est pas défini ni déterminable avec certitude³⁵. La notion

³³ 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.

³⁴ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, § 51, EU:C:2017:373.

³⁵ Ph. Malherbe, *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruylant, 2020, n° 226.

du principal avantage fiscal ne peut pas pallier à l'absence d'une définition claire. Les marqueurs qui obligent à déclarer sont vagues et certainement pas 'claires et précises', tout comme la notion d'intermédiaire et le début et la fin de chaque phase qui oblige à déclarer.

Une telle norme ne satisfait pas aux exigences de la sécurité juridique des termes 'claires et précises' pour qu'elle puisse s'imposer à des particuliers ou des entreprises³⁶. Une norme du droit de l'Union qui ne satisfait pas à l'exigence des termes 'claires et précises' n'est pas proportionnée (CJEU, 5 juillet 2012, affaire C-318/10, *SIAT*, EU:C:2012:415, § 58-59. Les normes litigieuses ne satisfont pas à ces exigences.

124. La recommandation du 6 décembre 2012 de la Commission européenne sur la planification fiscale agressive³⁷ 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 unique et érodent les assiettes fiscales des États membres (considéranants n° 2 et 5).

Cette recommandation aux États membres du 6 décembre 2012 de la part de la Commission est sans doute la conséquence des arrêts de la CJUE de 2012 qui rappellent aux exigences des termes 'claires et précises' pour que le droit de l'Union européenne puisse être proportionnée. En ce que la Directive litigieuse motive l'absence de définition claire au motif de pouvoir s'appliquer dans le plus grand nombre de cas possible, il y a matière de saisir la CJUE pour déterminer les conséquences d'absence de normes claires et précises et matière des marqueurs pour définir les dispositifs agressifs³⁸.

125. 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.

³⁶ cf. CJUE, 7 juin 2005, affaire C-17/03, *VEMW*, EU:C:2005:362, § 80, et CJUE, 16 février 2012, affaires C-72/10 et C-77/10, *Costa et Cifone*, EU:C:2012:80, § 74.

³⁷ Commission européenne, *Recommandation de la Commission européenne du 6.12.2012 relative à la planification fiscale agressive*, C(2012) 8806 final)

³⁸ Cf. la question préjudicielle n° 2, volets 1 et 2, troisième tiret

126. 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 ;
- 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 2017³⁹. Cet arrêt concernait la proportionnalité de la Directive DAC par rapport aux demandes de renseignements exigés à 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 plus large et des obligations plus sévères que la Directive DAC ?

Cette condition de proportionnalité de la CJUE concernait le droit de l'administré de contester l'utilité des renseignements demandés par rapport à sa situation fiscale. La CJUE qualifie cette utilité sous le critère de « vraisemblablement pertinentes ». 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 du droit à la protection contre des interventions arbitraires ou disproportionnées des autorités publiques dans la sphère privée des administrés (cf. l'arrêt du 17 mai 2017 CJUE précité).

La Commission européenne a ciblé des situations précises, claires et pertinentes pour qualifier des indices de montages à caractère artificiel avec un avantage fiscal comme des critères de planification fiscale agressive. Les marqueurs doivent répondre aux mêmes exigences pour être pertinents et doivent donc être incompatibles avec des

³⁹ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*.

situations qui résultent habituellement d'une présence économique réelle dans l'autre État 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.

127. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne (**articles 16(1), 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 deuxième 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 critères⁴⁰. Les critères suggérés sont des faits qui sont pertinents pour conclure à la présence dans un dispositif transfrontière d'un avantage fiscal né d'un planification fiscale agressive et d'un volet artificiel, ce par référence à la recommandation de la Commission européenne du 6 décembre 2012.

128. 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 du décret litigieux et de la Directive litigieuse violent **les articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE**. En ce que le décret litigieux ne peut pas avoir un tel effet à la lumière de l'**article 115 TFUE**, ces mesures sont illicites.

L'article 65 (2) TFUE autorise les États 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 États 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 le décret litigieux dans les autres matières.

Le décret litigieux 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

⁴⁰ D. KLEIST, 'Sweden – DAC6 Implementation in Sweden', *European Taxation*, 2021, (Volume 61), n° 1.

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 et 53 de la Charte, l'article 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

C.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 peut être réfuté par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché.

129. 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, ni le décret litigieux n'organisent d'ailleurs le droit de l'administré de contester la présomption en cascade activée par cette catégorie de marqueurs. Il est ainsi présumé une éventuelle planification fiscale agressive comme principale cause du dispositif transfrontière. Ces marqueurs ont donc l'effet d'une présomption irréfragable qu'un avantage fiscal était l'objet principal ou l'un des objectifs principaux du dispositif transfrontière.

130. 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 2017⁴¹ précité de la CJUE a rappelé la nécessité d'un aspect artificiel afin de pouvoir instaurer des mesures qui présumant un certain effet.

Dans son arrêt du 16 mai 2017⁴², la CJUE rappelle que la protection effective contre des interventions arbitraires ou disproportionnées des autorités publiques dans la sphère privée requiert le droit de l'administré de contester la « vraisemblante pertinence » 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 l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, les articles 7, 8(1), 20, 47 et 52 de la Charte, combinés avec les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE.

131. Par son arrêt du 6 octobre 2020⁴³, la CJUE 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 :

⁴¹ CJUE, arrêt du 20 décembre 2017, affaires C-504/16 et C-613/16, *Deister et Jugler Holdings c. Bundeszentralamt für Steuern*, EU:C:2017:1009, § 60.

⁴² CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

⁴³ CJUE, arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *État luxembourgeois c. A e.a.* : motivation quant à la troisième question.

- 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 l'exercice des libertés fondamentales à travers les dispositifs transfrontières est limitée sans cause par la complexité et les frais de déclarer un dispositif transfrontière.

En absence d'une justification proportionnée, il y également violation des articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE.

L'article 65 (2) TFUE autorise les États 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 États 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.

132. Ces effets constituent une violation de la sphère privée de l'administré et des normes qui la protègent : les articles 10, 11, 22 et 29. de la Constitution, combinés avec les articles 6 TUE, 16(1) TFUE, 7, 8(1), 20, 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.

En n'autorisant pas la réfutation des obligations supplémentaires naissent à l'occasion de l'exercice des libertés fondamentales par des dispositifs transfrontières, ce sans justification proportionnée et viole ainsi les articles 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE. Ce qui rend ces mesures illicites.

Le décret litigieux instaure ainsi des mesures fiscales illicites. Il convient d'annuler ces dispositions au motif de violation des **articles 10, 11, 22, 29, 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**.

133. 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 deuxième 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 ?

VI.D à F 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.

134. Aux termes du point IV.D à F, 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 moindre protection que celle qu'offre la CEDH.

Ces obligations valent entièrement lors de la transposition d'une directive fiscale, comme confirmée par la CJUE dans l'arrêt du 5 décembre 2017 rendu par la Grande Chambre⁴⁴.

Les normes insérées par le décret litigieux sous peine d'amendes fiscales dans d'autres matières fiscales, qui ne sont pas visées par la Directive litigieuse, doivent quant à elles 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 critiquées 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 et d'entreprises associées (article 3 du décret litigieux), ou de la notion de 'participants' et de 'rôle actif'⁴⁵,.. 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 par rapport aux définitions des intermédiaires⁴⁶ et l'obligation de déclaration elle-même.

VI.D La définition de la Directive litigieuse pour la deuxième catégorie d'intermédiaires.

135. Le décret litigieux 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

⁴⁴ CJUE, 5 décembre 2017, affaire C-42/17, *M.A.S. c. le conseil des ministres italien*, EU:C:2017:936.

⁴⁵ Pour ces mêmes notions concernant la loi fédérale du 20 décembre 2019 ; 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

⁴⁶ D. KLEIST, 'Sweden – DAC6 Implementation in Sweden', *European Taxation*, 2021, (Volume 61), n°1, qui s'interroge sur la proportionnalité des sanctions dissuasives en présence de dispositifs légitimes.

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 et reprises par le décret litigieux :

« 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. »

A défaut d'une déclaration valable et complète, cette personne est passible de sanctions sous forme d'amendes fiscales à caractère dissuasif.

136. 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, 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.

137. Lorsque le projet de Directive a été présenté au Conseil européen, le document de travail COM (2017) 335 final du 21 juin 2017⁴⁷ 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 des normes litigieuses. La première catégorie d'intermédiaires se trouvent être dans une relation contractuelle avec le contribuable. Les intermédiaires doivent fournir une prestation bien définie (qui endosse une responsabilité contractuelle). Ils assument contractuellement la responsabilité de fournir le dispositif transfrontière.

Cette relation contractuelle pour 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 de cette obligation dans son chef.

⁴⁷ <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/NL/COM-2017-335-F1-NL-MAIN-PART-1.PDF>

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 présence d'une obligation propre de cet intermédiaire envers le contribuable de fournir un service défini.

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 ? Il peut non plus raisonnablement être en position de connaître toutes les données nécessaires pour remplir l'obligation de déclaration à chaque phase du dispositif transfrontière.

138. 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 des planifications fiscales agressives (des promoteurs). Un autre document de travail de la Commission européenne (COM (2017) du 21 juin 2017, SWD (2017) 235 final⁴⁸) 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. 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 mais qui est établi en dehors de l'Union européenne.

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 de façon profonde par leur lien contractuel. On est logiquement impliqué de façon profonde 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.

139. 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

⁴⁸ <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2017/EN/SWD-2017-236-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>

défaut de la fourniture de renseignements, ils peuvent décider de cesser ou de suspendre leurs interventions pour ne pas encourir des peines dissuasives. Sous cet angle, il y a une base de discussion sur la proportionnalité entre la peine et le non-respect de l'obligation de déclaration par des tels intermédiaires.

Ce n'est pourtant pas ce qui résulte de la définition utilisée dans le projet de directive présenté au Conseil européen. La définition retenue 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 profonde 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.

La possibilité que l'obligation de déclaration s'active par la prestation du service et non pas par une phase est une autre source de grande insécurité juridique. Pour quelle prestation faudra-t-il déclarer ? Lors du premier acte, chaque acte intermédiaire, lors du dernier acte qui clôture la prestation, ou le cas échéant à compartimenter selon chaque phase du dispositif transfrontière ?

140. 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 une information selon laquelle on peut présumer qu'une telle personne peut raisonnablement avoir accès aux informations nécessaires 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.

Pour un tel accès effectif aux informations il faut que l'intermédiaire de la deuxième catégorie se sache 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 profonde au dispositif. Ce lien est pourtant entièrement absent dans la définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires. La solution pratique que l'intermédiaire est dispensé 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.

141. 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 CJUE⁴⁹ 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 profondément' pour l'application de la Directive litigieuse car elles ne peuvent être raisonnablement présumées avoir eu le même accès aux informations qu'un promoteur.

Un intermédiaire, qui selon la définition donnée par la Directive litigieuse n'entre ni dans l'une ni dans l'autre des précédentes catégories, peut néanmoins qualifier comme intermédiaire selon le libellé de la Directive litigieuse. Ceci est une toute autre catégorie de personnes qui 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 E ci-après).

Les intermédiaires de la deuxième catégorie doivent d'ailleurs déclarer dans les trente jours de leur intervention ; ceci cause une nouvelle insécurité juridique en cas de multiples actes. Faut-il déclarer chaque acte séparément ? Faut-il les déclarer de façon groupée au plus tard à la fin de chaque phase ou lorsque le dernier acte a été posé ?

142. L'arrêt du 7 mars 2017 de la CJUE⁵⁰ 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) »

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.

143. La Directive litigieuse viole ainsi par ses articles 1^{er} 1 b) (21), 1^{er} 2) et 1^{er} 6) combinés les articles **20, 48 (1), 49 et 51 et 52 de la Charte**. L'article 6 TEU donne

⁴⁹ CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, § 42

⁵⁰ CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, § 53

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.

Pour ces motifs, il est demandé de poser à la CJUE la troisième question préjudicielle reprise au dispositif. La réponse à cette question est nécessaire pour régler le présent litige. En cas de réponse affirmative, il ne peut être donné application aux articles 3 et 5 du décret litigieux qui élargit la notion d'intermédiaire à une deuxième catégorie d'intermédiaires trop peu précisée. À tout le moins, il y a lieu d'écarter toute sanction dans leur chef.

144. 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 du marché intérieur.

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 du décret litigieux, 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 à 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 C 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 TEU, des articles 26 (2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE par cette définition excessivement large de la deuxième catégorie d'intermédiaires.

145. Les articles 3 et 5 du décret litigieux prévoient des obligations et sanctions similaires.

En ce que les travaux préparatoires du décret litigieux ne comportent pas de motivation quant à la notion d'intermédiaire et se réfèrent à un accord de coopération du 27 mars 2017 entre l'État fédéral et les entités fédérées dans le cadre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 (Projet de Décret, *Doc. Parl.*, Parlement wallon, session 2020-2021, Doc. Nr. 240/1, p. 5), les demandeurs présumant que le législateur décentral visait la reprise du régime transposé par le législateur fédéral.

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 les travaux préparatoires.

146. 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. Une telle soumission large à des peines ne peut être justifiée. La CEDH considère⁵¹ que :

« Le justiciable doit pouvoir savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente, au 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).

⁵¹ 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.

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).»

147. 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 (cf. 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 3 et 5 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 à 53 de la Charte, articles 6.1, 6.2, et 7 de la CEDH, combinés avec les articles 10, 11, 12, 14, 170, 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.

En ordre plus subsidiaire, une justification proportionnée à la lumière des droits fondamentaux n'autorise que l'interprétation des personnes impliquées de façon profonde par la fourniture de prestations critiques pour la réalisation d'un dispositif transfrontière lorsque le promoteur n'est pas établi dans l'Union européenne.

148. Cette conclusion s'aligne avec le plan d'action n° 12 dont la Directive litigieuse se réfère en ce que ce plan considère que :

- Les obligations de déclaration doivent être définies sans ambiguïté afin de permettre les personnes concernées de connaître avec certitude leurs obligations (plan d'action n° 12, p. 19, n° 19).

La différence entre un promoteur, un conseiller important (material advisor = une notion américaine qui nécessite le dépassement d'un seuil de revenus obtenu pour l'aide offert au promoteur) et un conseiller (advisor = fournir des prestations sur une base

contractuelle au promoteur) est décrite de façon claire et logique pour motiver l'obligation de déclaration en fonction d'une présomption raisonnable d'une connaissance de l'avantage fiscal poursuivi par le dispositif (cf. les remarques ci-après des demandeurs sous le point VI.D quant à une intervention critique & des lien contractuels pour identifier un intermédiaire) (plan d'action n° 12, p. 35, n° 71 et p. 75, n° 253).

VI.E La définition pour chaque phase du dispositif transfrontière.

149. L'obligation de déclaration qui est activée par chaque phase d'un dispositif transfrontière **par l'article 5 du décret litigieux** peut faire l'objet des mêmes critiques et arguments en ce qui concerne la définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires. Les dispositions de la Directive litigieuse que le décret litigieux transpose concordent avec les **articles 1^{er} 1, b), 1^{er} 2) et 1^{er} 6) de la Directive litigieuse**.

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 pour 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 ces intermédiaires de la deuxième catégorie n'ont pas forcément connaissance.

Ces obligations de déclarations par phase sont aussi assorties de sanctions dissuasives.

150. 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.

Ce problème de normes claires par rapport aux phases distinctes ou ce qui constitue une prestation se greffe sur l'insécurité juridique des marqueurs trop larges pour identifier les dispositifs transfrontières.

Toute définition qui ne respecte pas ces critères en imposant des obligations sanctionnées aux administrés, viole par manque de proportionnalité :

- les **articles 20, 48 (1), 49 à 52 de la Charte & les articles 26(2), 49, 56, 63 et 115 TFEU** :

151. Ces dispositions exigent des normes claires pour des peines et une stricte nécessité qui soit proportionnelle au but poursuivi.

L'article 50 de la Charte qui interdit des peines multiples s'oppose particulièrement à une obligation de déclarer chaque phase d'un même dispositif transfrontière avec une sanction de nature dissuasive qui peut ainsi s'appliquer jusqu'au quatre fois par dispositif transfrontière.

De plus, il est prévisible que les États membres considéreront 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, voire 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-t-il une justification proportionnée 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 au marché unique ou pour promouvoir le marché unique, comme exigé par les articles 26(2) et 115 TFUE ?

152. Accessoirement, les mêmes effets se présentent comme soulevé sous le point D.

En cas de multitude d'intermédiaires il est nécessaire que chaque intermédiaire puisse connaître les autres intermédiaires afin de savoir s'ils ont activé une phase du dispositif transfrontière et ont rempli leur obligation de déclaration. Inversement, ils ont besoin de cette même information afin de pouvoir notifier leur propre déclaration aux autres intermédiaires. 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, et est de nature critique pour la fourniture du dispositif transfrontière pour laquelle l'intermédiaire de la première catégorie s'était engagé envers le contribuable concerné. Dans les libellés de la Directive litigieuse et du décret litigieux, rien n'empêche de sanctionner pour chaque phase non-déclarée un intermédiaire 'en cascade' qui n'intervient que de façon accessoire. Le cas échéant, un tel intermédiaire se verra sanctionner pour quatre déclarations incomplètes ou omises à défaut d'avoir eu accès à toute l'information requise à cette fin.

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. On retrouve ici les arguments exposés sous le point D en matière de marqueurs trop larges pour désigner les dispositifs transfrontières. Un effet similaire sans justification proportionnée se produit par rapport à la hausse des entraves aux libertés fondamentales. Sous cet angle on peut s'interroger sur la violation de l'article 5 TEU, les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 115 TFUE par cette obligation imprécise par rapport à la naissance du devoir de déclaration lors de chaque phase.

- **les articles 6.1, 6.2, 7 de la CEDH, combinés avec les articles 10, 11, 12, 14, 170 § 2 et 172 de la Constitution :**

153. Aussi pour cette partie les travaux préparatoires ne contiennent pas de passages qui puissent justifier les normes ambiguës de début de chaque phase qui doit être déclarée. On ne peut raisonnablement considérer que la personne concernée sache quand cette obligation de déclaration naisse.

L'article 5 du décret litigieux doit être annulée 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, combinés avec les articles 20, 48 (1), 49 à 52 de la Charte et les articles 26(2), 49, 56, 63 et 115 TFUE.

154. La CJUE doit être saisie par le conflit soulevé entre le libellé de la Directive litigieuse et les articles de la Charte et des Traités 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 troisième question préjudicielle, en son deuxième cas visé, à la CJUE.

En cas de réponse affirmative, une application proportionnée peut se motiver par l'exigence :

- d'un agissement propre de l'intermédiaire ou du contribuable concerné par lequel il était raisonnablement conscient qu'à cette date une obligation de déclaration pour cette phase était née en raison de ses agissements, à part l'obligation de déclarer le cas échéant son propre agissement en tant que tel,
- que la peine est 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 sanction de nature dissuasive.

Une telle interprétation serait proportionnée aux considérations suivantes émises par la CEDH⁵² :

« 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). »

L'interprétation qui est proposée en ordre subsidiaire applique ces critères.

VI.F La Directive litigieuse impose des sanctions rétroactives.

155. L'article 1^{er} 2) (12) 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.

⁵² 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.

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, ni l'étendue que ces déclarations recevront dans la transposition nationale qui leur sera appliquée dans le futur. L'article 1^{er} 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.

