

MEMOIRE COMPLÉMENTAIRE

POUR :

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

2° Monsieur **Paul VERHAEGHE**

3° Monsieur **Gerd D. GOYVAERTS**

Les demandeurs ;

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

CONTRE :

La **Communauté française**, représentée par son Gouvernement, dans la personne de son Ministre-Président M. Pierre Yves Jeholet, dont le cabinet est sis à 1000 Bruxelles, Place Surllet-de-Chokier, 15-17, BCE n° 0220.916.609.

Défendeur ;

Ayant pour conseil, Mes. Pierre Legros et Jérôme Sohier, avocats, Chaussée de la Hulpe, 181/24, à 1170 Bruxelles, au cabinet desquels il est fait élection de domicile.

EN PRESENCE DE :

1) L'**OBFG**, dans l'affaire 7581, conseil : Me. Sabrina Scarnà.

2) L'**ITAA**, dans l'affaire 7585, conseil : Me. Frank Judo.

Vu le Mémoire en réponse du 23 juin 2021 pour les demandeurs.
Vu l'Ordonnance du 2 juin 2021 qui joint les trois affaires.

Considérant que cette jonction n'offre pas d'autres moyens d'annulation que ceux invoqués par les demandeurs dans leur requête en annulation et étayés par leur Mémoire en réponse.

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

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

Considérant que les demandeurs limitent leur Mémoire complémentaire aux conséquences pour le recours en annulation qu'ils ont introduit.

Table du contenu

I.	L'ORDONNANCE DU 17 MAI 2023	2
II.	MOTIVATION COMPLEMENTAIRE	9
	<i>VI.I L'Arrêt du 8 décembre 2022 dans la cause C-694/20</i>	<i>9</i>
	a) En son contexte européen.....	9
	1) Interprétation par les demandeurs :.....	9
	2) Interprétation par le Conseil européen :	14
	3) Interprétations par la Cour et par le Conseil d'état français : conflit.	18
	b) En son contexte belge.....	29
	1) Les obligations imposées à des avocats.	30
	2) Les obligations imposées à d'autres intermédiaires, qui ne sont pas les clients d'avocats. 36	
	3) Les obligations imposées aux clients d'avocats.....	37
	<i>VII.E La Décision n° 61/2023 du 24 mai 2023 de la Chambre contentieuse de l'Autorité de Protection des Données - exigence d'une protection juridique effective - Protection par l'article 8 de la Charte</i>	<i>41</i>
III.	LE MAINTIEN DES EFFETS	44
IV.	ADAPTATION DU DISPOSITIF	45

I. L'ORDONNANCE DU 17 MAI 2023

1. L'Ordonnance du 17 mai 2023 invite les parties à faire part de leur point de vue sur les conséquences, pour les recours en annulation, de l'arrêt de la CJUE du 8 décembre 2022 dans l'affaire C 694/20.

La transposition de la Communauté française de la Directive litigieuse impose aux avocats-intermédiaires, aux autres intermédiaires et aux contribuables concernés

diverses obligations qui vont, à certains égards, au-delà des dispositions de la Directive litigieuse.

L'arrêt du 8 décembre 2022 a évalué les droits fondamentaux protégés par les articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte et justifie à partir de ces droits fondamentaux une protection spécifique du secret professionnel de l'avocat en vertu de la confiance légitime que leurs clients devraient avoir dans le fait que leur avocat ne peut pas divulguer à des tiers sans leur consentement l'existence et le contenu de leurs communications. Selon une lecture particulière de l'arrêt du 8 décembre 2022 à laquelle les demandeurs ne souscrivent pas, celui-ci a été interprété par un arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français, comme subordonnant pour l'application de la Directive litigieuse par principe la déontologie de l'avocat à la décision de son client. Le Mémoire complémentaire indique pourquoi cette lecture ne devrait pas être retenue (section VI.H, a) dans le contexte européen).