156. L'article 5 du décret litigieux impose l'obligation suivante :

«Article 64quinquies/2 § 11. Les intermédiaires et les contribuables concernés fournissent des informations sur les dispositifs transfrontières 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. 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. »

Le décret litigieux, publié le 20 octobre 2020 au Moniteur belge, impose ainsi aux administrés des obligations rétroactives au 25 juin 2018, qui seront sanctionnées à partir du 1^{er} septembre 2020 en cas de non-respect, et publié le 20 octobre 2020 au Moniteur belge. En l'espèce, le décret litigieux définit les dispositions à observer le 1^{er} octobre 2020, publiées au Moniteur belge le 20 octobre 2020, comme suit en son **article 8** :

« Le présent décret entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge. Les articles 2 à 7 du présent décret produisent leurs effets au 1er juillet 2020. »

Les obligations prennent ainsi cours à partir du 1^{er} juillet 2020 pour chaque phase et les déclarations auraient dû suivre dans les 30 jours du commencement de chaque phase.

L'article 2 du décret litigieux instaure des amendes administratives pour :

« toute infraction à l'article 64quinquies/2 du présent décret qui consiste à ne pas fournir, à fournir de manière incomplète ou à fournir tardivement des informations visées à l'article 64quinquies/2, paragraphe 14, une amende fiscale de 2 500 euros à 25 000 euros est appliquée. Toutefois, si l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende fiscale de 5 000 euros à 50 000 euros est appliquée. Le Gouvernement est habilité à déterminer les échelles de ces amendes fiscales »

157. Des amendes administratives qui ont pour but de dissuader sont des peines pour l'application de l'article 6 CEDH. Selon la jurisprudence de la CEDH, il y a rétroactivité au sens de l'article 7 CEDH lorsque⁵³ :

« 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 ;

⁵³ 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.

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). »

Les travaux préparatoires des normes litigieuses ne donnent pas de justificatif.

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 Directive litigieuse en est la motivation (COM (2017) ANN 2 335 final du 21 juin 2017, 55 - 56).

- *Violation de la Charte et l'article 6 TUE.*

158. Bien au contraire, vu les motifs invoqués qui font allusion à la préparation de la reprise future du précompte immobilier au 1^{er} janvier 2021 (*Doc. Parl.*, Parlement wallon, session 2020-2021, CRIC n° 4 du lundi 14 septembre 2020, p. 6), l'effet rétroactif des dispositions litigieuses est sans fondement à la lumière des normes dont la violation est invoquée.

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 au moment même qu'ils les posent. Il est possible que des personnes qui ne se considèrent pas comme des intermédiaires s'en aperçoivent après la transposition du décret litigieux. La même chose peut se dire sur la question de savoir ce qui constituait au moment de sa création 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. Il en est de même pour la notion de l'intervention si cette intervention couvre des multiples actes et quant à la naissance de l'obligation de déclaration. 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'entrée en vigueur. Comment demander à un intermédiaire qui n'est plus impliqué depuis des années dans un dispositif transfrontière de remplir de telles obligations ? Est-ce que ces entraves aux droits fondamentaux sont proportionnées et nécessaires ?

Selon les demandeurs, une telle motivation ne peut satisfaire aux exigences de proportionnalité pour limiter les droits fondamentaux protégés par la Charte.

La Directive litigieuse viole par ses articles 1^{er} 2) et 1^{er} 6) combinés les articles **20, 48 (1), 49 à 53 de la Charte**. L'article 6 TUE donne à ces articles l'effet du droit primaire de l'Union européenne. En cas de réponse affirmative de la CJUE à la question préjudicielle proposée, il ne peut être donné application aux **articles 2, 5 et 8 du décret litigieux** qui impose une obligation de déclaration rétroactive pour des agissements intervenus avant la date de sa publication au 20 octobre 2020.

- *Violation du TFUE et l'article 4(3) TUE.*

159. 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 et 4(3) TUE ont été violés par les articles 5 et 8 du décret litigieux.

- *Violation de la CEDH et de la Constitution belge.*

160. La Directive litigieuse n'obligeait pas la Région wallonne à instaurer cette obligation de déclaration. Se référer à la Directive litigieuse équivaut à une absence de motivation pour l'application de ces articles.

Les **articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH** et les **articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** s'opposent à des peines imposées sans justification proportionnée lorsque les personnes concernées ne savent pas connaître ou déterminer leurs obligations fiscales sanctionnées le jour qu'ils les posent.

La nécessité de mieux informer les autorités fiscales pour une meilleure approche des planifications fiscales agressives en cours au moment de l'entrée en vigueur au 1^{er} juillet 2020 est donnée comme motivation.

Un tel but d'efficience n'explique pas la stricte nécessité pour les administrations fiscales des États membres de pouvoir disposer des informations concernant des faits qui précèdent l'entrée en vigueur ou la publication des normes litigieuses.

Quelle différence feront ces quelques mois dans les déclarations concernant l'impôt des sociétés qui taxe sur base d'un revenu annuel ? Les phases en cours seront connues dans le mois après l'entrée en vigueur de la norme.

Cette application rétroactive viole également **l'article 190 de la Constitution** en l'absence d'une justification proportionnée.

161. Par contre, l'Exposé des motifs par rapport à l'article 62 de la loi fédérale du 20 décembre 2019 qui transpose la Directive litigieuse enseigne que l'effet rétroactif reconnu n'autorise pas des peines égales (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. »

Cette tentative timide du législateur fédéral pour réduire des peines en présence d'effets rétroactifs ne semble pas être davantage plus proportionnée dans sa justification pour cette norme.

- *Conclusion :*

162. En absence d'une justification proportionnée apparente donnée par le législateur sur la nécessité des effets rétroactifs de ces obligations de déclaration, il y a lieu d'annuler les **articles 2 et 8 du décret litigieux** pour violation des **articles 4(3) TUE et 49, 56 et 63 TFUE et 6 TUE et les articles 20, 48(1), 49 à 53 de la Charte, des articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH combinés avec les articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution.**

Ce conflit soulevé entre une norme du droit secondaire de l'Union européenne et une norme de droit primaire de l'Union européenne relève de la compétence exclusive de la CJUE.

A ces motifs, la troisième question préjudicielle qui est proposée au dispositif est indiquée à trancher le litige. Dans l'hypothèse que la réponse à cette question sera affirmative, une annulation de la norme litigieuse ou une interprétation en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne est proposée au dispositif :

- *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 norme 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 ?*

VI.G 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.

163. Dans la partie IV.G, des effets des **articles 3 et 5 du décret litigieux** ont été soulevés qui devront être justifiés **dans la transposition de l'article 1^{er} 2) de la Directive** par rapport aux **articles 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 6.3, 7, 8 et 10 CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** et les droits et obligations imposés par les **articles 2, 4 alinéa 3, 6 et 19(1) TUE et les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte et 16(1) TFUE** aux États-membres en tant que droit primaire de l'Union européenne :

- D'une part, ne pas avoir exonéré les avocats et leurs clients du régime normal des obligations de déclaration au motif de la fonction unique de leur profession qui est indispensable pour le bon fonctionnement d'un État 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 État 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 État de droit.

G.1 La suppression du secret professionnel propre à des avocats.

164. La Directive litigieuse et le décret litigieux 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 :

- de façon générale pour des avocats qui n'agissent pas dans les limites habituelles de leur fonction,
- de façon précise 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 que 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,
- l'obligation de prouver aux autorités l'accomplissement de ses obligations de notification ou des obligations de déclarations d'autres intermédiaires.

Le secret professionnel propre aux avocats est ainsi pour l'application du décret litigieux 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, ce 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.

G.2 La proportionnalité à la lumière du droit primaire de l'Union européenne et de la CEDH.

165. 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 (cf. arguments développés sous la section VI.C.1 par les effets similaires visés 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'État de droit).
- En l'absence de nécessité et de proportionnalité dans d'autres matières que l'impôt des sociétés (cf. arguments développés sous la section VI.C.2).
- En l'absence de critères pertinents dénuées d'ambiguïté pour activer des obligations de déclaration à travers des présomptions des planifications fiscales agressives qui interviennent dans la sphère privée des administrés (cf. arguments développés sous la section IV.C.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 (cf. arguments développés sous la section VI.C.4).
- En utilisant des normes qui donnent lieu à des sanctions dissuasives dans l'hypothèse de leur violation, qui sont toutefois vagues ou ambiguës (cf. arguments développés sous les sections D à F par rapport à la notion d'intermédiaire, la naissance de l'obligation de déclaration par phase ou par prestation et à l'effet rétroactif).

Les trois exigences s'appliquent à des normes qui souhaitent interférer avec des peines dans le secret professionnel propre aux avocats. Ces exigences sont une stricte nécessité, une stricte proportionnalité et des normes claires. Les arguments VI.C.1 et

VI.C.2 sont des questions juridiques concernant cette première exigence de stricte nécessité pour légiférer de la sorte dans ces matières. Les arguments VI.C.2, VI.C.3 et VI.C.4 sont des questions juridiques concernant la deuxième exigence, celle de stricte proportionnalité par rapport à l'objectif du marché unique et à la protection de la sphère privée. Les arguments VI.D à F concernent des questions juridiques concernant la troisième exigence de normes claires.

Ces trois critères se réunissent dans des exigences de protection accrue du secret professionnel qui est propre à l'avocat.

166. Les **articles 51 à 53 de la Charte** imposent que la Charte offre au moins le même niveau de protection que la CEDH.

L'**article 20 de la Charte** sert au même but que les articles 10 et 11 de la Constitution belge et l'article 6 CEDH et s'oppose de manière générale, 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 aux 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 État 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 œuvre 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 œuvre 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 aux avocats par le régime de dérogation qu'elle instaure.

Selon le Conseil national des Barreaux de France, l'absence d'une motivation claire pour appliquer ce régime sur des avocats oblige à interpréter la Directive litigieuse

comme ne pouvant pas du tout concerner des avocats⁵⁴.

167. L'effet de ce régime de dérogation est de substituer dans les matières visées le secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique des États membres à 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 aux avocats dans les traditions juridiques des États 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 aux avocats.

168. 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 quatrième 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 par la CJUE, 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 État de droit.

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 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*

⁵⁴ cf. Mémoire en intervention du 30 septembre 2020 déposé dans les causes 7407 à 7410 pour la CNB et la jurisprudence et les dispositions des traités qui appuyent cette conclusion.

- 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 État de droit.

169. Les articles 47 et 48 de la Charte, combinés avec l'article 6.3 CEDH concernent la protection des droits de la défense.

Ces articles demandent une justification pour toute norme qui leur porte entrave. Les travaux préparatoires contiennent les passages suivants comme justification (*Doc. Parl.*, Parlement wallon, session 2020-2021, CRIC n° 4 du lundi 14 septembre 2020, p. 6-7) :

“Le secret professionnel, c'est une question fort intéressante. Vous avez raison : la Cour de cassation () va devoir se prononcer. De toute façon, il faudra que l'on tienne compte, quand elle se sera prononcée, de la jurisprudence de la Cour de cassation.*

Entre-temps, ce que je peux ajouter par rapport au secret professionnel, c'est que le seul cas de dispense pour un intermédiaire de fournir ces informations est celui par lequel cette communication d'information serait contraire audit secret professionnel auquel il est tenu et dont la violation est sanctionnée pénalement. C'est uniquement dans ce cas-là.

C'est très intéressant, et j'ai étudié cette matière dans d'autres cas. Pour la petite histoire, je devais faire l'entrée du discours de Jeune Barreau à Tournai et puis le Covid est intervenu et je n'ai pas pu le faire.

L'élément de secret professionnel des avocats est souvent invoqué. Ici, il y a eu une évolution. C'est l'objet du recours en Cour de cassation : on compare ce qui fait partie du conseil, où l'on peut considérer, comme d'autres professions, que les obligations de secret professionnel ne sont pas couvertes. Par contre, quand on est dans une procédure en justice, il y a une obligation liée à la procédure en cause et le secret professionnel joue. C'est ce débat que la Cour de cassation devra arbitrer et c'est ce que rappelle d'ailleurs le Conseil d'État.

Sur le plan des principes je trouve que c'est intéressant. L'ancien avocat que je suis est toujours à la fois très prudent en la matière, mais considère que faire partie de la profession et de pouvoir disposer d'une protection telle que celui du secret professionnel...

Dans toute démocratie, si l'on oublie trop vite cela, on oublie aussi les termes de notre

démocratie. Cela vaut pour les avocats parce qu'ils ont aussi un monopole, comme vous le savez, de plaidoirie devant certains tribunaux. »

(*) les demandeurs présument que le Ministre des finances wallon se réfère ici à Votre Cour

La motivation citée ne concerne en rien le principe de la primauté du droit primaire de l'Union européenne. Il semble que le législateur régional n'a même pas envisagé la question d'une directive doit observer pour sa transposition le droit primaire de l'Union européenne.

170. 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 CJUE⁵⁵. La CJUE avait par ailleurs déjà rappelé aux États membres par son arrêt du 26 février 2013⁵⁶ la primauté du droit primaire de l'Union européenne lors de la transposition de directives.

En somme, une obligation de transposition ne justifie pas 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 (décrétal) reste tenu d'observer les droits fondamentaux, les dispositions de la Constitution et les dispositions internationales qui ont un effet direct⁵⁷.

171. Reste alors l'examen de la présence d'une raison impérieuse d'intérêt général 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 à défaut de preuve que dans des autres matières que l'impôt des sociétés, il y a des pertes graves de recettes du fait d'optimisation fiscale à travers des dispositifs transfrontières.

Il faut donc supposer à nouveau que par la transposition optionnelle les normes litigieuses poursuivent le même but. Le considérant (8) de la Directive litigieuse motive quant au but poursuivi :

« 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

⁵⁵ 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

⁵⁶ CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, en cause *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

⁵⁷ C. const., n° 118/2003, 17 septembre 2003 ; C. const., n° 71/2006, 10 mai 2006. ; C. const., n° 10/2008, 23 janvier 2008.

les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre 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 États membres concernés.

Le bon fonctionnement de l'État de droit est une condition préalable au bon fonctionnement du marché intérieur et cette nécessité doit donc primer. La Directive litigieuse et le décret litigieux vont ainsi à l'encontre de ces objectifs de l'Union européenne en organisant des restrictions sans stricte nécessité et proportionnalité quant au bon fonctionnement de l'État de droit qui sont plus contraires à l'objectif du marché intérieur que de le promouvoir.

172. Dans le régime de dérogation mis en place, la déontologie des avocats est violée. Dans la tradition juridique belge il leur est interdit tout bonnement d'appliquer ce régime de dérogation ni le régime général.

La discrimination négative par rapport au secret professionnel propre aux avocats est en somme motivée par un souci d'efficacité du régime général mis en place.

173. Par rapport à cet objectif de l'Union européenne du bon fonctionnement de l'État 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, des exigences de protection accrue s'imposent aux normes qui interviennent dans le secret professionnel qui est propre aux avocats selon la tradition juridique belge (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, une compatibilité 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.

174. 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 celle-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 manifestement inconciliable avec une application uniforme du régime de dérogation à toutes les professions qui ont un secret professionnel.

Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour constitutionnelle a confirmé ses principes et exigences en ce qui concerne le décret flamand de transposition de la Directive litigieuse.

Le décret litigieux ne remplit donc nullement les trois exigences d'une protection accrue pour le secret professionnel qui est propre à des avocats.

175. 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 qui puisse exister afin de pouvoir protéger des victimes vulnérables⁵⁸.

A cet égard l'arrêt du 24 mai 2018 de la CEDH (CEDH, 24 mai 2018, *Laurent c. France*) considère que le contenu d'une note remise 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.

176. Sur ce point précis l'arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle rappelle (attendu 6.1, p. 21)) que les considérants n° 9 et 10 de la quatrième Directive Anti-Blanchiment disposent que le secret professionnel est exclu en présence de membres d'une profession juridique qui *prennent part* à des activités illicites ou fournissent des conseils juridiques dans une telle finalité.

Cette considération n° 10 précise que la Charte s'oppose à lever le secret professionnel par des obligations de déclaration pour les informations obtenues dans l'exercice

⁵⁸ 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)

habituelle de telles fonctions. On ne peut donc invoquer la Directive litigieuse pour justifier un effet contraire à la Charte. Certes, la Directive litigieuse transfère l'obligation de déclaration vers le contribuable concerné mais les États membres doivent également veiller sur le respect de la Charte lorsqu'ils transposent ce transfert de l'obligation de déclaration.

C'est uniquement l'agissement de l'intermédiaire lui-même par lequel il *prend part* au dispositif transfrontière qui fait qu'il n'y ait plus de secret professionnel. Ce aussi selon la tradition juridique belge. Car il a alors agi en dehors de sa qualité qui autorise la dispense. Autrement dit ; à défaut d'un secret professionnel selon la tradition juridique de cet État membre il n'y a pas matière à dispense. Donc non plus pour exclure le droit de l'invoquer.

C'est la portée à donner aux libellés de la Directive litigieuse lorsqu'elle rappelle aux États membres la condition que la dispense doit se justifier par un agissement qui est couvert par le secret professionnel selon la tradition juridique de cet État membre.

Soit l'avocat participe au dispositif commercialisable comme une partie, et perd de ce fait sa qualité qui l'autorise à invoquer une dispense, soit il agit par mandat et ne peut dès lors être sujet à une obligation de déclaration d'informations obtenues dans cette qualité.

177. 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 licites⁵⁹. Même lorsque les avocats sont assujettis au dispositif préventif en matière de blanchiment d'argent, les avocats ne peuvent être concernés par l'obligation de déclarer un soupçon lorsque⁶⁰ :

« les informations et renseignements ont été reçus d'un de leur client ou obtenus sur un de leurs clients lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la *manière d'engager ou d'éviter une 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 proportionnée pour considérer comme des intermédiaires des avocats qui sont consultés pour un avis après qu'un dispositif transfrontière est mis en place⁶¹ 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 État de droit⁶².

⁵⁹ 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

⁶⁰ 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, pp 90.839 e.s.

⁶¹ S. Scarna, *l.c.*, n° 29, p. 6

⁶² S. Scarna, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

178. Il se peut que le législateur belge ait eu vent de cette doctrine car les travaux préparatoires de la loi fédérale qui transpose la Directive litigieuse 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 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 proportionnée à un régime de dérogation qui a pour effet de supprimer le secret professionnel propre à l'avocat.

179. Aucune disposition explicite de la loi fédérale du 20 décembre 2019 n'autorise par contre à modérer l'obligation de déclaration des avocats. La technique législative de dire dans les travaux préparatoires l'opposé des dispositions légales augmente l'insécurité juridique pour tous les intéressés. Cette tentative pour concilier l'impossible démontre à quel point la Directive litigieuse a un rapport tendu envers des valeurs capitales de l'Union européenne.

La troisième exigence des normes claires et précises pour des normes interférant avec

le secret professionnel des avocats n'est manifestement pas respecté par cette technique législative, des passages dans les travaux préparatoires ne peuvent constituer une justification proportionnée pour la suppression du secret professionnel qui est propre aux avocats par les libellés de la norme elle-même. 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, lus ensemble avec les articles 7 de la CEDH et l'article 49 de la Charte.

180. L'auteur D. GARABEDIAN considère⁶³ l'arrêt du 26 juin 2017 de la CEDH⁶⁴ comme un précédent dans la discussion sur la présence ou l'absence d'une raison impérieuse qui peut 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 État 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 à 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 État de droit qui est protégée par l'article 6.3 CEDH, ni proportionnée.

Ce que la Cour constitutionnelle confirme de façon indirecte par son arrêt du 24 septembre 2020 précité (attendu B) :

« Même à supposer que les employés des avocats ne seraient pas soumis à l'obligation de transmission à la CTIF visée à l'article 49, alinéa 2, et pour les mêmes motifs que ceux de l'arrêt n° 10/2008, rien ne justifie qu'un tiers à la relation entre l'avocat et son client, même s'il est lui-même avocat, puisse transmettre aux autorités des informations relatives à ce client. »

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*, y compris les conseils donnés en dehors du contexte d'un litige.

L'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle s'est aligné à cette jurisprudence de la CEDH.

181. Tenant compte de ces arguments, il y a lieu de constater que pour les besoins de la 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

⁶³ D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Contribution au séminaire ERA du 16 mai 2019.

⁶⁴ CEDH, 26 juin 2007, Grande Chambre, en cause *OBFG c. Belgique*.

- 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.

182. Partant, les **articles 3 et 5** du décret litigieux 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 et à la protection offerte par les **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec **l'article 6.3 CEDH**.

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.

183. Les **articles 7 et 8.1 de la Charte**, combinés avec **l'article 8 CEDH**, **l'article 16(1) TFUE** et **l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** concernent la protection de la sphère privée.

Dans l'arrêt commenté du 26 juin 2017, la CEDH⁶⁵ 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 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 légalité⁶⁶ ? 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. Des avocats fiscaux ne sont pas infaillible tout comme les magistrats fiscaux ou les administrations fiscales dans leurs pronostics sur

⁶⁵ CEDH, 26 juin 2007, Grande Chambre, en cause *OBFG c. Belgique*

⁶⁶ 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>

l'application ultime qu'une norme fiscale recevra devant les plus hautes juridictions. Pour lever la protection du secret professionnel, 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 la protection qui est offerte par l'article 8 CEDH par rapport à des conseils fiscaux sans intentions illicites donnés par des avocats ?

Dans tous les cas de figure, tant la Directive litigieuse que le décret litigieux 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.

L'arrêt n°167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle a confirmé l'application des articles 7 et 47 de la Charte concernant le secret professionnel qui est propre à des avocats selon la tradition juridique belge. Les entraves à la confidentialité des pourparlers entre des avocats et leurs clients doivent répondre aux trois exigences.

184. 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.

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 (cf. 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)) ; il s'agit d'un principe général qui contribue au respect des droits fondamentaux (C. const., n° 2008/10, 23 janvier 2008 et C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020).

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).

185. Comme il a été soulevé ci-avant (cf. partie IV.F), les obligations suivantes ont des effets qui sont inconciliables avec les normes violées et qui motivent la question préjudicielle n° IV qui concerne le secret professionnel :

- une (e)xclusion générale du régime du secret professionnel lorsque l'intermédiaire n'agit pas dans la qualité qui motive ce secret, qui soumet donc au préalable tous les avocats à une obligation de déclaration, ce indépendamment s'ils agissent dans cette qualité ou pas,
- une (e)xclusion spécifique de dérogation pour un secret professionnel aux obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,

- des obligations de (n)otification pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,
- la dispense de déclaration est conditionnée par cette notification préalable ou par la production d'une preuve d'une déclaration faite par un autre intermédiaire,

Ces obligations violent toutes les articles 7 et 47 de la Charte en ce qu'elles imposent des obligations à des avocats qui concernent des informations qu'ils ont appris ou donnés dans l'exercice de leur fonction. Les articles 7 et 47 de la Charte protègent la confidentialité des pourparlers avec les clients. Il ne peut y avoir de justification proportionnée pour ces obligations, même pas pour l'exclusion générale de l'obligation de déclaration car elle implique l'application préalable de l'obligation de déclaration sur un avocat agissant dans cette fonction.

186. A défaut de l'annulation des normes litigieuses, 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. Il faudra alors adapter par ricochet les obligations des autres intermédiaires pour observer les articles 7 et 47 de la Charte. Aucune obligation peut mener à la divulgation directe ou indirecte de l'identité de l'avocat et de l'objet des pourparlers avec son client. Il faudra recourir à des schémas abstraits pour les besoins de la déclaration, qui se limite à décrire les principales caractéristiques du dispositif transfrontière qui on fait l'objet des pourparlers.

Le droit secondaire de l'Union européenne invoqué par le décret litigieux 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 État de droit, et les droits fondamentaux afférents.
- il instaure une entrave aux objectifs en matières des règles de compétence, des libertés fondamentales, la sphère privée et les droits de la défense,

en ne remplissant pas les conditions suivantes (sauf en ce qui concerne les objectifs des règles de compétence et des libertés fondamentales qui posent d'autres conditions) :

- *L'exigence d'une norme claire et prévisible :*

187. L'arrêt du 14 février 2013 de la Cour constitutionnelle⁶⁷ 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

⁶⁷ C. const., n° 6/2013, 4 février 2013, p.30

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 prévaloir des interprétations dans des travaux préparatoires afin de modérer ce que la norme avec force de loi stipule est inconciliable avec l'exigence de la prévisibilité d'une norme légale elle-même. La norme ayant force de loi, pouvant de ce fait déroger aux droits fondamentaux, doit être suffisamment claire et complète pour pouvoir justifier une entrave à un droit fondamental.

188. 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 instauraient 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. Ces normes sont ainsi trop disproportionnées pour être imposées à des professions comme celles des avocats ou des conseils fiscaux.

Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour constitutionnelle a qualifié les obligations instaurées par le décret flamand de transposition assorties de sanctions pénales (attendu B.7.6, p. 29). Le décret litigieux prévoit des sanctions semblables qui doivent dès lors aussi répondre aux exigences des sanctions pénales pour leur application sur des avocats.

189. 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 (cf. arguments développés sous la section VI.C.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 (cf. arguments développés sous les sections D 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 VI.D à F parmi d'autres normes ambiguës).

La Directive litigieuse ne peut donc recevoir application pour supprimer entièrement ou en partie le secret professionnel propre aux avocats par rapports à leurs écrits échangés avec leurs clients et leur pourparlers. 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 comme but et de la stricte nécessité de la suppression pour ce but :*

190. 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.

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 État 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 (cf. arguments sous les points C.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 que celle de l'impôt sur les sociétés (cf. arguments sous les points C.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. Lorsqu'un avocat n'est pas un intermédiaire, les autres intermédiaires ou le contribuable concerné lui-même devront veiller au respect de l'obligation de déclarer des dispositifs transfrontières, sans pouvoir être tenu de déclarer l'identité de l'avocat ni du contenu des pourparlers ou les documents échangés entre le conseil et son client.

191. Pour utiliser une image : le port d'une toge qui rends la personne de l'avocat transparent devant les juridictions, doit rendre l'avocat également transparent dans la sphère administrative. Il est un est indivisible avec les intérêts de son client qu'il est appelé à soutenir.

Cette règle est d'autant plus importante dans un conflit qui oppose le droit de propriété du citoyen aux exigences budgétaires des autorités. Les deux intérêts sont légitimes et les droits fondamentaux, dont celle de l'égalité des armes, exigent tout abstention d'interférence de la part des autorités dans la relation du conseil avec son client. Ce aussi, et surtout en matière fiscale.

Quant au décret litigieux, on peut se poser la question de savoir si, dans toutes les

matières visées par le décret litigieux, les législations nationales et internationales ne donnent déjà pas 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..).

Aussi sur ce point il n'y a pas de motivation par le décret litigieux par rapport à la stricte nécessité de transposer la Directive litigieuse dans toutes les matières visées par la transposition de la Directive DAC.

- *L'exigence de proportionnalité :*

192. 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, le Tribunal 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 les avocats et leurs clients. Seule une production volontaire de la part du client d'un tel écrit peut être prise en compte si l'on veut répondre à l'exigence de la proportionnalité⁶⁸.

Aux termes de son arrêt du 6 décembre 2012⁶⁹, 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. Et 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

⁶⁸ Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, Unichem Laboratoris Ltd. c. Commission européenne, EU:T:2018:915, p. 13 – 14,

⁶⁹ CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, §§ 123 – 130

manifestement pas les deux conditions de proportionnalité retenues par cet arrêt.

193. L'ingérence organisée par la loi anti-blanchiment ne vaut pas par rapport à l'évasion fiscale :

- la première norme concerne la lutte contre des faits interdites liés à des formes de criminalité qui sont considérées comme très grave ou à du financement du terrorisme alors que l'autre norme concerne la dissuasion ou la limitation de pratiques licites ;
- le premier régime prévoit des conditions strictes et spécifiques pour la suppression du secret professionnel par le filtre du Bâtonnier comme garant de la protection du secret professionnel et du contrôle ordinal, l'autre régime transfère l'obligation de déclaration à un tiers – en violation du secret professionnel – et ne prévoit aucun mécanisme de filtrage ou de contrôle.

Les arrêts du 24 septembre 2020 et du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle (C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020 et C. const., n° 127/2020, 17 décembre 2020) sont clairs par rapport à ces exigences : en présence de normes qui sont sanctionnées, la protection du secret professionnel qui est propre aux avocats exige que ces normes soient claires, ne dépassent pas ce qui est nécessaire et peuvent se justifier par un motif impératif d'intérêt général.

Le décret litigieux ne satisfait à aucune de ces trois exigences et doit dès lors être annulé par rapport à des avocats et leurs clients. Pour autant que la position des demandeurs est confirmée qu'il n'y a pas d'obligation des transposer la Directive litigieuse dans des matières régionales, cette absence d'obligation ne concerne pas l'application de la Charte et n'affecte pas la compétence de la CJUE concernant une transposition volontaire. Toutefois, le décret litigieux ne saura plus justifier ces effets contestés par une prétendue obligation de transposition d'une directive, ce que le décret litigieux ne prétende d'ailleurs pas.

194. Les normes litigieuses violent dès lors les **articles 7, 8.1, 20, 47, 48 à 53 de la Charte**, combinés avec l'**article 16(1) TFUE**, les **articles 6.3 et 8 de la CEDH** en n'excluant pas de leurs champs 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'État de droit (**articles 2, 4(3) et 19 TFUE**).

Ces conflits 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 quatrième 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 aux avocats ne semble être conciliable avec le droit primaire de l'Union européenne en vertu des arguments exposés.

195. Si une application entière ou partielle est néanmoins maintenue, il est suggéré de poser des questions subsidiaires qui cherchent à respecter les conditions nécessaires pour le bon fonctionnement d'un État 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 motivée par le rôle qu'ont l'avocat et ses conseils juridiques pour le bon fonctionnement de l'État de droit et ainsi de façon indirecte pour le marché unique.

- 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 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 ou des notifications, 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'État membre concerné.

Il s'agit d'une exigence minimale pour les nécessités du bon fonctionnement d'un État de droit. Ces suggestions à la CJUE cherchent, sans aucune reconnaissance préjudiciable par rapport aux autres arguments, d'aboutir à un régime proportionnel à la lumière de la jurisprudence de la CEDH en se référant au régime organisé par l'article 334 CIR.

G.3 La proportionnalité à la lumière de la CEDH et de la Constitution belge.

196. L'examen des infractions sur les droits fondamentaux visées aux **articles 6.3 et 8 CEDH** a montré que le décret litigieux crée une entrave aux droits protégés par ces articles.

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 le décret litigieux de ces articles de la Constitution. Dans ces conditions, à défaut de justification, il y a violation 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**, et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** dans la mesure où :

- Les articles critiqués n'ont pas exclu les avocats et leurs clients de l'application du décret litigieux.
- 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 exigences du secret professionnel propre aux avocats.
- Les articles critiqués n'excluent pas les autres intermédiaires ou le contribuable concerné de l'obligation de déclarer l'identité de l'avocat et le contenu des pourparlers entre un avocat et son client.

Il y a dès lors lieu d'annuler les **articles 2, 3, 5 et 8** du décret litigieux pour les avocats et leurs clients, subsidiairement, de les interpréter en organisant un régime qui est proportionnelle, si possible, aux exigences du secret professionnel propre aux avocats selon les **articles 2, 4(3) et 19 TUE** et **16(1) TFUE**, des **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte**, combinées avec les **articles 6.3, 7, 8 et 10 de la CEDH** et les **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

G.4 L'obligation de déclaration viole la liberté d'expression.

197. 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.

198. 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, même pas la prétention qu'elle serait proportionnée.

199. En résumé, les effets critiqués des **articles 2, 3, 5 et 8** du décret litigieux sont sans une justification proportionnée à la lumière :

- **des articles 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170, 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**, l'**article 16(1) TFUE** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**
- et des droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant l'**article 1^{er} 2) de la Directive** et plus particulièrement par rapport aux **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte** et l'**article 2, article 4 alinéa 3 et 19 TUE** et l'**article 16(1) TFUE**.

Ces effets profonds constatés dans le rapport juridique entre les avocats et leurs clients obligent la CJUE et les juridictions nationales de garantir le bon fonctionnement de l'État de droit (**articles 2, 4(3) et 19 TUE**). Une protection effective exige qu'en présence de normes qui sont *prima facie* de nature à pouvoir porter entrave au bon fonctionnement de l'État de droit, aucune application provisoire ne peut être autorisée de la Directive litigieuse ni des normes nationales (ou régionales) litigieuses qui prétendent de la transposer ? Ce dans l'attente d'une décision de la CJUE (cf. la partie qui concerne la suspension).

VI.H Répliques au mémoire pour la Région wallonne.

- *Concernant la violation du bon fonctionnement de l'État de droit :*

200. Quant au moyen 'G', la Région wallonne se cantonne à observer que ce moyen vise plutôt la Directive litigieuse que le décret litigieux et se réfère à justice dans l'attente de la décision de la CJUE. La Région wallonne se réserve le droit de répliquer après la décision à intervenir de la CJUE.

Partant, aucune motivation n'est donnée pour limiter la question préjudicielle à celle posée dans l'arrêt n°167/2020 du 17 décembre 2020. Il est rappelé que le débat présent

concerne le fond et que les limitations procédurales d'une demande en suspension ne valent pas.

Même si la Région wallonne peut encore répliquer par une mémoire en réponse, il serait déloyal de la part de cette partie de développer soudainement toute une série d'arguments pour encontre contester la question préjudicielle n° IV. Le cas échéant, les demandeurs demandent d'écarter ces éventuels arguments.

Les demandeurs invitent dès lors la Cour de Justice européenne de poser la question préjudicielle n° IV en son entièreté à la CJUE et de suspendre les effets du décret litigieux envers les avocats qui agissent dans cette fonction.

En vue d'une protection effective de la confidentialité des pourparles entre des avocats et leurs clients, il y a lieu de limiter les obligations des intermédiaires et des contribuables concernés pour ce qui concerne des pourparles entre un avocat et son client, à la reprise dans un schéma abstrait des principaux éléments nécessaires pour comprendre le fonctionnement du dispositif transfrontière envisagé ou mis en place.

- *Concernant la violation des règles de compétences belges :*

201. Quant au moyen 'A', la Région wallonne estime qu'une obligation de déclaration complémentaire ne constitue pas une charge administrative supplémentaire, et que ce régime de rattachement personnel au territoire de la Région wallonne est justifié.

Outre ces affirmations, la Région wallonne précise que ce régime vise 'une situation où il y a nécessairement déjà une obligation de déclaration mais qui, en raison de l'application des différents critères, devient multiple'.

Comme observé par les demandeurs, il s'agit d'une hypothèse impossible, puisque la Directive litigieuse définit l'ordre pour une déclaration unique dans un seul État membre. S'il y a plusieurs marqueurs, ils devront figurer dans cette déclaration unique rédigée selon la législation de cet État-membre.

Autrement dit ; les résidents non belges ne peuvent jamais pas être obligés de faire une déclaration en Belgique et visa versa. La seule exception autorisée par la directive litigieuse concerne un choix lorsque des critères d'un même rang concernent plusieurs États membres. Partant, il n'y a pas de justification pour ce régime qui perturbe l'égalité entre les belges et poussera à des effets de distorsion au sein de l'Union économique et monétaire de la Belgique par des conseils demandés à des intermédiaires qui n'ont pas de rattachement personnel avec la Wallonie et ne peuvent dès lors être tenus à faire une déclaration selon les libellés du décret litigieux.

- *Concernant l'absence de nécessité pour les mesures prises :*

202. Quant au moyen 'B', la Région wallonne estime que la preuve d'un traitement différent n'est pas donnée par les demandeurs et conclut au non-fondement de ce moyen.

L'argument des demandeurs ne vise pas une inégalité entre contribuables mais une

inégalité entre obligations formelles imposées aux contribuables selon qu'il y ait une apparence ou pas du problème que cette obligation formelle prétend devoir régler.

La Cour constitutionnelle a rappelé aux termes de son arrêt du 28 janvier 2021⁷⁰ que l'article 172, alinéa 1er de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, des principes d'égalité et de non-discrimination inscrits aux articles 10 et 11 de la Constitution. Ces principes sont violés lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les mesures employées et le but visé.

Autrement dit ; en absence du problème (le but visé), il n'y a pas de justification pour la mesure (employée) ni pour les mesures procédurales qui enfreignent des droits constitutionnels. Les demandeurs répètent donc la nécessité pour instaurer ce régime de préserver des recettes qui sont menacées dans cette matière par des dispositifs transfrontières dans une mesure comparable comme en matière d'impôt sur les sociétés.

- *Concernant les violations des règles de compétence européennes :*

203. Quant à la branche 'C.1', la Région wallonne conteste le caractère superflu de la Directive litigieuse par rapport aux Directives DAC et Anti-Abus. Elle invoque des arguments formels comme un champs d'application plus large qu'en comparaison avec la Directive Anti-Abus ou un autre but qu'une présomption d'évasion fiscale par la Directive DAC en recherchant des dispositifs potentiellement fiscalement agressifs.

Selon les demandeurs, ces observations confondent les critères avec les causes de ces trois directives. Lorsqu'on se place sur les causes reprises dans les considérants des directives, on observe que la Directive litigieuse et la Directive Anti-abus poursuivent les mêmes causes. Partant de ce constat, les demandeurs estiment pouvoir interroger légitimement la CJUE sur la nécessité du régime instauré pour les seuls besoins d'un 'early warning' pour des dispositifs en voie de conception et mise en place qui en final devront satisfaire aux exigences de l'article 6 de la Directive Anti-Abus pour justifier des mesures nationales qui empiètent sur les libertés fondamentales protégés par le TFUE.

La Directive DAC a une toute autre cause et finalité en ne cherchant pas un 'early warning' mais en se limitant à organiser une plateforme d'échange d'informations entre administrations fiscales. Une fois que les dispositifs sont mis en place, les administrations fiscales auront la possibilité d'en prendre connaissance ou d'inviter l'État membre correspondant à poser des questions au contribuable concerné. Ce ne sont que les phases de la conception ou de la préparation qui entreront plus vite dans ce système à travers le régime instauré par la directive DAC 6. Ce afin de permettre aux États membres d'adapter au plus vite leurs législations. Mais ces adaptations devront répondre aux exigences posées par la CJUE en matière de présence d'abus pour se justifier par rapport aux libertés fondamentales protégées par le TFUE. Ce qui nous ramène au final à nouveau à l'article 6 de la Directive Anti-Abus et l'arrêt du 26 février 2019 de la CJUE refus le bénéfice du droit européen en présence d'un élément artificiel⁷¹.

⁷⁰ C. const., n° 12/2021, 28 janvier 2021, attendu B.18

⁷¹ 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.

Les demandeurs observent d'ailleurs que la Région wallonne n'a pas répliqué aux arguments qui concernent la violation des règles de compétences entre institutions européennes et États membres selon ce même TFUE.