Le Mémoire complémentaire constate un conflit entre cette interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 donnée par le Conseil d'État français et l'interprétation et l'application données de la part de la Cour à ce même arrêt. Selon les demandeurs, cela pourrait obliger la Cour à poser une question préjudicielle sur la manière dont l'arrêt du 8 décembre 2022 et la Directive litigieuse devraient être compris et appliqués.

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

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

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

3. Les demandeurs maintiennent les première à troisième questions préjudicielles qui portent sur la compatibilité de la Directive litigieuse avec le droit primaire de l'Union européenne. Le recours en annulation vise, par une application combinée des articles 10, 11, 170 § 1 et 172 de la Constitution et des normes européennes, à annuler les dispositions du Décret litigieux. Les arguments invoqués requièrent une demande préjudicielle préalable concernant la validité de la Directive litigieuse en son entièreté comme il a été exposé au Mémoire en réponse des demandeurs (moyens C).

L'Union européenne n'a pas la compétence d'imposer en matière de fiscalité directe des mesures ayant des effets d'harmonisation qui ne se justifient pas dans une perspective

de promouvoir le Marché Intérieur. A la page 53 e.s. de la requête en annulation (section IV.C.1), il est motivé sans référence à des articles de la Constitution, qu'en exécution des articles 2, 5 (3) TUE et 115 TFUE, la Directive litigieuse dépasse les compétences que l'Union européenne a en la matière.

Il s'agit de l'exigence de subsidiarité pour le droit secondaire de l'Union. Aux termes de son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 la Cour a dit être sans compétence pour connaître d'une motivation similaire qui ne se référerait pas non plus à la violation des articles de la Constitution. Il a été précisé en outre que les demandeurs ne pouvaient pas étendre par après les moyens invoqués aux termes de leur Mémoire en réponse vers ces normes. Les demandeurs observent à cet égard que pour eux, puisque les règles de compétence européennes concernaient le droit primaire de l'Union européenne, cet argument pouvait être invoqué sur base du Traité de fonctionnement de l'Union européenne sans référence à une discrimination selon des normes nationales belges. Ce par analogie avec les compétences de la Cour, qui distinguent entre des moyens tirés de la violation des règles de compétence et des moyens qui combinent une discrimination et un droit conféré par la Constitution belge.

Dans leurs recours en annulation contre les transpositions flamande et bruxelloise, introduite en langue néerlandaise, il a été fait référence aux articles 10, 11, 170 § 1 et 172 de la Constitution pour soumettre cette question de violation des compétences européennes à la Cour. Si la norme européenne ne peut recevoir application au motif de sa violation d'une règle de compétence européenne, le Décret litigieux instaure alors à lui seul un régime qui soumet des justiciables à une série d'obligations sans justification proportionnée par rapport aux justiciables qui ne font pas l'objet de ces obligations.

Cela étant, les concluants se réfèrent à la sagesse de la Cour quant à la recevabilité de leur moyen C.1, tiré de la violation du principe de la subsidiarité, sans avoir invoqué aux termes de leur requête en annulation la violation des articles 10, 11, 170 § 1 et 172 de la Constitution.

4. A la page 61 de la requête en annulation, il est soutenu en application de ces articles de la Constitution, combinés avec les articles 5, paragraphe 4, TUE, 16(1), 26 (2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 du TFUE, qu'en matière d'impôt sur le revenu des sociétés seul, il peut éventuellement y avoir une justification proportionnée pour des obligations de déclaration. La Cour a saisi la CJUE de cette question par la première question préjudicielle posée dans son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022. Pour des motifs procéduraux, la demande plus large concernant la violation des compétences n'a pas été retenue.