Dans ces conditions, les demandeurs invitent la Cour constitutionnelle de bien vouloir poser la question préjudicielle n° I, qui se fonde sur la branche 'C.1'.

- *Concernant les violations de la vie privée et les libertés fondamentales :*

204. Quant au moyen 'C', la Région wallonne se pose de manière générale la question si les branches invoquées par les demandeurs ont une apparence de fondement suffisante pour pouvoir interroger la CJUE.

Quant aux branches 'C.3' et 'C.4' la Région wallonne admet pourtant de ne pas pouvoir y répliquer qu'après une question posée à la Cour constitutionnelle. Les demandeurs en déduisent que la Région wallonne ne conteste donc pas que ces branches satisfassent au critère d'une apparence de fondement suffisante. Pour autant que de besoins, les demandeurs rappellent l'arrêt du 6 octobre 2020 de la CJUE. Cet arrêt a rappelé les exigences posées par le droit primaire de l'Union européenne à la Directive DAC. Ces exigences s'appliquent aussi sur la Directive litigieuse.

205. Quant à la branche 'C.2', la Région wallonne invoque un mélange dans les arguments des demandeurs selon que le champ d'application de la Directive litigieuse se limite à l'impôt des revenus ou à l'impôt des sociétés.

Pour la présente affaire, la nuance entre impôt sur les revenus et l'impôts des sociétés peut avoir en effet son importance, en ce qu'en matière d'impôt sur les personnes physiques, une partie de l'impôt est calculé en fonction des compétences matérielles wallonnes. Mais, cette distinction est sans objet, car c'est l'État fédéral qui assume le service dans cette matière. C'est la loi de transposition qui a instauré les obligations de déclarations par rapport aux taxes régionales levées sur l'impôt sur le revenu sous forme des centimes additionnelles.

Néanmoins, l'application de la Directive litigieuse n'a qu'une cause proportionnée dans les matières qui sont exposés de façon similaire que l'impôt sur les sociétés à des pertes de recettes aux motifs des dispositifs transfrontières pour justifier les entraves portées aux libertés fondamentales. Donc même si on considère qu'en matière d'impôt sur les revenus il peut y avoir une exposition à des dispositifs transfrontière plus grande que par rapport à d'autres matières qui relèvent de la compétence matérielle de la Région wallonne, cela ne prouve pas l'exposition à des effets similaires qu'en matière d'impôts sur les sociétés pour aucune de ces autres matières.

Les demandeurs invitent dès lors de bien vouloir poser à la CJUE la question préjudicielle n° II, qui se fonde sur les branches 'C.2', 'C.3' et 'C.4'.

- *Concernant les violations des droits de la défense :*

206. Quant au moyen 'D', la Région wallonne considère que les demandeurs opèrent

une confusion dans l'exposé de leurs arguments par rapport à la définition des intermédiaires. Ce par rapport à d'une part la connaissance pour une personne de savoir être un intermédiaire ou pas et d'autre part sur la connaissance des conséquences qui découlent de cette qualité. Le décret litigieux n'interdit nullement à cette personne d'apporter par tous les éléments du contexte la limitation de cette connaissance selon la Région wallonne.

Les demandeurs rappellent aux exigences des normes clairs et précis que la CJUE impose au droit de l'Union européenne. Celles-ci ne sont manifestement pas remplis et ce constat motive de poser la question préjudicielle n° III à la CJUE. Les demandeurs critiquent en outre qu'il est disproportionné d'exiger à des personnes sans lien objectif (à savoir une relation contractuelle de caractère indispensable ou critique qui leur permet de voir une vue d'hélicoptère et d'avoir un accès effectif à toutes les informations) de remplir des obligations de déclaration.

Les demandeurs renvoient aux critères des intermédiaires dans le plan n° 12 de l'OCDE pour apporter d'avantage l'apparence de fondement suffisante sur ce point : les obligations de déclaration doivent être définies sans ambiguïté afin de permettre les personnes concernées de connaître avec certitude leurs obligations (plan d'action n° 12, p. 19, n° 19).

La différence entre un promoteur, un conseiller important (material advisor = une notion américaine qui nécessite le dépassement d'un seuil de revenus obtenu pour l'aide offert au promoteur) et un conseiller (advisor = fournir des prestations sur une base contractuelle au promoteur) est décrite de façon claire et logique pour motiver l'obligation de déclaration en fonction d'une présomption raisonnable d'une connaissance de l'avantage fiscal poursuivi par le dispositif (cf. les remarques ci-après des demandeurs sous le point VI.D quant à une intervention critique & des liens contractuels pour identifier un intermédiaire) (plan d'action n° 12, p. 35, n° 71 et p. 75, n° 253).

207. Le formulaire électronique sur le site web du SPF Finances a des cases à remplir qui sont 'mandatory' (obligatoires) ou 'optional' (optionnelle). Sont obligatoires :

- Toutes les juridictions concernées par le dispositif, les descriptions des constructions 'offshore', des mécanismes pour éviter les obligations CRS.
- Dans quelle mesure le marquer qui oblige à déclarer peut mener à un avantage fiscal.
- Les données qui autorisent d'identifier toute personne susceptible de connaître le dispositif transfrontière (p. 36 du manuel fourni online par le SPF Finances) ainsi que les principales caractéristiques de la construction et sa dénomination.
- Si un quelconque intermédiaire a été dispensé de déclarer...
- ..

Qu'en est-il de l'absence d'une obligation active de recherche des informations lorsque cela n'est même pas inscrit dans les libellés du décret litigieux. Est-ce qu'on peut introduire alors une mi déclaration car on ne sait pas répondre à tous les cases ? Tout cela n'est nullement réglé et est laissé au cas par cas à la libre appréciation arbitraire des administrations. Sous sanction d'amendes lourdes si on se trompe.

208. Quant au moyen 'E', la Région wallonne oppose à ce moyen une lecture erronée du décret litigieux en ce que les intermédiaires de la catégorie II sont tenus à déclarer dans les 30 jours du lendemain du jour de leur prestations. Il s'agit d'un critère précis et clair selon la Région wallonne.

La critique principale des demandeurs concerne l'incertitude sur le commencement et la fin de chaque phase. Contrairement à ce que prône la Région wallonne, dont les services n'ont pas encore publié des commentaires, le SPF Finances a publié sur son site web des commentaires qui démontrent que les délais de déclaration concernent des phases et des interventions précises pour les intermédiaires de la II^{ème} catégorie :

« 12.2. QUAND DOIT AVOIR LIEU LA DÉCLARATION DANS LE CADRE DU DAC6 ?

12.2.1. DÉLAI GÉNÉRAL

Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente les informations 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 (« moment déclencheurs ») :
(énumération des quatre phases)

(..)

12.2.2. DÉLAIS SPÉCIFIQUES

12.2.2.1. POUR LES INTERMÉDIAIRES DE LA 2^E CATÉGORIE (PRESTATAIRES DE SERVICES)

Sans préjudice du délai général (voir point 12.2.1.), l'intermédiaire qui fournit une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration doit fournir les informations demandées dans les 30 jours à compter du jour qui suit celui où il a fourni son aide, son assistance ou ses conseils, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes. »

Vu que les libellés sont identiques dans la loi de transposition et le décret litigieux, les intermédiaires de catégorie II sont soumis à une déclaration lorsqu'ils interviennent durant une phase. Ce donc même sans le savoir.

Pour le reste, les demandeurs maintiennent leurs arguments invoqués sous les parties IV.E et VI.E qui démontrent que les libellés de la Directive litigieuse et du Décret litigieux ne permettent pas de déterminer avec certitude le début de calcul du délai de déclaration. Comment par exemple déterminer la fin de l'intervention dans la pratique ? Au jour de la facturation, après que le client a accepté les prestations, ou lorsqu'un document ou un conseil est presté ? Et que faut-il faire si p.ex. au jour 27 après la précédente prestation, le client demande un complément de prestations ou une prestation autre qui concerne le même dispositif ? Est-ce que toute assistance qualifiée, aussi accessoirement qu'elle soit ?

Face à des amendes lourdes et dissuasives, le critère des normes claires et précises n'est pas du tout rempli.

209. Quant au moyen 'F', la Région wallonne oppose au critique de la rétroactivité l'obligation de transposition et l'absence d'effet utile avant le 1^{er} janvier 2021 en ce qui concerne la matière du précompte immobilier.

Les demandeurs contestent l'absence d'effet utile car les libellés du décret DAC concernent toutes les taxes et redevances wallonnes. D'autre part, rien ne s'opposait à ce que la Région wallonne suive l'exemple de l'ordonnance de transposition en y incluant l'option autorisée par le Conseil de postposer dans la transposition l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2021. Partant, la Région wallonne n'a pas répondu aux arguments invoqués par ce moyen.

210. A ces motifs, il est demandé de saisir la CJUE de la question préjudicielle n° III qui se fonde sur les moyens 'E à F' et de suspendre les amendes au motif des déclarations tardives, incomplètes ou erronées.

VII. LA SUSPENSION

211. Selon la jurisprudence constante de la CJUE, l'article 267 TFEU demande pour son efficacité que les juridictions nationales posent à tout moment de la procédure des questions préjudicielles. Il s'agit d'une obligation procédurale avec un effet direct, comme il a été rappelé par l'arrêt du 26 mars 2020 de la CJUE⁷² :

"55 Dans ce contexte, il importe toutefois de rappeler que, ainsi qu'il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour, la clef de voûte du système juridictionnel institué par les traités est constituée par la procédure du renvoi préjudiciel prévue à l'article 267 TFUE qui, en instaurant un dialogue de juge à juge entre la Cour et les juridictions des États membres, a pour but d'assurer l'unité d'interprétation du droit de l'Union, permettant ainsi d'assurer sa cohérence, son plein effet et son autonomie ainsi que, en dernière instance, le caractère propre du droit institué par les traités (avis 2/13, du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 176, ainsi que arrêt du 24 octobre 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, point 41).

56 Selon une jurisprudence également constante de la Cour, l'article 267 TFUE confère aux juridictions nationales la faculté la plus étendue de saisir celle-ci si elles considèrent qu'une affaire pendante devant elles soulève des questions exigeant une interprétation ou une appréciation en validité des dispositions du droit de l'Union nécessaires au règlement du litige qui leur est soumis. Les juridictions nationales sont d'ailleurs libres d'exercer cette faculté à tout moment de la procédure qu'elles jugent approprié (arrêts du 5 octobre 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, point 26, ainsi que du 24 octobre 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, point 42 et jurisprudence citée).

57 Une règle de droit national ne saurait dès lors empêcher une juridiction nationale de faire usage de ladite faculté, laquelle est, en effet, inhérente au système de coopération entre les juridictions nationales et la Cour, établi par l'article 267 TFUE, et aux fonctions de juge chargé de l'application du droit de l'Union confiées par cette disposition aux juridictions nationales [arrêt du 19 novembre 2019, A. K. e.a. (Indépendance de la chambre disciplinaire de la Cour suprême), C-585/18, C-624/18 et C-625/18, EU:C:2019:982, point 103 et jurisprudence citée]."

⁷² CJUE, 26 mars 2020, affaires C-558/18 et C-563/18, *Miasto Lowicz c. Prokurator Generalny*, EU:C:2020:234, §§ 54 à 56).

Si les Cour constitutionnelle pose une question préjudicielle qui observe des entraves portées à une ou plusieurs des objectifs de l'Union européenne par la Directive litigieuse, l'article 19 § 1 (1) TUE exige alors de suspendre les effets de la norme européenne dans l'attente de la réponse quant à son légitimité. Ce afin de garantir une protection effective à ces objectifs de l'Union européenne. Les demandeurs invoquent qu'il s'agit d'une deuxième obligation directe pour les juridictions nationales, dans la mesure où cette juridiction nationale a le pouvoir d'annuler la norme nationale qui transpose la norme européenne litigieuse. La compétence d'annuler comprend le pouvoir de suspendre. Il est satisfait à cette deuxième obligation dans le cas présent.

Dans la mesure où la Loi spéciale n'organise pas une suspension en cas d'une question préjudicielle après un débat sur la demande en annulation, on ne peut se référer aux articles qui organisent la procédure de suspension préalable à un débat sur la demande en annulation. Cela reviendrait à donner une force plus importante à une loi nationale par rapport aux articles 2, 4(3) et 19 § 1 (1) TUE.

VII.A Les normes qui fondent la demande en suspension.

- *Le Traité de l'Union européenne :*

212. Les articles 2, 4 alinéa 3, 6 et 19 du Traité de l'Union européenne (ci-après « TUE ») disposent :

Article 2

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)

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 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.

Article 19 (1)

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 2 TUE déclare que l'État de droit et à travers de cette notion les droits de la défense, sont des objectifs de l'Union européenne. Le Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) organise les libertés fondamentales qui ont pour but de réaliser le marché intérieur.

213. En 2019 l'auteur Spieker observe⁷³ que les valeurs de l'Union européenne s'expriment dans les traités sous formes des 'compétences' ou des 'objectifs'. Les valeurs énumérées par l'article 2 TUE sont selon cet auteur une partie nécessaire du droit de l'Union et forment une catégorie légale distincte, encore à déterminer. Des déficiences systémiques par rapport à ces valeurs obligent sous l'article 4 (3) TUE à une coopération loyale et sincère qui s'applique aux institutions européennes et à la CJUE elle-même et, à travers l'article 19 TUE, aux juridictions nationales.

Cet auteur estime que depuis l'arrêt du 27 février 2018 de la CJUE⁷⁴ cité ci-après, que les valeurs inscrites dans l'article 2 TUE sont des objectifs au sens de l'article 4(3) TUE

⁷³ Spieker LD (2019), 'Breathing Life into the Union's Common Values: On the Judicial Application of Article 2 TEU in the EU Value Crisis'. *German Law Journal*, 2020, p. 1182 - 1213.

⁷⁴ CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117

qui légitiment un mécanisme de monitoring et d'application forcée imposé aux instances juridictionnelles nationales⁷⁵.

Les entraves portées au secret professionnel des avocats, qui est reconnu comme un des principes indispensables pour le bon fonctionnement de l'État de droit et donc pour l'objectif de l'Union européenne de l'État de droit (rule of law) constituent dès lors des dysfonctionnements systémiques auxquels les juridictions nationales doivent remédier effectivement en application des articles 2, 4(3) et 19 TUE.

Une règle de procédure nationale qui exclut un remède effectif à la sauvegarde d'un objectif de l'Union européenne viole dès lors la primauté du TUE sur les règles de procédure nationales.

214. En 2020, P. Van Elsuwege et F. Gremmelprez⁷⁶ rappellent que l'État de droit (the rule of law) est la pierre angulaire de l'ordre judiciaire européenne. Depuis le Traité de Lisbonne, les valeurs qui ont été inscrites dans l'article 2 TUE prennent une importance plus grande dans les arrêts de la CJUE et se voient conférer le rôle d'un gardien de l'État de droit dans l'ordre juridique européen. L'État de droit est, depuis le Traité de Lisbonne, un objectif de l'Union européenne à côté de la création d'une zone de liberté, sécurité et justice endéans ses frontières, du marché unique et de l'union économique et monétaire.

Une entrave portée par un État membre à l'État de droit porte entrave à la base même de l'ordre juridique européen tant qu'au niveau européen qu'au niveau national (réf. faite à D. Kochenov, 'Europe's Crisis of Values', 15, *University of Groningen Faculty of Law Research Paper Series* (2014), p. 4). L'État de droit nécessite l'application effective du droit de l'Union de sorte que des mesures provisoires de protection doivent être assurées. Ces auteurs se réfèrent à l'Ordonnance du 17 décembre 2018 de mise en état accéléré prononcée dans l'affaire C-619/18 invoquée par les demandeurs dans leur requête en annulation du décret litigieux⁷⁷.

⁷⁵ Spieker LD (2019), *l.c.*, p. 1207, 1212 et 1213 : "Second, the CJEU seems to develop the diffused and decentralized EU judicial network into a value monitoring and enforcement mechanism. Today, violations of operationalized Union values can reach the CJEU not only via infringement proceedings initiated by the Commission (constellation in *Commission v. Poland*) but also through preliminary reference procedures – either by "brave" national courts directly against national measures (constellation in *ASJP*) or by courts in other Member States assessing cooperation with backsliding Member States under mutual recognition regimes (constellation in *L.M.*). (...) A such, Article 2 could become the core of a European Constitutional threatening the federal equilibrium established in the Treaties. (...) Finally, as proposed by the Reverse Solange doctrine, the Court's "Organkompetenz" to review Article 2 TEU value compliance in the Member States could be subject to a presumption of conformity accompanied by a high threshold for this rebuttal. Such a threshold could be fixed on the level of systemic deficiencies (...) such a presumption could be derived from the principle of mutual trust (...) Mutual trust is based on or at least intrinsically linked to the principle of loyal and sincere cooperation in Article 4 (3) TEU. (...) The judgement *ASJP* especially represents a veritable stepping stone towards a strong 'union of values' – a judgement on par with *van Gend en Loos*, *Costa/Enel*, or *Les Verts*. Its groundbreaking potential cannot be overemphasized. With *ASJP*, the Court achieved to breathe life into the Union's common values – it paved the way for their judicial application in the EU value crisis. In sum, the Court's stance in *ASJP* could be understood as making Article 2 TEU judicially applicable by operationalizing it through specific provisions of EU law without, losing its unrestricted scope. Due to this mutual amplification, any Member State act can be scrutinized under the operationalized Article 2 TUE – albeit under very restrictive conditions and only in very exceptional circumstances."

⁷⁶ Peter Van Elsuwege et Femke Gremmelprez, 'Protecting the Rule of Law in the EU Legal Order: A Constitutional Role for the Court of Justice.', *European Constitutional Law review*, 16(8)32, 2020, Cambridge University Press.

⁷⁷ cf. les notes en bas de pages n° 8 et 14 – voir la section VII de la présente requête

Ces auteurs rappellent les arrêts *Rosneft* et *H. c le Conseil et la Commission* de la CJUE⁷⁸ pour donner à l'article 19, §1^{er}, alinéa 1^{er} TUE l'effet d'une compétence générale dans toutes les matières afin de garantir l'interprétation et l'application des traités, alors que l'article 19, §1^{er}, alinéa 2, TUE a pour effet d'obliger les États membres à organiser une protection effective judiciaire dans les domaines où le droit de l'Union s'applique. Ils considèrent que la CJUE à en vertu des articles 19, §1^{er}, alinéa 1^{er}, TUE et l'article 267(1) TFUE, la compétence d'interpréter les traités et de juger de la validité des actes des institutions, organes, bureaux ou agences de l'Union européenne.

Ils observent que les principes invoqués concernant la préservation de l'État de droit en Pologne et en Hongrie ne sont que le début de réflexions plus larges sur la compréhension et la protection de l'État de droit dans l'ordre juridique européen et concluent que l'article 19 TUE opère une distinction entre l'application effective du droit de l'Union et l'application effective juridique dans les domaines concernés par le droit de l'Union⁷⁹.

215. Cette doctrine récente confirme l'interprétation qui sera donnée par les demandeurs aux arrêts récents de la CJUE dans la présente affaire. En tant que valeurs inscrites dans les traités, ces valeurs constituent des objectifs de l'Union européenne. Leur application est alors régie par l'article 19, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, TUE et non pas par l'article 19, § 1^{er}, alinéa 2 TUE.

L'article 19, § 1^{er}, alinéa 1^{er} TUE impose, lu avec l'article 4 (3) TUE, aux juridictions nationales des obligations de sauvegarde des objectifs inscrits dans l'article 2 TUE et les comportements inscrits dans l'article 4 (3) TUE afin d'atteindre et de protéger ces objectifs.