5. Aux pages 63 et 65 de la requête en annulation (§§ 42 et 47), il est soutenu en application de ces articles de la Constitution, combinés avec les articles 6 TUE, 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE, qu'en l'absence d'un lien de causalité entre les éléments imposant des obligations de déclaration et la présence d'un élément non-authentique, la Directive litigieuse fait obstacle au but du Marché Intérieur (les libertés fondamentales) et constitue donc une violation directe des Traités. Elle ne peut donc justifier les atteintes portées aux droits fondamentaux protégés par les articles 10, 11, 22 et 29 de la Constitution, auxquels s'ajoutent les articles 6 TUE, 8(1), 20, 52 de la Charte et l'article 8 de la CEDH en raison d'une violation indirecte par une manque d'efficacité pour promouvoir le but des libertés fondamentales dans le Marché Intérieur. Par sa cinquième question préjudicielle dans l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022, la Cour a saisi la CJUE en partie avec cette problématique. Ce sur base des arguments invoqués

pour l'OBF. Aux mêmes motifs procéduraux d'absence de référence et/ou motivation concernant l'application des articles 10, 11, 170 § 1 et 172 de la Constitution, ces arguments n'ont pas été retenus.

Les demandeurs invitent la Cour à poser une question plus large concernant cette cinquième question préjudicielle, ce concernant la protection offerte par l'article 8 de la Charte à des données privées contre un échange automatisée (voir par exemple les exigences accrues de nécessité et d'effectivité posées par l'article 27 de la Directive-DAC pour des tels effets¹).

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

Ce faisant, l'arrêt du 8 décembre 2022 indique toutefois de ne pas examiner l'efficacité de l'obligation de notification par des avocats à des tiers, car cette obligation devrait déjà être annulée pour l'absence de stricte nécessité de l'introduire (§ 46 de l'arrêt du 8 décembre 2022). Un test d'efficacité en application de l'article 52 de la Charte est sollicité par les sections IV.C.3 et 4 du recours en annulation (pp. 61 - 65) et est étayé par les sections VI.C.3 et 4 du recours en annulation (pp. 107 - 1116) et du Mémoire en réponse dans les sections IV.C.3 et 4, VI.C.3 à 5 correspondantes.

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

Si la CJUE décide que l'entière de la Directive litigieuse est invalide en raison de ces moyens (C), celle-ci ne peut plus servir à justifier le Décret litigieux. Puisque le Décret litigieux se réfère à la Directive litigieuse comme raison de son adoption, il n'y a en même temps plus de justification pour la différence de traitement instaurée par les obligations de déclaration et d'autres obligations pour des dispositifs transfrontières entre eux et pour les obligations de déclaration et d'autres obligations entre des dispositifs nationaux et des dispositifs transfrontières (articles 10 et 11 de la Constitution). Dans ce cas, il ne semble plus y avoir non plus de justification proportionnée pour les effets du Décret litigieux par rapport à l'objectif poursuivi par cette norme fiscale et des exemptions aux obligations qu'elle introduit (articles 170 § 1 et 172 de la Constitution).

7. Ensuite, le recours en annulation vise à obtenir la nullité du Décret litigieux (et par ailleurs devant la CJUE, la non-application de la Directive litigieuse ex-art. 277 TFEU) (sections IV.D à E) en raison d'une violation directe de diverses dispositions de la Charte des droits fondamentaux par la non-conformité de la Directive litigieuse aux exigences de l'article 52 de la Charte. Ce faisant, le recours en annulation se réfère dans chaque cas aux liens avec les articles 10, 11, 170 § 2 et 172 de la Constitution et les articles de la Constitution qui accordent une protection similaire à ces droits fondamentaux (voir p. 69, § 52) pour demander la nullité des dispositions du Décret litigieux.

¹ CJUE, 27 septembre 2017, affaire C-73/16, *Pušár*, EU:C:2017:725, §§ 96 et 116

Ces arguments juridiques ne contiennent aucune référence à l'article 8 de la CEDH - article 7 de la Charte. L'arrêt du 8 décembre 2022 n'a pas de conséquences sur cette partie du recours en annulation contre le Décret litigieux concernant des droits fondamentaux. Par la deuxième et la troisième questions préjudicielles posées dans l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022, la Cour a soumis une partie de ces arguments des demandeurs à la CJUE.

Si la CJUE décide que ces dispositions de la Directive litigieuse sont invalides en raison de ces moyens (D à E), celles-ci ne peuvent plus servir à justifier le Décret litigieux. Puisque le Décret litigieux se réfère à la Directive litigieuse comme raison de son adoption, il n'y a en même temps plus de justification pour la différence de traitement instaurée par les obligations de déclaration et d'autres obligations pour des dispositifs transfrontières entre eux et pour les obligations de déclaration et d'autres obligations entre des dispositifs nationaux et des dispositifs transfrontières (articles 10 et 11 de la Constitution). Dans ce cas, il ne semble plus y avoir non plus de justification proportionnée pour les effets du Décret litigieux par rapport à l'objectif poursuivi par cette norme fiscale et des exemptions de obligations qu'elle introduit (articles 170 § 1 et 172 de la Constitution).

8. L'arrêt du 8 décembre 2022 a un impact sur les arguments des demandeurs visant l'annulation de dispositions spécifiques du Décret litigieux (articles 3 et 5) en ce qu'elles s'appliquent au secret professionnel des avocats et aux droits fondamentaux de leurs clients.

Si la Cour de Justice de l'Union européenne décide que ces dispositions de la Directive litigieuse sont invalides en raison de ces moyens (G), celles-ci ne peuvent plus servir à justifier le Décret litigieux. Puisque le Décret litigieux se réfère à la Directive litigieuse comme raison de son adoption, il n'y a en même temps plus de justification pour la différence de traitement instaurée par les obligations de déclaration et d'autres obligations pour des dispositifs transfrontières entre eux et pour les obligations de déclaration et d'autres obligations entre des dispositifs nationaux et des dispositifs transfrontières (articles 10 et 11 de la Constitution). Dans ce cas, il ne semble plus y avoir non plus de justification proportionnée pour les effets du Décret litigieux par rapport à l'objectif poursuivi par cette norme fiscale et des exemptions de obligations qu'elle introduit (articles 170 § 1 et 172 de la Constitution)

L'arrêt du 8 décembre 2022 permet de ne plus justifier, au regard du droit de l'Union, diverses obligations introduites par le Décret litigieux.

L'arrêt du 8 décembre 2022 accorde la protection de l'article 7 de la Charte et conclut à sa violation car l'obligation de déclaration des avocats à une personne autre que leur client constitue une ingérence non nécessaire à la réalisation du but poursuivi par la Directive litigieuse. L'arrêt confirme ainsi le principe de protection contre des obligations de déclaration qui est également accordé par l'article 8.1 CEDH à la confidentialité des communications entre les avocats et leurs clients.

Le Mémoire complémentaire attire l'attention sur l'article 8.2 de la CEDH qui exige une protection spécifique de cette confidentialité, y compris par (1) une formulation claire dans le texte législatif qui (2) introduit une ingérence et (3) pour le régime qui organise une protection spécifique (4) de manière efficace.

9. Cette exigence de formulation claire n'est pas satisfaite en ce qui concerne les obligations de déclaration et les autres obligations relatives aux communications entre les avocats et leurs clients que la Directive litigieuse instaure parce que :

- (1) l'obligation de déclaration (article 8 bis ter (1) et (2)) et les autres obligations (article 8 bis ter (4) (5), (6), (9) et (14) (a), (c) et (h)) sont appliqués sur des avocats sans être expressément reprises comme telles dans la Directive litigieuse ; les mesures de protection efficaces de la confidentialité des communications entre les avocats et leurs clients ne sont non plus expressément organisés,
- (2) les données déclarées sont insérées dans un système d'échange automatique de données entre États membres (article 8 bis ter (13)), dont ni la Directive litigieuse, ni les règlements européens sur la protection des données ne prévoient expressément la suppression ultérieure, pour des raisons de confidentialité ou de violation des règles déontologiques s'opposant à la déclaration de telles données par les personnes qui y sont soumises,

Une violation de la protection spécifique accordée par l'article 8.2 de la CEDH est donc reprochée. La violation des articles 7, 8 et 52 de la Charte a été invoquée dans le recours en annulation des demandeurs. Ces articles ne peuvent pas conférer une protection moindre que l'article 8 de la CEDH. L'arrêt du 8 décembre 2022 crée la nécessité, en reconnaissant le principe de protection, de soumettre à ce test combiné concernant une protection effective, toutes les obligations introduites par la Directive litigieuse en ce qui concerne les avocats et les communications avec leurs clients.