En présence d'une norme nationale (ou régionale) de nature à porter entrave à un de ces objectifs de l'Union européenne inscrits dans un traité, ce à travers sa transposition d'un acte des institutions européennes, l'application effective de ce traité impose alors à l'État membre concerné de suspendre cette norme nationale (ou régionale). Il s'agit d'un autre type de protection effective que celle organisée par l'article 19, § 1^{er}, alinéa 2, TUE et dont la primauté sur les règles procédurales nationales doit assurer l'effectivité et ce, dans l'attente de l'arrêt de la CJUE qui tranchera les questions soulevées par cette juridiction nationale par rapport à la légalité et la proportionnalité de l'acte des institutions européennes à la lumière des traités – et plus précisément, à la lumière des objectifs de l'Union européenne inscrits dans ces traités.

Selon cette interprétation du TUE, appuyée sur les arrêts récents de la CJUE et la doctrine citée, la juridiction nationale compétente pour annuler et suspendre une norme nationale (ou régionale) est tenue par le TUE de prononcer une mesure intermédiaire si

⁷⁸ CJUE, 19 juillet 2016, affaire C-455/14, *H. c. le Conseil et la Commission*, EU:C:2016:212 et CJUE, 28 mars 2017, affaire C-72/15, *Rosneft*, EU:C:2016:381.

⁷⁹ Peter Van Elsuwege et Femke Gremmelprez, *l.c.*, p. 31 : “ *The principles of effective application of EU law and effective judicial protection in the fields covered by EU law are increasingly used as the two main cornerstones of the rule of law in the EU legal order. It is noteworthy that the entire procedural toolbox has been used to defend these core principles. As well as infringement actions under Article 258 TFEU as the request for preliminary reference under Article 267 TFEU, the use of interim measures under Article 279 TFEU is a significant development.* ”

elle observe un effet capable de porter entrave à un des objectifs de l'Union européenne. On peut également observer que, même s'il s'agit d'une nouvelle application de l'article 19, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, TUE dont la portée exacte est encore à déterminer par la jurisprudence future de la CJUE, que dans les circonstances propres à la cause, les objectifs dont la sauvegarde effective est demandée en application de cet article s'identifient à des motifs qui peuvent motiver une mise en état accélérée selon la jurisprudence de la CJUE.

S'il est urgent et indispensable de vider à travers une mise en état accélérée au plus vite l'insécurité juridique née du conflit soulevé entre l'objectif de l'Union européenne de l'État de droit (ou d'autres objectifs) et un acte litigieux des institutions européennes, la protection de cet objectif motive également des mesures de sauvegarde effectives par la suspension de la norme nationale (ou régionale) qui exécute cet acte litigieux des institutions européennes.

C'est en somme la thèse des demandeurs soumise à la Cour.

216. Les objectifs de l'Union européenne font également partie du droit de l'Union pour l'application de l'article 19 TUE. Par son arrêt du 25 juin 2020, la CJUE⁸⁰ interprète l'article 19 TUE avec l'effet d'une double obligation pour les juridictions nationales :

« L'article 19 TUE, qui concrétise la valeur de l'État de droit affirmée à l'article 2 TUE, confie aux juridictions nationales et à la Cour () la charge de garantir la pleine application du droit de l'Union dans l'ensemble des États membres ainsi que la protection juridictionnelle effective que les justiciables tirent de ce droit, la Cour détenant une compétence exclusive pour fournir l'interprétation définitive dudit droit [avis 1/17, du 30 avril 2019, EU:C:2019:341, point 111, ainsi que arrêt du 19 novembre 2019, A. K. e.a. (Indépendance de la chambre disciplinaire de la Cour suprême), C-585/18, C-624/18 et C-625/18, EU:C:2019:982, point 167]. »*

(*) La CJUE enlève donc toute ambiguïté par cet arrêt : aussi les juridictions nationales doivent en vertu de l'article 19 TUE garantir *la pleine application du droit de l'Union*, ainsi que *la protection juridictionnelle effective que les justiciables tirent de ce droit*. C'est sur base de ce premier volet compris dans l'article 19 TUE de *la pleine application du droit de l'Union* que les demandeurs motivent, à travers les objectifs de l'Union européenne, l'effet direct du TUE par rapport à l'article 25 de la loi spéciale qui limite la durée de la suspension à trois mois.

Il est évident que garantir la pleine application du droit de l'Union oblige à tout le moins les juridictions nationales à organiser aussi une protection juridique effective des objectifs de l'Union européenne. Cette partie du droit de l'Union européenne est d'un intérêt général dans le droit communautaire. Ces objectifs concernent à la fois le bon fonctionnement de l'Union et les intérêts ou droits des justiciables tirés de ces objectifs. Aussi, le bon fonctionnement de l'État de droit est une condition préalable au bon fonctionnement du marché interne. On pourrait comparer ces objectifs de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit à une notion 'd'ordre

⁸⁰ CJUE, 25 juin 2020, affaire C-14/19, *CSUE c. Commission*, EU:C:2020:492, § 59

public' en droit belge dont l'intérêt général justifie que chacun peut l'invoquer à chaque stade de la procédure ou que des magistrats le soulèvent d'office.

- *Le Traité de fonctionnement de l'Union européenne :*

217. Pour la protection des objectifs de l'Union européenne, les traités de l'Union européenne et de fonctionnement de l'Union européenne sont à égalité. Le Traité de fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le TFUE), distingue les compétences de l'Union européenne et celle des États membres.

Des directives, comme la Directive litigieuse, doivent observer cette distinction. Les articles 2 et 6 TFUE attribuent ces compétences selon les règles suivantes :

« Article 2

1. Lorsque les traités attribuent à l'Union une compétence exclusive dans un domaine déterminé, seule l'Union peut légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants, les États membres ne pouvant le faire par eux-mêmes que s'ils sont habilités par l'Union, ou pour mettre en œuvre les actes de l'Union.

2. Lorsque les traités attribuent à l'Union une compétence partagée avec les États membres dans un domaine déterminé, l'Union et les États membres peuvent légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants dans ce domaine. Les États membres exercent leur compétence dans la mesure où l'Union n'a pas exercé la sienne. Les États membres exercent à nouveau leur compétence dans la mesure où l'Union a décidé de cesser d'exercer la sienne.

3. Les États membres coordonnent leurs politiques économiques et de l'emploi selon les modalités prévues par le présent traité, pour la définition desquelles l'Union dispose d'une compétence.

4. L'Union dispose d'une compétence, conformément aux dispositions du traité sur l'Union européenne, pour définir et mettre en œuvre une politique étrangère et de sécurité commune, y compris la définition progressive d'une politique de défense commune.

5. Dans certains domaines et dans les conditions prévues par les traités, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres, sans pour autant remplacer leur compétence dans ces domaines.

Les actes juridiquement contraignants de l'Union adoptés sur la base des dispositions des traités relatives à ces domaines ne peuvent pas comporter d'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires des États membres.

6. L'étendue et les modalités d'exercice des compétences de l'Union sont déterminées par les dispositions des traités relatives à chaque domaine.

(..)

Article 6

L'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres. Les domaines de ces actions sont, dans leur finalité européenne :

(..)
g) *la coopération administrative.* »

- *Dont leur violation par la norme litigieuse est invoquée par les demandeurs :*

218. La Directive litigieuse modifie 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’), adoptée sur base de l’article 2(5) et 6 (g) TFUE.

Cette directive DAC commence par la référence à :

« vu le traité sur le fonctionnement de l’Union européenne, et notamment ses articles 113 et 115 »

Afin de motiver la nécessité de l’adoption dans ces domaines des mesures de collaboration administrative, sans toutefois harmoniser des dispositifs législatifs ou réglementaires des États membres. Ainsi, aucune règle minimale n’est imposée aux États membres quant aux informations à obtenir des contribuables. Seul l’échange est harmonisé au sens des articles 2(5) et 6 (g) TFEU des renseignements obtenus selon le droit national.

La Directive litigieuse est adoptée sur base de l’article 115 TFUE et impose, entre autres en matière des effets du secret professionnel, de transposer un régime unifié qui ne peut se comprendre comme de la simple coopération administrative.

L’article 115 TFUE est un article au sens de l’article 2(5) TFUE ; l’Union européenne est sans compétence pour légiférer en matière de taxation directe en dehors de l’objectif de promouvoir l’établissement et le fonctionnement du marché intérieur. Ce n’est que dans cette mesure que la Directive litigieuse puisse se justifier selon la norme de répartition des compétences inscrite dans l’article 2(2) TFEU pour le régime qu’elle instaure en matière d’impôt des sociétés. Cet argument de violation des compétences sera développé ci-après sous le point C.1 et C.2 dans la requête en annulation et concerne également un point d’interprétation et d’application des traités visé par l’article 19(1) TUE.

219. D’autres griefs qui concernent l’interprétation et l’application du TFUE concernent entre autres les effets sur les libertés fondamentales et la protection de la vie privée (protégée par l’article 16(1) TFUE : *Toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant.*).

Ces autres griefs concernant l’interprétation et l’application du TFUE ne concernent pas le secret professionnel des avocats proprement dit mais concernent bien les clients de ces avocats et les autres professions qui ont un secret professionnel. Le volet qui concerne la protection de la vie privée de leurs clients importe également les demandeurs.

VII.B Les objectifs des traités qui requièrent une protection effective.

220. Les articles 2, 4(3), le cas échéant lu ensemble avec l'article 6 et la Charte, et l'article 19 § 1 (1) TEU, le cas échéant lu ensemble avec les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63 et 115 TFEU, obligent les juridictions nationales, en présence d'un conflit soulevé entre des normes européennes, d'assurer une protection effective des objectifs de l'Union européenne. Il résulte de ces dispositions l'existence d'une base juridique à part entière, fondée directement sur ces Traités.

Le but poursuivi d'une protection effective exige dès lors qu'une mesure provisoire, sous forme de la suspension d'une norme nationale (ou régionale), peut être demandée avec l'intérêt requis devant la juridiction nationale, lorsque :

- Les demandeurs ont la qualité de résidents d'un État membre ou y exercent une activité économique,
- qui leur permet de démontrer d'un intérêt susceptible d'être affecté par la Directive litigieuse et la norme nationale (ou régionale) de l'État membre qui la transpose,
- qu'ils ont motivé à suffisance devant la juridiction nationale de cet État membre compétente pour suspendre cette norme, l'existence ou une vraisemblance sérieuse d'un conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et une norme de droit primaire de l'Union européenne,
- pour que la juridiction nationale de cet État membre est tenue par l'article 267 TFUE de soumettre ce conflit ultérieurement à la CJUE,
- et que ce conflit crée une insécurité juridique qui porte entrave à un des objectifs de l'Union européenne, dont les principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

Il résulte des arguments exposés ci-avant qu'il soit satisfait à ces conditions pour prononcer une suspension entière ou partielle dans l'attente de la réponse à une question préjudicielle.

221. Le décret litigieux et la Directive litigieuse sont motivés par le but de contrer des distorsions du marché intérieur à travers des planifications fiscales agressives qui ont usage des libertés fondamentales.

Les effets critiqués par le recours en annulation contre le décret litigieux et la Directive litigieuse concernent :

- Leur légitimité et leur proportionnalité pour adresser des distorsions du marché intérieur (moyens C.1 et C.3).
- Leur légitimité et leur proportionnalité pour porter des entraves aux libertés fondamentales, à la sphère privée et aux droits de la défense (moyens C.2 à F),
- Leur légitimité et leur proportionnalité pour porter des entraves au bon fonctionnement de l'État de droit (moyen G).

B.1.a) Pour les besoins d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit.

222. Les normes litigieuses interviennent de façon radicale dans le rapport juridique entre des avocats belges et leurs clients et portent ainsi des entraves à un de principes

qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit selon la jurisprudence des hautes juridictions. Ces effets obligent la CJUE et les juridictions nationales à garantir le bon fonctionnement de l'État de droit (**articles 2, 4(3) et 19 TEU**). Une protection effective nécessite qu'en présence des normes qui portent *prima facie* entrave au bon fonctionnement de l'État de droit, aucune application provisoire ne peut leur être réservée.

Cette suspension ne peut concerner que les avocats belges et leurs rapports avec leurs clients. La suspension est ainsi limitée de façon proportionnée par rapport aux risques que les normes litigieuses posent au bon fonctionnement de l'État de droit et perdureront dans l'attente de :

- soit la décision par la Cour de Justice de l'Union européenne qui dit que les articles 2, 4(3) et 19 du Traité de l'Union européenne ne justifient pas une telle mesure de protection dans les circonstances propres à la cause,
- soit, à défaut d'une telle décision, jusqu'à ce que la Cour constitutionnelle tranche le recours en annulation des demandeurs contre le décret litigieux.

223. Les demandeurs sont soumis par les normes litigieuses à des obligations de déclaration, de notification et de fourniture d'informations qui sont assorties de peines (des sanctions dissuasives).

Les demandeurs invoquent dans leur recours en annulation le conflit entre les exigences des normes du droit primaire de l'Union européenne et la Directive litigieuse. Ils critiquent sa légitimité et la proportionnalité de son interférence avec divers objectifs de l'Union européenne.

L'article 267 TFUE oblige de saisir la CJUE de ce type de conflit.

- *Les obligations de la Belgique sous les traités quant à l'objectif de l'État de droit :*

224. Aux termes d'un arrêt du 27 février 2018⁸¹ la CJUE a décidé que lorsque des principes fondamentaux de l'État de droit sont atteints, tant la CJUE, les États membres que les juges nationaux doivent alors garantir la protection de ces principes fondamentaux (attendus 30, 32, 33 à 36) :

«30. Selon l'article 2 TUE, l'Union est fondée sur des valeurs, telles que l'État de droit, qui sont communes aux États membres dans une société caractérisée, notamment, par la justice. À cet égard, il convient de relever que la confiance mutuelle entre les États membres et, notamment, leurs juridictions est fondée sur la prémisse fondamentale selon laquelle les États membres partagent une série de valeurs communes sur lesquelles l'Union est fondée, comme il est précisé à cet article 2 TUE [voir, en ce sens, avis 2/13 (Adhésion de l'Union à la CEDH), du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 168].

32 L'article 19 TUE, qui concrétise la valeur de l'État de droit affirmée à l'article 2 TUE, confie la charge d'assurer le contrôle juridictionnel dans l'ordre juridique de

⁸¹ CJUE 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal da Contas*, EU:C:2018:117

l'Union non seulement à la Cour, mais également aux juridictions nationales [voir, en ce sens, avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), du 8 mars 2011, EU:C:2011:123, point 66 ; arrêts du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, point 90, ainsi que du 28 avril 2015, T & L Sugars et Sidul Açúcares/Commission, C-456/13 P, EU:C:2015:284, point 45].

33 *Ces juridictions remplissent ainsi, en collaboration avec la Cour, une fonction qui leur est attribuée en commun, en vue d'assurer le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités [voir, en ce sens, avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), du 8 mars 2011, EU:C:2011:123, point 69, ainsi que arrêt du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, point 99].*

34. *Il incombe donc aux États membres, notamment, en vertu du principe de coopération loyale, énoncé à l'article 4, paragraphe 3, premier alinéa, TUE, d'assurer, sur leur territoire, l'application et le respect du droit de l'Union [voir, en ce sens, avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), du 8 mars 2011, EU:C:2011:123, point 68]. À ce titre, et ainsi que le prévoit l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, TUE, les États membres établissent les voies de recours nécessaires pour assurer aux justiciables le respect de leur droit à une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union. Ainsi, il appartient aux États membres de prévoir un système de voies de recours et de procédures assurant un contrôle juridictionnel effectif dans lesdits domaines (voir, en ce sens, arrêt du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, points 100 et 101 ainsi que jurisprudence citée).*

35 *Le principe de protection juridictionnelle effective des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, auquel se réfère l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, TUE, constitue, en effet, un principe général du droit de l'Union qui découle des traditions constitutionnelles communes aux États membres, qui a été consacré par les articles 6 et 13 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et qui est à présent affirmé à l'article 47 de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, point 37, et du 22 décembre 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, points 29 à 33).*

36 *L'existence même d'un contrôle juridictionnel effectif destiné à assurer le respect du droit de l'Union est inhérente à un État de droit (voir, en ce sens, arrêt du 28 mars 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, point 73 et jurisprudence citée).»*

L'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit qui a donné lieu à cet arrêt concerne à la fois des droits des citoyens, comme la sphère privée ou des droits de la défense des justiciables, mais également la protection des fondements d'une société démocratique.

225. Les demandeurs demandent, en cas de question préjudicielle à la CJUE, une suspension des effets du décret litigieux sur base des obligations de la Belgique sous les traités par les articles 2, 4 (3) et 19 TUE.

Assurer une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit est une obligation du traité sous les articles 2, 4 (3) et 19 TUE qui n'est pas prévu comme base par la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle. En vertu de l'application directe du

TUE, la Cour constitutionnelle a le pouvoir et devoir d'assurer une protection effective dès que le secret professionnel qui est propre à des avocats est qualifié comme un principe essentiel pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

La suspension sollicitée est proportionnée en ce qu'elle limite les effets des normes litigieuses sur le bon fonctionnement de l'État de droit par la seule suspension envers les rapports entre les avocats inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge et leurs clients.

226. La Cour constitutionnelle a confirmé aux termes de son 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 aux 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,

que 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 leur suppression se fasse dans une stricte proportionnalité.

La protection accrue du secret professionnel qui est propre à des avocats comprends dès lors trois exigences : un motif impérieux d'intérêt général (stricte nécessité), une stricte proportionnalité et des normes claires et précises.

227. Cet arrêt confirme également (attendus B.12 et B.16) que la protection du secret professionnel propre à des 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 celle-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 du conseil juridique est aussi entièrement couverte par le secret professionnel propre aux avocats dans la tradition juridique belge.

La confirmation aux termes de cet arrêt que dans l'ordre juridique belge ce secret professionnel qui est propre aux avocats est un des principes généraux du droit sur lesquels repose l'organisation juridique dans une société démocratique, qualifie ce secret professionnel comme un des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit pour l'application des articles 2, 4(3) et 19 TUE.

228. Cet arrêt de la Cour constitutionnelle s'inscrit dans une longue tradition jurisprudentielle des hautes juridictions⁸² (cf. points 'G').

Le secret professionnel qui est propre aux avocats se justifie d'un côté par l'exigence d'une confiance absolue de leurs clients dans la confidentialité des rapports avec leur conseil pour que de l'autre côté ces avocats soient en mesure de rendre un conseil juridique en toute indépendance à leurs clients. Une protection accrue de cette confidentialité à comme pendant la déontologie à laquelle l'avocat est soumis et qui veille sur l'indépendance de cet avocat⁸³.

Des restrictions instaurées par le droit de l'Union européenne sur le secret professionnel qui est propre aux avocats relèvent en application de l'article 267 TFUE de la compétence exclusive de la CJUE. Les restrictions instaurées par des normes nationales sur le secret professionnel qui est propre aux avocats en transposant des normes de l'Union européenne, relèvent de la compétence de la Cour constitutionnelle.

La combinaison de ces compétences respectives et les obligations imposées par les Traités autorisent et obligent la Cour constitutionnelle en vertu de l'article 19 TUE à suspendre cette norme nationale et de façon indirecte en même temps la norme du droit de l'Union européenne. Le bon fonctionnement de l'État de droit au sens de l'article 2 TUE requiert par l'article 4(3) TUE une protection effective contre l'entrée en vigueur de cette norme nationale. Il est évident que cette suspension doit alors être proportionnée à l'entrave posée à l'intérêt à protéger.

229. Le décret litigieux remplit nullement les trois exigences de protection accrue pour des atteintes au secret professionnel qui est propre aux avocats (cf. infra parties IV.G et VI.G). Elle porte ainsi *prima facie* une entrave à un des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

L'obligation d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit n'est pas prévue ni organisée par la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle. Les demandeurs sollicitent par conséquent, en cas de question préjudicielle, la suspension des effets du décret litigieux sur base des obligations de la Belgique en vertu des normes internationales avec un effet direct (articles 2, 4(3) et 19 TUE).

En vertu de l'effet direct du TUE, ce Traité donne à la Cour constitutionnelle à la fois le pouvoir et l'obligation d'assurer une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit.

230. Un État de droit exige que ces garanties essentielles soient octroyées à ses justiciables : la légalité, la sécurité juridique, l'interdiction de l'arbitraire, accès à la justice, respect pour les droits de l'homme, non-discrimination et égalité devant la loi.

⁸² CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, (n° 12323/11) ; CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10) ; CEDH, 24 mai 2018, *Laurent c. France* ; Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, Unichem Laboratories Ltd. c. Commission européenne, 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. Commission, 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 ; C. const., n° 2008/10, 23 janvier 2008 ; C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020.

⁸³ CJUE, 18 mai 1982, affaire C-155/77, *AM&S*, EU:C:1982:157, attendus 18 et 24.

Le principe de la sécurité juridique exige l'absence de peines sans normes légales claires.

231. Ces effets directs, qui organisent une base procédurale à part entière puisée dans le TUE, sont conformes à la jurisprudence de la CJUE en matière de procédure accélérée.

L'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit est un objectif de l'Union européenne consacré par l'article 2 TUE⁸⁴ et une notion qui dépasse dans la société contemporaine le seul fonctionnement des juridictions, de sorte que l'incertitude juridique par rapport à des entraves portées au bon fonctionnement de l'État de droit doivent être levées au plus vite⁸⁵.

Il est donc logique et approprié que la décision qui saisira la CJUE des questions préjudicielles après une mesure de suspension motivera l'application de la procédure accélérée devant la CJUE, ce au motif de l'entrave observée au bon fonctionnement de l'État de droit qui a motivé la mesure de suspension.

232. Hormis l'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle précitée (C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020), les demandeurs précisent que dans la tradition juridique belge la déontologie a la force d'une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire pour ceux qu'y sont soumis. Les obligations imposées à des avocats par les normes litigieuses les forcent à poser des actes qui sont inconciliables avec leur déontologie et les mettent ainsi devant un conflit entre ces normes. Ils sont par conséquent obligés d'éviter ce conflit en s'abstenant de tout conseil juridique qui puisse mener à une obligation de déclaration.

Ainsi ils ne sont plus en mesure de donner un conseil juridique en toute indépendance, ce qui constitue une situation qui est en conflit avec le bon fonctionnement de l'État de droit. Cette situation est encore aggravée par l'absence de normes claires et précises de certaines normes qui obligent à déclarer, les marqueurs etc.. et les sanctions dissuasives dont elles sont assorties. Ces éléments augmentent considérablement l'insécurité juridique.

Seuls les avocats qui sont inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge sont soumis aux normes litigieuses transposées en Belgique.

233. Par contre, une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit oblige à prendre en considération les droits fondamentaux de leurs clients.

Par l'obligation de déclaration de leur conseil, les clients se voient placés dans l'impossibilité de se confier encore sans retenue à ce conseil. Cette même obligation de déclaration met l'avocat dans l'impossibilité de rendre un conseil juridique en toute indépendance.

⁸⁴ CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117

⁸⁵ https://curia.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'État de droit sous l'article 2 TUE

Ces deux conséquences mènent au même effet d'une entrave portée au bon fonctionnement de l'État de droit. La proportionnalité de la suspension requiert sa limitation aux avocats qui sont membres d'un Ordre d'avocats belge et à leurs clients. Il échet dès lors, en cas de question préjudicielle, de suspendre les normes litigieuses envers ces avocats et leurs clients pour les rapports avec leur avocat jusqu'à ce qu'il soit statué sur la légalité et la proportionnalité des normes.

234. Pour les exigences des articles 2, 4(3) et 19 TUE la Cour constitutionnelle combine ses pouvoirs avec ceux de la CJUE dès qu'elle constate que le bon fonctionnement de l'État de droit nécessite une mesure provisoire de protection effective. Selon ces dispositions internationales qui ont un effet direct :

- suite au constat que les normes nationales qui transposent une norme du droit de l'Union européenne,
- peuvent porter une entrave aux principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit,
- la Cour Constitutionnelle a le pouvoir et le devoir d'organiser dans les meilleurs délais une procédure contradictoire pour éviter ou pour arrêter cette entrave,
- par la suspension des effets de ces normes nationales qui portent entrave,
- ce dans l'attente du sort qui sera réservée à la légalité et à la proportionnalité de la norme du droit de l'Union européenne transposée,
- dont la Cour constitutionnelle estime devoir saisir la CJUE par une décision ultérieure et qui concerne des entraves portées à des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

En l'espèce, les entraves soulevées aux normes violées (cf. la partie IV) justifient *prima facie* dans l'attente d'une réponse à des questions préjudicielles, la mesure provisoire de la suspension des effets des normes litigieuses sur les avocats inscrits auprès des Ordres d'avocats belges et de leurs clients en ce qui concerne leurs rapports avec leurs avocats.

B.1.b) Pour les objectifs concernant la compétence, d'une protection effective de la sphère privée et les droits de la défense et les libertés fondamentales.

- *Pour le respect de la répartition des compétences.*

235. Il est notamment fait référence pour cette deuxième série d'arguments aux articles 2(5), 6(g), 26 (2) et 115 TFUE en ce qui concerne les règles de compétence et de la protection de la sphère privée. A travers les articles 4(3) et 19 TUE, une protection effective contre les violations du TFUE est obligatoire.

Le recours en annulation est dirigé contre un décret wallon qui transpose une directive qui modifie 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'). Cette directive DAC a été adoptée pour promouvoir la coopération administrative efficace entre administrations fiscales des États membres.

Cette directive DAC organise par son renvoi aux articles 113 et 115 TFUE un niveau horizontal d'échange d'informations entre des administrations fiscales ainsi que la possibilité pour ces administrations fiscales d'interpeller des justiciables et des tiers pour leur fournir des informations ciblées moyennant le respect de certaines conditions. La Directive litigieuse insère par son renvoi au seul article 115 TFUE un volet vertical dans ce niveau horizontal, qui oblige ces justiciables et ces tiers à s'auto-déclarer dès que certains critères sont remplis et organise un système d'échange automatisé de ces informations.

236. Dans la seule matière des impôts directs l'Union européenne n'a pas de compétences propres ; des normes contraignantes doivent se justifier par rapport à l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur (articles 2(2) et 115 TFEU). Le TFUE prescrit alors par son article 2(5) uniquement des actes qui ne constituent pas une harmonisation contraignante des normes législatives ou réglementaires.

Pourtant, la Directive litigieuse exige pour la dimension verticale qu'elle impose une harmonisation des normes, sans justification donnée par rapports aux articles 2(5) et 6 (g) TFUE. Ces articles limitent la compétence de l'Union européenne à une coopération ou coordination administrative simple. Il est toutefois manifestement clair que la Directive litigieuse va beaucoup plus loin.

En absence d'une justification possible de l'article 115 TFEU en vertu de l'article 2(2) TFUE, la Directive litigieuse doit pouvoir se justifier pour de tels effets contraignant d'harmonisation en vertu de l'article 26 (2) TFUE. Il y a toutefois lieu de constater (voir infra) que les mesures instaurées par la Directive litigieuse constituent des limitations disproportionnées pour les libertés fondamentales par les multiples formes d'obligations imposées à des agissements transfrontières entre États membres sans une justification raisonnable par rapport au but poursuivi.

Il n'y a par conséquent pas de possible justification de l'application de l'article 115 TFUE en vertu de l'article 26 (2) TFEU non plus. Les mesures d'harmonisation violent dès lors également les articles 2(5) et 6 (g) TFEU.

- *La protection de la sphère privée et l'effectivité des droits de la défense.*

237. Il est notamment fait référence à l'article 16(1) TFUE en ce qui concerne les règles de la protection de la sphère privée, combinée avec les articles 2 et 6 TUE. A travers les articles 4(3) et 19 TUE, une protection effective contre des violations du TFUE est obligatoire. Il s'agit d'une troisième série d'arguments qui concernent des entraves aux objectifs de l'Union européenne.

Aux termes de son arrêt du 16 mai 2017⁸⁶, la CJUE rappelle que 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'.

⁸⁶ CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.

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.

238. Aux termes de cet arrêt du 11 mai 2017 de la CJUE (§ 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 du 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 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. »

Nonobstant l'obligation d'épuiser d'abord les 'sources habituelles d'information', l'État membre peut s'adresser directement au contribuable avec sa demande d'informations, 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.»

239. Par ce même arrêt du 16 mai 2017, la CJUE a décidé que lorsqu'une directive n'organise pas de procédure spécifique, la Charte, qui est une norme du droit primaire de l'Union européenne, oblige les autorités des États membres et en particulier les juridictions nationales, à organiser un recours effectif sur base des articles 6 TUE et 47 de la Charte et l'article 6, paragraphe 1 et l'article 13 de la CEDH afin de protéger les droits fondamentaux garantis par la Charte (§§ 54 et 84) :

« À cet égard, il convient de rappeler que le principe de protection juridictionnelle effective constitue un principe général du droit de l'Union, qui est aujourd'hui exprimé à l'article 47 de la Charte. Ledit article 47 assure, dans le droit de l'Union, la protection conférée par l'article 6, paragraphe 1, et l'article 13, de la CEDH. Il y a lieu, dès lors, de se référer uniquement à cette première disposition (voir, en ce sens, arrêt du 6 novembre 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, points 46 et 47).

(..)

À cet égard, l'effectivité du contrôle juridictionnel garanti par l'article 47 de la Charte exige que la motivation fournie par l'autorité requérante mette le juge national en mesure d'exercer le contrôle de la légalité de la demande d'informations (voir, en ce sens, arrêts du 4 juin 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, point 53, et du 23 octobre 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, point 20). »

240. Cet arrêt a été rendu dans le cadre des échanges d'informations entre les États membres organisé par la Directive DAC qui est modifiée par la Directive litigieuse. L'arrêt cité dit dans son dispositif :

« L'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'un administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16 est en droit de contester la légalité de cette décision.»

Cet arrêt s'applique dès lors en son entièreté sur la présente affaire par l'obligation de pourvoir dans des sanctions dissuasives. Si la Charte offre déjà une base légale pour fonder l'exigence des droits procéduraux sui generis pour les besoins de l'effectivité des droits de la défense, cette exigence est d'avantage requise en présence des dispositions du TFUE qui nécessitent une protection effective.

241. Cette jurisprudence a été peaufinée aux termes d'un arrêt du 6 octobre 2020 de la CJUE⁸⁷ qui rappelle l'effet direct de l'article 47 de la Charte dans les propos suivants (§ 66) :

“À cet égard, il découle de la jurisprudence de la Cour que le contenu essentiel du droit à un recours effectif consacré à l'article 47 de la Charte inclut, entre autres éléments, celui consistant, pour la personne titulaire de ce droit, à pouvoir accéder à un tribunal compétent pour assurer le respect des droits que le droit de l'Union lui

⁸⁷ CJUE, arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *État luxembourgeois c. A e.a.* : motivation quant à la troisième question, EU:C:2020:695.

garantit et, à cette fin, pour examiner toutes les questions de droit et de fait pertinentes pour résoudre le litige dont il se trouve saisi (voir, en ce sens, arrêts du 6 novembre 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, point 49, ainsi que du 12 décembre 2019, Aktiva Finants, C-433/18, EU:C:2019:1074, point 36). En outre, pour accéder à un tel tribunal, cette personne ne saurait se voir contrainte d'enfreindre une règle ou une obligation juridique et de s'exposer à la sanction attachée à cette infraction (voir, en ce sens, arrêts du 1er avril 2004, Commission/Jégo-Quéré, C-263/02 P, EU:C:2004:210, point 35 ; du 13 mars 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, point 64, ainsi que du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, point 104)."

L'État membre remplit son devoir d'organiser un tel recours effectif selon la CJUE s'il est satisfait à trois conditions cumulatives :

- (§ 76) premièrement, la base légale définit sa portée de manière claire et précise (arrêts du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 81, et du 8 septembre 2020, Recorded Artists Actors Performers, C-265/19, EU:C:2020:677, point 86),

Les points C.3, D à F invoqués par les demandeurs en annulation du décret litigieux contestent que ces libellés soient suffisamment clairs et précis pour déterminer sa portée.

- (§ 78) deuxièmement, le contenu essentiel du droit à un recours effectif doit être respecté ; cette exigence implique que le contribuable n'est pas contraint de se placer dans l'illégalité pour pouvoir exercer son droit à un recours effectif,

Les points C.4, D et E invoquées par les demandeurs en annulation du décret litigieux critiquent que des sanctions dissuasives sont organisées pour forcer le respect des obligations de déclaration. Ce sans permettre dans certains cas de justifier l'omission de la déclaration au motif du caractère arbitraire ou disproportionnée de cette obligation de déclaration par rapport à la situation du destinataire concerné.

Aussi, vu les particularités de la déontologie des avocats belges, il ne leur est pas possible d'obtempérer leurs obligations sans violer les règles déontologiques qui ont force de loi pour eux (point G).

- (§ 85 et s.), troisièmement, une telle législation nationale doit, dans le respect du principe de proportionnalité, être nécessaire et répondre effectivement à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union.

La CJUE précise quant au but poursuivi par la Directive DAC :

« L'objectif de contribuer à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, en renforçant la coopération entre les autorités nationales compétentes en ce domaine, constitue un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union, au sens de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte (cf. CJUE, arrêts du 22 octobre 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, point 32 ; du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 76, ainsi que du 26 février 2019, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), C-135/17, EU:C:2019:136,

points 74 et 75], susceptible de permettre qu'une limitation soit apportée à l'exercice des droits garantis par les articles 7, 8 et 47 de celle-ci, pris individuellement ou conjointement. »

Le conflit entre la protection de la sphère privée et cet objectif d'intérêt général de coopération n'est toutefois proportionné que lorsque le contribuable a la possibilité de contester cette décision à titre incident, dans le cadre d'un recours contre une décision ultérieure de rectification ou de redressement de sa situation fiscale.

Les demandeurs rappellent ici que le but de la Directive litigieuse se limite à l'évasion fiscale à travers des dispositifs transfrontières licites. Les obligations de déclaration peuvent aussi concerner des situations sans élément artificiel. L'on peut donc invoquer que ce but n'est pas aussi strictement nécessaire que le but de la Directive DAC alors que cette Directive DAC a un effet plus limité par rapport à la sphère privée.

242. Toutefois, même sous la présomption que ce but satisfasse à la troisième condition de proportionnalité, la Directive litigieuse ne souffre d'exception à l'obligation de déclaration dans la plupart des cas et expose le fautif à des sanctions dissuasives. La Directive litigieuse ne remplit donc pas les exigences des droits de la défense.

Ni le décret litigieux, ni la Directive litigieuse ne remplissent donc *prima facie* deux des trois exigences cumulatives (des libellés clairs et précis et l'effectivité du recours) des articles 6 TUE et des articles 47 et 52 de la Charte en ce qui concerne les contribuables concernés.

La demande en suspension en cas de question préjudicielle est dès lors fondée sur base de cette jurisprudence en ce qui concerne les clients des avocats belges qui sont des contribuables concernés.

243. Cet arrêt précise aussi qu'en cas d'obligation juridique pour un tiers (comme un intermédiaire) 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, exige 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).

244. Il est invoqué par les demandeurs dans leur requête en annulation que les normes litigieuses ne sont ni claires, ni précises par rapport à la notion d'intermédiaire, des marqueurs qui identifient des dispositifs transfrontières et de l'obligation de déclaration elle-même.

Il est aussi critiqué que pour certains marqueurs ni le contribuable concerné, ni l'intermédiaire ne puissent invoquer le caractère arbitraire du marqueur dans les circonstances propres à ce dispositif afin de justifier l'absence de déclaration du

dispositif transfrontière.

- *La protection des libertés fondamentales.*

245. Il s'agit d'une quatrième série d'arguments concernant des entraves à des objectifs de l'Union européenne, tirée des articles 49, 56 et 63 TFUE et les articles 4(3) et 19(1) TUE. Elle se distingue de la deuxième série d'arguments en exigeant une justification pour des entraves portées par la Directive litigieuse à l'exercice même des libertés fondamentales.

Les obligations, organisées par *phase*, avec un *but dissuasif* voulu, concernant la déclaration, la notification et la fourniture de renseignements lors des agissements transfrontières, sont intrinsèquement dissuasives pour l'exercice même des libertés fondamentales, prescrits par les Traités et donc également un objectif de l'Union européenne dont il faut organiser une protection effective (articles 4(3) et 19 TUE).

L'insécurité juridique concerne la justification proportionnée entre le seul but poursuivi par la Directive litigieuse d'adresser l'évasion fiscale et les entraves effectifs que ces normes litigieuses instaurent. Adresser la fraude fiscale (objectif de la Directive DAC) et l'échange des seules informations obtenues selon le droit national ou demandées suite à un agissement transfrontière, est un effet d'un tout autre ordre.

- *Conclusions concernant ces autres objectifs :*

246. Sur base de ces arguments, les demandeurs considèrent qu'il est *prima facie* claire qu'aucune des trois exigences n'est remplie à lumière de cet arrêt du 6 octobre 2020 de la CJUE en ce qui concerne des intermédiaires qui sont des avocats soumis à la déontologie belge :

- Le Conseil européen a dépassé ses pouvoirs en instaurant un régime contraignant des normes harmonisant (articles 2(5) et 6 (g) TFUE).
- La sphère privée de ces intermédiaires est violée de façon disproportionnée à la lumière des articles, 7, 8, 47 et 52 de la Charte,
- des entraves naissent aux libertés fondamentales à travers la complexité et les coûts pour déclarer des dispositifs transfrontières, perturbant le bon fonctionnement du marché intérieur une deuxième fois à côté l'entrave portée à un des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

En absence d'une justification proportionnée, il y a violation des articles 2(5), 6(g), 26(2), 49, 56, 63 en 115 TFUE parce que les obligations de déclaration constituent alors des entraves aux libertés fondamentales.

247. Si la Cour constitutionnelle ordonne la suspension sur base de la première série d'arguments concernant les avocats belges et leurs clients, ces trois séries d'autres arguments renforcent non seulement une telle décision.

Elles justifient à leur tour une suspension plus large sur base de la violation des règles de compétence, des atteintes à la sphère privée ou à des libertés fondamentales, envers tous les contribuables et tous les intermédiaires visés par les normes litigieuses.

Il convient que sur base de ces cinq conflits entre des normes européennes (compétences des États membres et des institutions européennes, libertés fondamentales, sphère privée, droits de la défense et bon fonctionnement de l'État de droit) la CJUE soit saisie des questions préjudicielles posées par les demandeurs ci-après.

VII.C Les questions préjudicielles.

248. La CJUE a rappelé aux États membres par son arrêt du 26 février 2013⁸⁸ la primauté du droit primaire de l'Union européenne lors de la transposition de directives.