- (3) dans les traditions juridiques nationales où la protection de cette confidentialité relève de l'ordre public et implique donc également des obligations à l'égard des clients et des tiers, la Directive litigieuse instaure un régime qui a) ne satisfait pas à l'exigence de la clarté de ses libellés et b) n'assure pas une protection effective de cette confidentialité, de sorte qu'il c) appartient aux transpositions nationales de l'organiser avant que les obligations imposées par la Directive litigieuse et sa transposition puissent recevoir une application, ce conformément aux articles 52 et 53 de la Charte.

En conséquence, la motivation pour la quatrième question préjudicielle proposée et cette question elle-même changent.

10. Le Mémoire complémentaire comprend une nouvelle section VI.H, qui forme une suite à la discussion dans la section VI.G (p. 80 et suivantes) du Mémoire en réponse. Quelques observations seront encore formulées par la suite concernant le maintien des effets.

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

11. Le principal effet pratique pour les transpositions nationales de l'arrêt du 8 décembre 2022 dans la lecture préconisée par les demandeurs est que dans la déclaration à l'administration fiscale par le client d'un avocat, qui est soit un autre intermédiaire, soit un contribuable concerné, ni l'existence ni le contenu d'une consultation avec un avocat ne

doivent et ne peuvent être déclarés.

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

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

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

L'information ainsi communiquée en violation de la tradition en droit belge aux administrations fiscales belges, ne peut donc pas non plus être prise en compte par ces dernières et devrait être radiée d'office de la base de données avant que celle-ci ne soit automatiquement échangée avec les autres États membres. Il devrait être possible d'organiser cet écartement de manière pratique car l'échange automatisé s'opère dans le premier mois qui suit chaque trimestre (cf. article 8 bis ter (18)).

12. L'arrêt du 8 décembre 2022 consacre le principe de protection d'un conseil d'avocat qui est rendu en dehors d'un contexte contentieux, ce aussi concernant un dispositif transfrontière qui est potentiellement fiscalement agressif ; toutefois cela donne naissance en même temps à une exigence de veiller à l'effectivité de cette protection.

Dans son arrêt du 15 septembre 2022², votre Cour a pu se référer à l'arrêt du 6 juin 2019 de la CJUE³. Dans cet arrêt, la CJUE a jugé que les conseils fournis par des avocats aux autorités publiques ne pouvaient pas faire l'objet d'un appel obligatoirement public d'offre parce que les conditions de l'intervention demandée seraient autrement connues du public (§37). Les demandeurs ne voient donc pas pourquoi une application différente pourrait être donnée au secret professionnel à l'égard des clients privés et sa divulgation.

Après tout, une telle divulgation ne peut jamais être strictement nécessaire pour atteindre le but de la norme, car les clients qui ne souhaitent PAS divulguer l'existence et le contenu de la communication ont le droit de faire une déclaration abstraite. En ce qui concerne les transpositions belges, la déclaration abstraite concernant l'existence et le contenu des communications entre un avocat et son client devrait être la règle pour toute déclaration à une autorité et la diffusion ultérieure de cette déclaration entre des autorités.

Le Mémoire complémentaire aborde cette problématique, relève un conflit entre l'interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 par la jurisprudence de la Cour et du Conseil d'état français, ce qui peut obliger la Cour à poser une question préjudicielle sur l'interprétation et l'application à réserver à l'arrêt du 8 décembre 2022 et le Décret litigieux.

² C.C., 15 septembre 2022, n° 103/2022, considération B.25.3

³ CJUE, 6 juin 2019, C-264/18, P.M., points 35 et 37

II. MOTIVATION COMPLEMENTAIRE

VI.1 L'ARRET DU 8 DECEMBRE 2022 DANS LA CAUSE C-694/20.

a) *En son contexte européen.*

1) Interprétation par les demandeurs :

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

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

L'arrêt du 8 décembre 2022 dans l'affaire C-694/20 doit donc être lu avec une précaution particulière quant à la validité de la Directive litigieuse et des obligations spécifiques imposées aux avocats-intermédiaires et à leurs clients.