Les Traités imposent trois exigences à des normes assorties de sanctions qui interfèrent avec le secret professionnel qui est propre à des avocats :

- *Une stricte nécessité :*

En ce que la Directive litigieuse base sa légalité sur **l'article 115 TFUE**, elle doit satisfaire avec les normes nationales qui la transposent aux exigences de subsidiarité, proportionnalité et interprétation stricte en exécution de **l'article 5 TUE**. Il a été également fait référence aux **articles 2(2), 2(5) et 6(g) TFUE** quant à la répartition des compétences entre l'Union européenne et les États membres par les traités.

Aussi, si les effets de la Directive litigieuse et des normes qui la transposent portent des entraves sans justification proportionnée aux libertés fondamentales, le but de l'article 115 TFUE de réaliser ces libertés fondamentales s'oppose par **les articles 26(2) 49, 56, 63 65(3) TFUE** à la Directive litigieuse.

En ce que le décret litigieux deviendra à son tour sans fondement légal, son annulation est motivée par les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**. Il est renvoyé à la motivation des demandeurs sur le point C.1 pour une plus ample motivation.

- *Une stricte proportionnalité :*

Il résulte de l'arrêt du 6 octobre 2020 de la CJUE précitée qu'en présence des obligations de déclaration assorties des peines, que l'objectif invoqué par la Directive litigieuse de lutter par ses mesures contre l'évasion fiscale ne pourra vraisemblablement pas justifier les entraves portées aux objectifs de l'Union européenne en matière de la protection de la sphère privée, de droits de la défense, du bon fonctionnement de l'État de droit et du marché unique.

Il résulte des points C.2 à C.4 invoqués par les demandeurs que les normes litigieuses sont en conflit avec :

- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne du marché intérieur et les libertés fondamentales : **l'article 5(4) TUE** et les **articles 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE**,

⁸⁸ CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, en cause *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne de la protection de la sphère privée : les **articles 2, 4(3) et 6 TUE**, l'**article 16(1) TFUE**, les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte**, combinés avec les **articles 6, 7 et 8 de la CEDH** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

En ce que le décret litigieux deviendra à son tour disproportionné, son annulation est motivée par les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**. Il est renvoyé à la motivation des demandeurs sur les points C.2 à C.4 pour une plus ample motivation.

- *Des normes claires et précises :*

Le recours en annulation critique plusieurs notions dont les définitions ne sont pas claires ni précises (points D et E), livrant les concernés à une insécurité juridique profonde qui est incompatible avec :

- Des exigences pour des normes qui instaurent des peines (points D et E),
- La rétroactivité (point F),
- Des exigences pour des normes qui imposent des obligations à des avocats (point G).

Il résulte des points C.3 à G invoqués par les demandeurs que les normes litigieuses sont en conflit avec :

- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne en matière de droits de la défense et la sphère privée : **articles 2, 4(3), 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**,
- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne en matière de bon fonctionnement de l'État de droit : **articles 2, 4(3) et 19 TUE**.

En ce que le décret litigieux deviendra à son tour disproportionné, son annulation est motivée par les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**. Il est renvoyé à la motivation des demandeurs sur les points C.3 à G pour une plus ample motivation.

249. Lors de l'appréciation des chances de succès de la requête en annulation afin d'évaluer l'opportunité de prononcer la suspension, il est indiqué d'examiner sommairement l'éventuelle motivation donnée aux termes des travaux préparatoires qui puisse répondre aux conflits soulevés.

Les travaux préparatoires ne contiennent pas de motivation qui nécessite cet examen sommaire selon les demandeurs. Il est motivé que la transposition est optionnelle. La disproportionnalité entre les entraves portées aux libertés fondamentales, les droits fondamentaux et la Constitution et la nécessité requise est alors manifeste.

250. L'ordre des questions préjudicielles que la présente requête propose de soumettre à la CJUE suit une logique de cascade :

- La Directive litigieuse ne peut pas se justifier comme nécessaire ou conforme aux exigences de compétence, elle sera alors annulée sur base de l'article 5(3) TUE ou de l'article 4(3) sans nécessiter un examen de proportionnalité.
- La Directive litigieuse peut se justifier mais ses effets sont tels que cette directive va à l'encontre de son but ; elle sera alors annulée sur base de l'article 5(4) TUE sans nécessiter un examen de proportionnalité par rapport à d'autres normes.
- Dans la mesure que la Directive litigieuse s'applique toujours en partie après ces premiers examens, son effet sur la sphère privée est disproportionné ; elle sera alors annulée sur base des articles 2, 4(3) et 6 TUE.
- Si la Directive litigieuse peut porter des entraves à la sphère privée en imposant des obligations de déclaration, elle ne peut par contre pas instaurer des sanctions sans des normes claires et précises ; elle sera alors annulée sur base des articles 2, 4(3) et 6 TUE.
- Dans la mesure où il reste encore des normes qui satisfont à ces exigences respectives pour imposer des obligations de déclaration à des intermédiaires qui sont détenteurs d'un secret professionnel, se pose la question de la discrimination opérée en traitant le secret professionnel qui est propre aux avocats sur un pied d'égalité avec les autres secrets professionnels. L'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit s'y oppose. Les articles 2, 4(3) et 19 TUE et les autres normes violées obligent à annuler ces normes litigieuses ou à exonérer les avocats et leurs clients de l'application de la Directive litigieuse.

251. L'arrêt du 6 décembre 2005 de la CJUE⁸⁹ rappelle sous son § 103 que le droit interne doit organiser la faculté de demander le sursis à l'exécution d'un acte fondé sur un règlement communautaire dont la légalité est contestée :

« 103 Ainsi que la Cour l'a relevé dans l'arrêt du 21 février 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen et Zuckerfabrik Soest (C-143/88 et C-92/89, Rec. p. I-415, point 18, ci-après l'«arrêt Zuckerfabrik»), le renvoi en appréciation de validité constitue, au même titre que le recours en annulation, une modalité du contrôle de la légalité des actes des institutions communautaires. Or, dans le cadre du recours en annulation, l'article 242 CE donne à la partie requérante la faculté de demander le sursis à l'exécution de l'acte attaqué et à la Cour la compétence pour l'octroyer. La cohérence du système de protection juridictionnelle provisoire exige donc que le juge national puisse également ordonner le sursis à l'exécution d'un acte administratif national fondé sur un règlement communautaire dont la légalité est contestée () (voir également arrêts du 9 novembre 1995, Atlanta Fruchthandelsgesellschaft e.a. (I), C-465/93, Rec. p. I-3761, point 22, et du 26 novembre 1996, T. Port, C-68/95, Rec. p. I-6065, point 49; sur l'incompétence de la Cour pour ordonner des mesures provisoires dans le cadre d'une procédure préjudicielle, voir ordonnance du président de la Cour du 24 octobre 2001(**), Dory, C-186/01 R, Rec. p. I-7823, point 13). »*

⁸⁹ CJUE, 6 décembre 2005, affaires C-453/03, C-11/04, C-12/04 et C-194/04, *ABNA Ltd. e.a.* EU:C:2005:741.

252. Aux termes d'un arrêt du 24 octobre 2018 de la CJUE qui interviendra 13 ans plus tard⁹⁰ il est dit (§§ 44-45 et 49) :

*« 44 Enfin, selon une jurisprudence constante de la Cour, les juridictions nationales chargées d'appliquer, dans le cadre de leurs compétences, les dispositions du droit de l'Union ont l'obligation d'assurer le plein effet de ces dispositions en laissant au besoin inappliquée, de leur propre autorité, toute disposition nationale contraire, sans demander ni attendre l'élimination préalable de cette disposition nationale par la voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel (voir, en ce sens, arrêts du 9 mars 1978, *Simmenthal*, 106/77, EU:C:1978:49, points 21 et 24, ainsi que du 6 mars 2018, *SEGRO et Horváth*, C-52/16 et C-113/16, EU:C:2018:157, point 46 et jurisprudence citée).*

45 C'est dès lors dans le respect de ce cadre constitutionnel que les droits fondamentaux, tels que reconnus en particulier par la Charte, doivent être interprétés et appliqués au sein de l'Union [avis 2/13 (*Adhésion de l'Union à la CEDH*), du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 177].

(..)

49. En ce qui concerne le principe d'effectivité, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, chaque cas dans lequel se pose la question de savoir si une disposition procédurale nationale rend impossible ou excessivement difficile l'application du droit de l'Union doit être analysé en tenant compte de la place de cette disposition dans l'ensemble de la procédure, de son déroulement et des particularités de celle-ci, devant les diverses instances nationales. Dans cette perspective, il y a lieu, notamment, de prendre en considération, le cas échéant, la protection des droits de la défense, le principe de la sécurité juridique et le bon déroulement de la procédure (arrêt du 22 février 2018, *INEOS Köln*, C-572/16, EU:C:2018:100, point 44). »

253. Par son arrêt du 19 mars 2020⁹¹ la CJUE rappelle que selon l'article 47 de la Charte, le principe d'effectivité du droit de l'Union implique l'obligation pour le juge de laisser inappliquée la réglementation nationale que le juge considérerait même comme impératif.

Des telles obligations pour le juge national découlent entres autres d'une Ordonnance présidentielle du 28 février 2017 de la CJUE qui ordonne la procédure accélérée⁹² :

⁹⁰ CJUE, 24 octobre 2018, affaire C-234/17, *XC YB ZA c. Generalprokuratur*, §§ 44-45, 49 EU:C:2018:853.

⁹¹ CJUE, 19 mars 2020, affaire C-406/18, *PG c. Bevándorlási és Menekültügyi Hivatal*, EU:C:2020:216, § 34 – réf aux conclusions conformes du 5 décembre 2019 de M. l'avocat-général M. Bobek : « 65. Sans autres informations à cet égard, les éléments d'orientation que la Cour peut donner sont nécessairement limités. Toutefois, de manière générale, la juridiction nationale doit s'assurer qu'elle est en mesure de garantir, primo, l'ensemble des critères de contrôle et droits individuels précités au regard des circonstances du cas d'espèce, et ce, secundo, dans le cadre des circonstances et conditions générales dans lesquelles elle est appelée à exercer ses fonctions juridictionnelles. 66. Ces deux aspects sont indissociables. L'établissement de délais et leur fonctionnement effectif sont en rapport étroit avec la nécessité de tenir compte de la configuration et de la complexité du cas individuel et avec la charge globale de travail du juge concerné et les conditions générales dans lesquelles il doit exercer ses fonctions juridictionnelles. (..) 79. Premièrement, j'ai mis en garde contre un optimisme législatif excessif amenant à fixer des délais universellement applicables. Cependant, si l'on ne juge pas suffisant de simplement rendre prioritaire le traitement de certains types d'affaires et que, au lieu de cela, le choix se porte sur l'instauration de délais juridictionnels fixes, ce qui constitue la question essentielle n'est pas nécessairement la durée des délais mais plutôt leur but et leur fonctionnement. Une approche retenant un délai unique pour toutes les situations est problématique. Ainsi, outre que sa durée doit être raisonnable eu égard à l'ensemble des affaires qu'une juridiction ou un juge a à traiter, tout délai de cet ordre doit également être flexible, en ce sens qu'il doit permettre de tenir compte des spécificités et de la complexité d'un cas d'espèce et qu'il doit permettre sa prolongation en cas de nécessité. Pour le dire sans ambages, le prétoire n'est pas une usine où la production se fait à la chaîne. »

⁹² Ordonnance du Président, 28 février 2017, affaire C-42/17, *M.A.S. c. le conseil des ministres italien*, EU:C:2017:168, §§ 6 et 8.

“6 En l’espèce, la juridiction de renvoi fait valoir qu’une situation de profonde incertitude s’est créée autour de l’interprétation à donner au droit de l’Union, incertitude qui pèse sur des procédures pénales pendantes et qu’il est urgent de dissiper. Cette juridiction précise que l’importance capitale des questions de droit soulevées et la nécessité d’éliminer au plus tôt ces doutes qui sont en outre manifestes.

(..)

8 Dans ces conditions, il y a lieu de relever qu’une réponse de la Cour intervenant dans de brefs délais est de nature à lever les graves incertitudes que la juridiction de renvoi éprouve à l’égard de l’interprétation et de l’application du droit de l’Union dans un grand nombre de cas relevant du droit pénal (voir, par analogie, ordonnance du président de la Cour du 1er février 2016, Davis e.a., C-698/15, non publiée, EU:C:2016:70, point 11).”

Dans l’arrêt qui interviendra par la Grande Chambre dans cette même affaire le 5 décembre 2017⁹³ la CJUE décrit et tranche la question reçue concernant la transposition italienne d’une directive TVA comme suite (§ 13, 47, 51-53, 56-58) :

«13. La Corte costituzionale (Cour constitutionnelle) émet des doutes sur la compatibilité d’une telle solution avec les principes suprêmes de l’ordre constitutionnel italien et avec le respect des droits inaliénables de la personne. En particulier, selon cette juridiction, ladite solution serait susceptible de porter atteinte au principe de légalité des délits et des peines, lequel exige, notamment, que les dispositions pénales soient déterminées avec précision et ne puissent être rétroactives.

(..)

(..)

47. À cet égard, il est loisible aux autorités et aux juridictions nationales d’appliquer des standards nationaux de protection des droits fondamentaux, pourvu que cette application ne compromette pas le niveau de protection prévu par la Charte, telle qu’interprétée par la Cour, ni la primauté, l’unité ou l’effectivité du droit de l’Union (arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 29 et jurisprudence citée).

(..)

51 À cet égard, il y a lieu de rappeler l’importance, tant dans l’ordre juridique de l’Union que dans les ordres juridiques nationaux, que revêt le principe de légalité des délits et des peines, dans ses exigences relatives à la prévisibilité, à la précision et à la non-rétroactivité de la loi pénale applicable.

52 Ce principe, tel que consacré à l’article 49 de la Charte, s’impose aux États membres lorsqu’ils mettent en œuvre le droit de l’Union, conformément à l’article 51, paragraphe 1, de celle-ci, ce qui est le cas lorsqu’ils prévoient, dans le cadre des obligations qui leur sont imposées par l’article 325 TFUE, l’infliction de sanctions pénales pour les infractions en matière de TVA. Ainsi, l’obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources de l’Union ne saurait aller à l’encontre dudit principe (voir, par analogie, arrêt du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, point 23).

53 En outre, le principe de légalité des délits et des peines fait partie des traditions constitutionnelles communes aux États membres (voir, en ce qui concerne le principe de non-rétroactivité de la loi pénale, arrêts du 13 novembre 1990, Fedesa e.a., C-331/88, EU:C:1990:391, point 42, ainsi que du 7 janvier 2004, X, C-60/02, EU:C:2004:10, point 63) et a été consacré par différents traités internationaux, notamment à l’article 7,

⁹³ CJUE, 5 décembre 2017, affaire C-42/17, M.A.S. c. le conseil des ministres italien, EU:C:2017:936.

paragraphe 1, de la CEDH (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2007, *Advocaten voor de Wereld*, C-303/05, EU:C:2007:261, point 49).

(..)

56 Deuxièmement, il convient de souligner que l'exigence de précision de la loi applicable, qui est inhérente audit principe, implique que la loi définisse de manière claire les infractions et les peines qui les répriment. Cette condition se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et au besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale (voir, en ce sens, arrêt du 28 mars 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236, point 162).

57 Troisièmement, le principe de non-rétroactivité de la loi pénale s'oppose notamment à ce qu'un juge puisse, au cours d'une procédure pénale, soit sanctionner pénalement un comportement qui n'est pas interdit par une règle nationale adoptée avant la commission de l'infraction reprochée, soit aggraver le régime de responsabilité pénale de ceux qui font l'objet d'une telle procédure (voir, par analogie, arrêt du 8 novembre 2016, *Ognyanov*, C-554/14, EU:C:2016:835, points 62 à 64 ainsi que jurisprudence citée).

58 À cet égard, ainsi qu'il a été constaté au point 45 du présent arrêt, les exigences de prévisibilité, de précision et de non-rétroactivité inhérentes au principe de légalité de délits et des peines s'appliquent, dans l'ordre juridique italien, également au régime de prescription relatif aux infractions pénales en matière de TVA. »

Ces arrêts ont été cités à titre d'exemple et confirment l'effet direct de plusieurs normes dont la violation est invoquée par les demandeurs. En même temps, ces arrêts confirment la nature grave de moyens invoqués pour justifier l'annulation des normes litigieuses. Les normes belges ne peuvent invoquer les prescrits de la Directive litigieuse pour justifier les entraves reprochées aux Traités, la Charte et leur propre Constitution belge.

Au lieu de rechercher aux termes des travaux préparatoires un compromis impossible, il aurait convenu en application des Traités de soit transposer en dérogeant à la Directive litigieuse, soit d'abstenir de transposer et de saisir depuis 2018 en tant qu'État-membre la CJUE sur pied de l'article 263 concernant la légalité de la Directive litigieuse entière, à tout le moins de certaines de ses dispositions.

254. Pour autant que de besoin, les demandeurs rappellent que l'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit est un objectif de l'Union européenne consacré par l'article 2 TUE⁹⁴ et une notion qui dépasse dans la société contemporaine le seul fonctionnement des Cours et Tribunaux, de sorte que l'incertitude juridique par rapport à des entraves portées au bon fonctionnement de l'État de droit doivent être levées au plus vite par l'application de la procédure accélérée devant la CJUE⁹⁵.

Cet objectif, qui est un prérequis au bon fonctionnement du marché intérieur, justifie à lui seul la mesure de suspension dans l'attente de la décision de la CJUE sur une

⁹⁴ CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117.

⁹⁵ https://curia.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'État de droit sous l'article 2 TUE

question préjudicielle concernant la légalité et la proportionnalité sous les traités des atteintes portées à des principes indispensables pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

255. A ces motifs et tous les autres motifs à invoquer en cours d'instance, les demandeurs sollicitent de dire la demande en suspension recevable et fondée lorsque la Cour constitutionnelle constate la nécessité de saisir la CJUE d'une ou plusieurs questions préjudicielles.

VII.D L'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020 de la Chambre restreinte.

256. Dans l'affaire n° 4707F contre la loi de transposition, les demandeurs ont également introduit une demande en suspension qui invoquait la primauté des traités en ce qui concerne la protection effective qui est dû à des objectifs de l'Union européenne. Ce par référence à l'article 19 § 1 (1) TUE.

Aux termes de son arrêt du 17 décembre 2020⁹⁶ la Chambre restreinte avait une autre lecture quant à l'application à réserver à cet article (attendu 37). Les règles de procédure nationales ne souffrent un examen qu'en vertu du seul article 19 § 1 (2) TUE et la primauté des traités ne peut pallier à la tardivité d'une demande en suspension. Cet arrêt, rendu par la Chambre restreinte, ne peut pas lier la Cour constitutionnelle dans la présente cause en ce qu'elle siège dans une composition plus large et que les débats ne concernent plus une demande en suspension introduite tardivement mais une demande en annulation introduite endéans les délais légaux et de façon recevable.

Cet arrêt de la Chambre restreinte motive dans ses attendus B.4.5 et B.4.6 que :

“La Cour de justice ajoute à cet égard « qu'il appartient aux États membres de déterminer, pour les réglementations nationales qui entrent dans le champ d'application du droit de l'Union, des délais en rapport avec, notamment, l'importance pour les intéressés des décisions à prendre, la complexité des procédures et de la législation à appliquer, le nombre de personnes susceptibles d'être concernées et les autres intérêts publics ou privés qui doivent être pris en considération » (CJUE, 9 septembre 2020, C-651/19, JP, point 53) et qu'« afin de respecter les exigences du principe d'effectivité, ce délai doit être matériellement suffisant pour préparer et former un recours effectif » (ibid., point 57).