Ceci d'autant plus dans l'attente des réponses aux questions préjudicielles posées dans l'affaire C-623/22. Les questions dans l'affaire C-623/22 ont été posées par la Cour⁴ et concernent la validité de la Directive litigieuse sur des points autres que le secret professionnel de l'avocat, mais s'y rapportent indirectement car l'obligation de déclaration des contribuables concernés et des intermédiaires (en ce donc compris les avocats-intermédiaires) est soumise à un examen de l'article 7 de la Charte et du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, concernant les effets de ces obligations de déclaration sur l'exercice des libertés fondamentales.

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

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

- ⇒ A la lumière des considérations plus loin dans l'arrêt (§39), le fait de la consultation et son contenu sont visés. Il s'agit d'une appréciation de principe - Le terme de condamnation est-il plus approprié ? - des obligations de déclaration imposées aux clients des avocats. En l'absence d'une obligation explicite dans les libellés de la Directive litigieuse, cette considération interprète la Directive litigieuse de cette manière.
- ⇒ Les transpositions nationales qui imposent des obligations de déclaration ne peuvent pas s'appuyer sur la Directive litigieuse pour les appliquer également aux

⁴ C.C., 15 septembre 2022, n° 103/2022

clients des avocats.

⇒ Il y a un effet logique vers les obligations de déclaration propres des avocats⁵.

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

⇒ Le choix des mots "en principe" doit être compris comme une réserve sur la validité de l'obligation de déclaration (voir § 19), puisque la question posée ne concernait que l'obligation de notification à des personnes qui ne sont pas des clients de l'avocat.

⇒ Cette considération fait abstraction des règles nationales régissant le périmètre de la profession d'avocat à l'intérieur duquel on agit en tant qu'avocat.

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

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

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

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

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

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

⇒ Les demandeurs comprennent le terme "protection spécifique" par comparaison

⁵ Ces obligations n'ont pas de sens car les avocats ne peuvent rien faire sans l'accord de leur client (cf. § 40 de l'arrêt du 8 décembre 2022).

avec les autres professions que celle de l'avocat⁶. La Cour a peaufiné ce point dans l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 par la quatrième question préjudicielle.

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

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

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

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

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

⁶ Les demandeurs se réfèrent au discours de M. K. Lenaerts, Président de la CJUE, prononcé le 20 janvier 2023 à l'occasion de la rentrée solennelle de l'Ordre français des avocats de Bruxelles, dans lequel il a indiqué que, tant en ce qui concerne des réfugiés (des refoulements) que le mandat européen d'extradition, la CJUE a estimé que l'on ne pouvait raisonnablement attendre des justiciables qu'ils soient en mesure de contester ces mesures sans l'assistance d'un avocat (CJUE (grande chambre), 22 février 2022, aff. C-562/21 et C-563/21, X et Y, EU : C:2022:100 et CJUE (Grande Chambre), 8 novembre 2022, affaires C-704/20 et C-39/21, Secretary of State for Justice and Security c. C et D ; X c. Secretary of State for Justice and Security, EU:C:2022:858). Le rôle de l'avocat – formant une partie du fonctionnement de l'État de droit avec l'exigence correspondante d'indépendance qui en découle qui est similaire à celle dont les juges ont besoin pour exercer leur rôle dans ce cadre - est considéré à cet égard de fournir un dossier factuel sur la base duquel le juge national peut ensuite motiver les violations du droit de l'Union applicables - éventuellement soulevées d'office -, sans que le juge national doive être considéré comme ayant un devoir actif de recueillir lui-même ces faits aux fins de l'application du droit de l'Union. Cette mission spécifique de l'avocat dans le fonctionnement de l'État de droit justifie une protection spécifique, ce aussi avant même la naissance d'un litige, comme a pu le retenir l'arrêt du 8 décembre 2022 qui complète, en matière de protection de leur secret professionnel, le précédent arrêt de principe du 26 juin 2007 sur l'importance du secret professionnel des avocats et les garanties qu'il offre pour l'exercice indépendant de leur profession (CJUE (grande chambre), 26 juin 2007, affaire C-305/05, OBFGB/Belgique, EU:C:2007:383). La version transcrite de ce discours n'était pas encore disponible / n'avait pas encore été portée à la connaissance des demandeurs à la date du dépôt de leur Mémoire complémentaire.

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

§ 56 : Le but de la Directive litigieuse n'est pas de contrôler si les avocats-intermédiaires agissent dans le périmètre de leur profession mais d'assurer que les informations soient transmises aux autorités compétentes.

⇒ L'effet dissuasif recherché sur la prestation de services par les avocats par le biais de l'obligation de notification que la Région flamande avait invoqué dans l'affaire C-694/20 est incompatible avec ce but.

⇒ Il convient également de s'interroger sur le but et sa légitimité : il n'est certainement pas légitime de chercher à dissuader les avocats de donner des conseils en matière de fiscalité internationale où de nombreuses lacunes ont pour conséquence des doubles impositions qui sont causes d'injustices et d'inefficiences économiques⁷.

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

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

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

Dans l'arrêt du 15 septembre 2022⁸, votre Cour a jugé que les conseils juridiques fournis par des avocats ont intrinsèquement pour but d'éviter un différend susceptible de déboucher sur un litige. En présence de sanctions dissuasives en cas de manquement d'un client à une obligation de déclaration, le conseil donné sur un dispositif déclarable est toujours intrinsèquement et inextricablement lié à un conflit.

16. L'arrêt du 8 décembre 2022 considère le secret professionnel comme une donnée

⁷ Ph. MALHERBE, *Introduction à la fiscalité internationale*, 2^e éd., 2020, n^{os} 12 et 26.

⁸ C.C., 15 septembre 2022, n^o103/2022, attendu B.51

qui circonscrit l'application de la protection accordée par les articles 8 CEDH - 7 de la Charte.

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

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

17. La protection renforcée accordée par la Cour EDH dans un arrêt du 9 avril 2019⁹ est motivée par le rôle des avocats d'assister les justiciables en leur fournissant un conseil indépendant (article 6 CEDH - article 47 de la Charte). Dans l'arrêt du 8 décembre 2022, toutes les communications entre avocats et clients sont examinées au regard de la seule protection de l'article 8 CEDH. Les concluants voient mal pourquoi les articles 7 et 47 de la Charte reçoivent ainsi un traitement distinct. Pour eux, il s'agit pour ces deux articles, ensemble avec l'article 8 de la Charte qui protège les données (autre volet de l'article 8 CEDH), d'un seul et même ensemble de droits fondamentaux qui sont violés par l'obligation de déclarer.

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

18. Le Pr. D. GARABEDIAN, avocat à la Cour de cassation belge, considère¹⁰ l'arrêt de la CJUE du 26 juin 2007 comme un précédent¹¹ dans la discussion sur la présence ou l'absence d'une raison impérieuse pouvant affecter, voire abolir, le secret professionnel propre aux avocats. Le considérant 32 de cet arrêt affirme qu'il est impossible pour l'avocat de remplir sa fonction fondamentale dans un État de droit, garantie par l'article 6 de la CEDH, s'il est obligé de divulguer des informations obtenues lors d'un entretien avec un client au sujet de ce litige.

La CJUE a bien précisé dans cet arrêt (points 35 et 36) qu'il peut être proportionné de soumettre les avocats à l'obligation de divulgation prévue à l'article 2, point a), paragraphe 5, de la directive 91/308 relative au blanchiment de capitaux, dans la mesure où ils assistent leurs clients dans la préparation ou l'exécution des actes énumérés à l'article 2, point a), paragraphe 5, de cette directive et à condition que cette obligation n'implique en aucune manière une obligation de divulguer des *conseils*, y compris des conseils donnés en dehors du contexte d'un litige.

Le secret est ainsi doté d'une protection effective par une jurisprudence claire, donnant

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

¹⁰ D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Contribution au séminaire ERA du 16 mai 2019.