(..)

En effet, c'est uniquement si la Cour avait été régulièrement saisie d'une demande de suspension dans le délai de recours de trois mois prévu à l'article 21, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, si la Cour avait jugé cette demande de suspension recevable et fondée et si la Cour avait à cette occasion décidé de poser une ou plusieurs questions préjudicielles à la Cour de justice que la Cour aurait pu ordonner que, nonobstant l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la suspension continue à produire ses effets jusqu'à la date de publication au Moniteur belge de l'arrêt statuant sur le recours en annulation.”

257. L'arrêt du 9 septembre 2020 de la CJUE⁹⁷ dont il est fait référence dans l'arrêt n°

⁹⁶ C. const., n°168/2020, 17 décembre 2020, BATL e.a.

⁹⁷ CJUE, 9 septembre 2020, affaire C-651/19, JP c. le commissariat général belge des réfugiés et apatrides, EU:C:2020:681.

168/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle concernait une question préjudicielle posée par le Conseil d'État par rapport à l'interprétation d'une directive à la lumière de l'article 47 de la Charte.

Aux termes de cet arrêt de la CJUE, il devient clair que la CJUE a constaté d'abord être en présence d'un droit individuel tiré du droit de l'Union européenne (§ 27) :

“27. Les caractéristiques du recours prévu à l'article 46 de la directive 2013/32 doivent être déterminées en conformité avec l'article 47 de la Charte, aux termes duquel toute personne dont les droits et les 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 audit article (arrêt du 18 octobre 2018, E. G., C-662/17, EU:C:2018:847, point 47 et jurisprudence citée).”

Pour appliquer par la suite les critères de sa jurisprudence constante fondée sur l'article 19 § 1 (2) TUE en matière des droits tirés du droit de l'Union européenne, ce qui résulte clairement du § 34 de cet arrêt :

“34. Or, il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, en l'absence de règles de l'Union en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de régler les modalités procédurales des recours en justice destinés à assurer la sauvegarde des droits des justiciables, en vertu du principe de l'autonomie procédurale, à condition, toutefois, qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires soumises au droit interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union (principe d'effectivité) [arrêt du 19 mars 2020, LH (Tompa), C-564/18, EU:C:2020:218, point 63 et jurisprudence citée].”

Cet arrêt de la CJUE ne concerne donc pas la sauvegarde des objectifs de l'Union européenne et l'obligation de protection effective sur pied de l'article 19 § 1 (1) TUE pour des juridictions nationales que les demandeurs et des auteurs lisent dans une série d'arrêts récents de la CJUE qu'ils ont précités (cf. supra).

Les demandeurs estiment dès lors que la motivation de l'arrêt n°168/2020 du 17 décembre 2020 ne peut être appliquée dans la présente affaire. Même en absence d'une demande en annulation, la primauté de l'article 19 § 1 (1) TUE exige que pour la protection effective des objectifs de l'Union européenne, que les juridictions nationales ont l'obligation de suspendre les normes nationales ou de ne pas appliquer des directives qui sont de nature à porter atteinte à un ou plusieurs objectifs de l'Union européenne dans l'attente de la réponse de la question préjudicielle qui concerne la légalité de cette norme par rapport aux objectifs de l'Union européenne nommés par les traités (lecture combinée des articles 2, 4(3) et 19 § 1 (1) TUE.

VIII. LA PROCEDURE DEVANT LA COUR DE JUSTICE EUROPEENNE

258. La Cour de Justice de l'Union européenne tranche, soit d'office, soit à la demande expresse de la juridiction de renvoi qui pose les questions préjudicielles, s'il est indiqué d'accélérer la procédure sur la question préjudicielle.

- *La nécessité pour résoudre le présent litige.*

259. 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 les 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 de droit primaire de l'Union européenne et les effets de la norme nationale qui transpose une norme du droit secondaire de l'Union européenne, et donc cette norme européenne, imposent de poser plusieurs questions préjudicielles.

Ces questions traitent :

- de la demande en suspension pour les besoins d'une protection effective d'autres objectifs que le bon fonctionnement de l'État de droit, conformément aux articles 2, 4(3), 6 et 19 TUE,
- de l'examen 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 des sociétés par rapport au TUE et au 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,
- de la convergence de ses réponses à ces questions préjudicielles préalables dans la question de la comptabilité des normes litigieuses avec les exigences d'une protection renforcée du 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. 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. Ils ont l'intérêt requis à ce que la CJUE examine la légalité de la Directive litigieuse. En même temps ces questions

concernent les effets par rapport au bon fonctionnement de l'État de droit, protégé par les articles 2, 4(3) et 19 TUE.

- *L'intérêt qui motive un traitement prioritaire.*

260. Aux termes d'un arrêt du 27 février 2018⁹⁸ la CJUE a décidé que lorsque des principes fondamentaux de l'État de droit sont atteints, tant la CJUE, les États membres que les juges nationaux doivent alors garantir la protection de ces principes fondamentaux (attendu 35) :

«35 **Le principe de protection juridictionnelle effective** des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, auquel se réfère l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, TUE, constitue, en effet, **un principe général du droit de l'Union qui découle des traditions constitutionnelles communes aux États membres**, qui a été consacré par les articles 6 et 13 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et qui est à présent affirmé à l'article 47 de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 2007, *Unibet*, C-432/05, EU:C:2007:163, point 37, et du 22 décembre 2010, *DEB*, C-279/09, EU:C:2010:811, points 29 à 33). »

L'obligation d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit concerne tous les éléments qui sont nécessaire pour son fonctionnement.

261. Le secret professionnel qui est propre à l'avocat est considéré comme essentiel pour le bon fonctionnement de l'État de droit pour l'application correcte des articles 6 et 8 CEDH et du droit de l'Union européenne⁹⁹. 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 et de notification à des tiers et à des autorités qu'impose la Directive litigieuse aux avocats ou à leurs clients sont inconciliables avec ce bon fonctionnement.

L'insécurité juridique ainsi causée pour le bon fonctionnement de l'État de droit doit être vidée dans les meilleurs délais. Il est dès lors indiqué de motiver l'accélération de la procédure, dans l'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit, qui est un objectif de l'Union européenne consacré par l'article 2 TUE¹⁰⁰ et une notion que dépasse dans la société contemporaine le seul fonctionnement des Cours et Tribunaux.

Le motif de lever l'incertitude juridique par rapport au bon fonctionnement de l'État de droit au plus vite est reconnu dans la jurisprudence de la CJUE comme une cause valable pour accélérer la procédure¹⁰¹.

⁹⁸ CJUE 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal da Contas*, EU:C:2018:117

⁹⁹ CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France* (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, *Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova . Portugal*, (n°. 69436/10 ; Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, *Unichem Laboratoris Ltd. c. Commission européenne*, EU:T:2018:915, p. 13 – 14.

¹⁰⁰ CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117

¹⁰¹ https://curia.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'État de droit sous l'article 2 TUE

262. Les autres effets des normes litigieuses provoquent des entraves sérieuses aux libertés fondamentales qui sont protégées par les Traités 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) peuvent aussi justifier que des entraves en vertu d'une directive fiscale soient examinées aussi vite que possible¹⁰².

Lorsque la Cour constitutionnelle saisit la CJUE, elle peut motiver à ces motifs le traitement prioritaire des questions posées.

A CES CAUSES, PLAISE A LA COUR CONSTITUTIONNELLE,

- dire la demande en annulation recevable, et
- **en ordre principal**, avant de poser des questions préjudicielles, de dire la demande en annulation fondée et

au motif de violation des (arguments développés sous les points 'A' et 'B') :

- articles 10, 11, 35, 39, 143 § 1^{er}, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution,
 - l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles en ce que cette article forme une expression du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire,
 - l'article 1 ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions en ce que cette article forme une expression du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire,
- 1) d'annuler les articles **3 et 5, séparément ou lu ensemble**, du Décret du 1^{er} octobre 2020 modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur 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 ce que ces articles prévoient certaines obligations de déclaration qui ne s'appliquent qu'aux contribuables concernés et aux intermédiaires avec un point de rattachement personnel à la Région wallonne,

¹⁰² Ordonnance du Président, 28 février 2017, affaire C-42/17, *M.A.S. c. le conseil des ministres italien*, EU:C:2017:168, §§ 6 et 8. *En l'espèce, la juridiction de renvoi fait valoir qu'une situation de profonde incertitude s'est créée autour de l'interprétation à donner au droit de l'Union, incertitude qui pèse sur des procédures pénales pendantes et qu'il est urgent de dissiper. Cette juridiction précise que l'importance capitale des questions de droit soulevées et la nécessité d'éliminer au plus tôt ces doutes sont en outre manifestes.(..) 8 Dans ces conditions, il y a lieu de relever qu'une réponse de la Cour intervenant dans de brefs délais est de nature à lever les graves incertitudes que la juridiction de renvoi éprouve à l'égard de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union dans un grand nombre de cas relevant du droit pénal (voir, par analogie, ordonnance du président de la Cour du 1er février 2016, Davis e.a., C-698/15, non publiée, EU:C:2016:70, point 11)."*

- 2) d'annuler le Décret du 1^{er} octobre 2020 modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières, **en son entièreté**,

par l'insertion des obligations de déclarations dans d'autres matières que l'impôt des sociétés sans une justification proportionnée,

- **En ordre subsidiaire**, pour autant que le décret litigieux n'est pas annulé en son entièreté, de saisir la Cour de Justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes assorties d'une motivation en vue d'une mise en état accélérée pour chacune de ces questions préjudicielles au motif de l'insécurité juridique qui s'est formé par rapport plusieurs objectifs de l'Union européenne, dont celle en matière du bon fonctionnement de l'État de droit par les entraves au secret professionnel qui est propre aux avocats ;

1^{re} question Par rapport à la nécessité de la Directive litigieuse par rapport à son but poursuivi (arguments sous 'C.1') :

« Est-ce que la Directive 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, prise en son entièreté, viole les articles 2, 4(3), 5 et 6 TEU, lu ensemble ou pas avec les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFEU en des articles 7, 8.1 et 47 de la Charte, en ce que cette directive,

- *Primo, instaure des obligations pour son but poursuivi qui sont déjà 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 et en se faisant viole l'objectif de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences,*
- *Secundo, instaure des dispositions qui ont pour effet de nuire au fonctionnement du marché unique alors qu'un effet stimulant est une exigence indispensable pour l'application de la disposition du traité sur base de laquelle cette directive a été adoptée par le Conseil et en se faisant viole les objectifs de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences, la protection de la sphère privée contre des ingérences arbitraires des autorités et du marché unique ?*

IIème question Par rapport à la proportionnalité de son effet par rapport au but poursuivi et l'instauration des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières (arguments développés sous les points 'C.2, C.3 et C.4') :

«1. Convient-il d'interpréter les **articles 4(3), 5(4) et 6 TUE**, lu ensembles avec les **articles 2 (5), 6 (g), 16 (1), 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) et 115 TFUE** et les **articles 7, 8, 20, 47 à 53 de la Charte**, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est minimal égal à celui de l'article 8 CEDH, en ce sens qu'ils s'opposent à 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, **en son entièreté**, ou des dispositions reprises **aux articles 1^{er} 1, b), 1^{er} 2) et son annexe IV**, qui obligent les États membres à transposer dans des normes nationales ou régionales :

- Des obligations de déclaration par rapport à des renseignements qui peut déjà être connue par ces autorités nationales sous les règles européennes existantes d'échange d'information ou peuvent être demandées pour contrer des abus ?
- Est-ce qu'une telle obligation peut alors concerner d'autres impôts nationaux que l'impôt des sociétés sans qu'il n'est démontré que la planification fiscale transfrontière cause des pertes sévères de revenus pour ces autres impôts ?
- 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 dans l'annexe IV de 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 interpeller suite à une absence de déclaration du dispositif transfrontière ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que les **articles 1er 1, b), 1er 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 doivent être interprété en ce sens que :

- La norme 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 norme 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, sans avoir démontré que dans cette autre matière des dispositifs transfrontières ont pour effet de réduire sensiblement les recettes ?
- La norme nationale ou régionale qui a transposé cette norme européenne est tenue de limiter l'obligation de déclaration à la présence d'un ou plusieurs indices combinés 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 norme nationale ou régionale 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 ? »

IIIème question 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 'D' 'E' et 'F') :

« 1. Les articles 20, 47 à 53 de la Charte, lus ensemble avec l'article 6 TUE, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est minimal égal à celui des articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH, sont-ils incompatibles avec les dispositions des articles 1^{er} 1, b) (21), 1^{er} 2) (1) (7) (12), chacun lu ensemble avec l'article 1^{er} 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, qui obligent individuellement ou pris ensemble, les États membres de transposer dans leur législation nationale ou régionale une obligation de déclaration pour leurs justiciables :

- *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 dépend 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) (21), 1^{er} 2) (1) (7) (12) et 1^{er} 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 norme 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 ?*

IVème question Par rapport aux obligations de notification ou de déclaration imposées à des avocats (arguments développés sous les points 'G') :

« 1. Est-ce que les articles 2, 4(3), 6 et 19 du Traité de l'Union européenne, combinés avec les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est minimal égal à celui des articles 6.3 et 8 CEDH, et l'article 16(1) du Traité de fonctionnement de l'Union européenne, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à 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 son entièreté, qui oblige les États membres de transposer des obligations envers des avocats qui sont inscrits à des barreaux établis dans cet État-membre et envers leurs clients et d'autres intermédiaires pour :

- *Soumettre des obligations de déclaration à des avocats lorsqu'ils agissent dans cette qualité ?*
- *Soumettre le secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique dans l'État membre concerné au même régime que le secret professionnel d'autres professions et de les obliger ainsi, tenu compte de l'exigence accrue d'absence d'ambiguïté dans des normes qui imposent des obligations à des avocats :*
 - *A exclure l'exonération à l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables ?*
 - *A notifier à des autres personnes que leur client l'identité de son client, l'objet des entretiens avec ce client et les avis et les prestations rendues ?*
 - *A se renseigner auprès d'autres personnes que leurs clients sur la nature, l'objet et l'étendue de leurs pourparlers, les avis ou prestations données à leurs clients ?*
 - *A introduire à cause d'autres personnes qui ont manqué à leurs obligations de déclaration, une déclaration qui méconnaît toute notion de secret professionnel ?*

- *A 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 ?*

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1^{er} 2) (5) (6) (9) 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 par rapport à des avocats et leurs clients dans les États 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 primaire violées imposent alors une application qui doit observer au minimum une ou plusieurs des modalités suivantes ?

- *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 sous le régime d'exonération instauré pour le secret professionnel d'autres professions.*
- *Le secret professionnel propre à des 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 ou l'intermédiaire qui déclare, doit être autorisé à déposer un schéma abstrait sans obligation quelconque d'identifier dans ce schéma l'identité de l'avocat ou le contenu des informations et documents échangés avec lui.*
- *Pour autant que de quelconques obligations peuvent 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 aux avocats selon la tradition juridique de l'État membre concerné.*
- *Après avoir constaté la nécessité de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une ou plusieurs questions préjudicielles, de suspendre les normes du décret litigieux qui transposent les dispositions de la Directive litigieux qui motivent ces questions préjudicielles ou de leur donner une interprétation afin que l'application provisoire dans l'attente de l'arrêt qui se prononcera sur la demande annulation, protège l'objectif poursuivi par le droit primaire de l'Union européenne qui s'oppose à la légalité de la Directive litigieuse.*

Ce en particulier concernant la suspension de l'application des amendes en cas de déclaration tardive, incomplète ou erronée lorsque la CJUE est saisie d'une question qui concerne la violation des droits de la défense.

Et concernant toutes les obligations des avocats lorsque la CJUE est saisie d'une question qui concerne le bon fonctionnement de l'État de droit et concernant les obligations des clients des avocats et les intermédiaires qui doivent se limiter à la déclaration d'un schéma abstrait qui ne reprend que les principaux éléments concernant le dispositif transfrontière qui découlent des pourparlers entre des avocats et leurs clients.

- Après l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne à intervenir,

D'annuler **en son entièreté** le Décret du 1^{er} octobre 2020 modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (points 'C.1' et C.2'),

pour violation des règles européennes en matière de répartition des compétences en vertu des **articles 2, 4(3), 5 et 6 TUE et les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63 65(3) et 115 TFUE**, lus ensemble avec les articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution,

subsidiairement, pour cette même motivation, annuler les **articles 3 et 5** du décret litigieux.

- **En ordre plus subsidiaire**, selon les réponses reçues sur les questions préjudicielles, annuler les **articles 2, 3, 5 et 8** du décret litigieux, ou de les interpréter en conformité avec les exigences 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**, les **article 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE**, les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 52 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 'C.3', 'C.4', 'D' à 'F' 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);
- **Dans tous les causes, pour autant que ces articles ne sont pas annulés**, 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 3 et 5** du décret litigieux, et dans mesure que ces articles sont dits conformes à ces objectifs, annuler ou interpréter dans la mesure du possible en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne, selon les réponses reçues sur les questions préjudicielles, en excluant les avocats et leurs clients de l'application du décret litigieux, ou en organisant pour eux dans la mesure du possible un régime conforme aux exigences des **articles 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 6, 7 8 et 10 de la CEDH**, les **articles 2, 4(3), 6 et 19 TUE** et l'**article 16(1) TFUE**, les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** en n'imposant pas

d'obligations à des avocats qui sont inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge ou à leurs clients en ce qui concerne leurs rapports avec ces avocats;

- **Dans l'ordre le plus subsidiaire**, pour autant que ces articles puissent encore justifier d'une quelconque façon des obligations de déclaration, de dire pour droit que ces normes ne sont pas violées à condition que ces obligations de déclaration soient soumises au régime suivant :
 - les intermédiaires tenus à une obligation de déclaration en Belgique et clients des avocats qui sont inscrits auprès un Ordre d'avocats belge sont autorisés à introduire, en ce qui concerne leurs obligations de déclaration en Belgique, un schéma abstrait, avec omission de l'identité de l'avocat et des documents ou renseignements échangés avec lui,
 - les avocats ne peuvent être soumis qu'à des obligations envers leurs clients et le contrôle de l'observation de cette obligation ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des avocats dont l'avocat est un membre.
- condamner le défendeur aux frais.

Bruxelles, le 10 mars 2021,

Respectueusement,



Pour les demandeurs,

Philippe Malherbe,
avocat

Frais :

Annexes à la requête :

1. Publication au Moniteur belge de la disposition litigieuse.
2. Publication au Journal Officiel de la directive litigieuse.
3. Preuves des qualités d'avocats des demandeurs sub 2 et 3.
4. 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.
5. Statuts de la demanderesse sub 1.
6. Liste des membres de la demanderesse sub 1.
7. Spieker LD (2019), 'Breathing Life into the Union's Common Values: On the Judicial Application of Article 2 TEU in the EU Value Crisis', German

- Law Journal, 2020, p. 1182 - 1213.
8. Peter Van Elsuwege et Femke Gremmelprez, 'Protecting the Rule of Law in the EU Legal Order: A Constitutional Role for the Court of Justice.', *European Constitutional Law review*, 16:8)32, 2020, Cambridge University Press.

Annexe au mémoire en réponse :

9. Mémoire en intervention pour le Conseil national des barreaux de France dans les affaires 7407F – 7410N.