¹¹ CJUE (Grande Chambre), 26 juin 2007, C-305/05, *OBFG c. Belgique*, EU:C:2007:383

son plein effet à la CEDH.

19. Pointer le client sur l'existence d'une obligation de déclaration qui l'expose à des sanctions dissuasives s'inscrit dans un contexte intrinsèquement conflictuel lorsque le client ne déclarera pas ou mal. Si un litige survient ultérieurement concernant la déclaration de ce dispositif ou du dispositif lui-même avec l'administration fiscale ou des tiers, l'avocat ne pourra plus intervenir et les droits de la défense du client seront ainsi violés¹².

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

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

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

2) Interprétation par le Conseil européen :

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

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

- La *faculté* pour les États membres d'octroyer une exonération à l'obligation de déclaration aux intermédiaires, est limitée aux avocats-intermédiaires.
- Pour autant que ces déclarations (traduction libre) : «..constitueraient une

¹² J. TAQUET, P. VERHAEGHE, *DAC6 Directive and Attorney's Professional Secrecy : Analysis of the Opinion of AG RANTOS in Case C-694/20 : A critical analysis under European, French and Belgian Law – Part I : The incompatibility with European, French and Belgian Law of precluding the protection under Article 47 of the Charter for legal counsel given by attorneys - Part II : The legal professional privilege in the common constitutional tradition and the requirements under article 52 of the Charter for restricting fundamental rights*, 3 et 4 novembre 2022, Kluwer International Tax Blog, reproduit en langue française, *JDF*, 2023, p. 158 e.s.

infraction au secret professionnel de l'avocat selon le droit national de cet État membre ». Le considérant 42 a) précise que l'on vise par ce texte qui est en principe adopté (traduction libre) : « ..*au motif du secret professionnel dont il est tenu.* ». Ce qui renvoie à une obligation déontologique qui s'oppose à une telle déclaration par la personne qui y est soumise.

- Par conséquent, il n'y a plus de motif pour maintenir la disposition qui impose à l'avocat de notifier aux autres intermédiaires le fait qu'il a invoqué l'exonération.
- Cette obligation de notification ne s'applique qu'envers le client.
- Dans ce qu'il faut déclarer, il est stipulé en toutes lettres qu'il n'y a plus lieu de mentionner l'identité de l'avocat-intermédiaire.
- La faculté d'une déclaration abstraite est supprimée et la précision suivante est insérée dans l'obligation de déclaration (traduction libre) : « .. *et d'une quelconque autre information qui puisse aider l'autorité compétente dans l'appréciation du risque fiscal potentiel.* ».

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

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

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

- (A) Ce texte fait croire que les États membres auraient un CHOIX de ne pas exonérer les avocats-intermédiaires et de les soumettre ainsi (1) à une obligation de déclaration (voir *infra* lors des commentaires concernant l'arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français), qui (2) n'ouvre pas automatiquement le droit à l'exonération pour un avocat-intermédiaire. L'article 8(2) CEDH oblige à octroyer un droit inconditionnel à l'exonération en toutes lettres à supposer que cet article ne fasse pas en soi obstacle à l'obligation de déclaration elle-même ou à d'autres obligations (voir *infra*). En ce que le droit à l'exonération ne concernera plus que la profession des avocats, il devrait être obligatoire et non plus facultatif (selon la profession).
- (B) La terminologie utilisée 'secret professionnel' est trop étroite et devrait être formulée de manière explicite comme 'la déontologie qui s'oppose à une déclaration' (*idem*).
- (C) L'arrêt du 8 décembre 2022 dit clairement que sont protégés tant l'existence de la communication avec un avocat, que *son contenu*; la modification qui a été approuvée en principe par le Conseil européen n'offre pas une meilleure protection concernant ce contenu. Bien au contraire, il ne semble pas promouvoir la possibilité de ne pas devoir déclarer le contenu des entretiens avec un avocat en supprimant le terme 'de manière abstraite' au membre 14 et de le

substituer par 'toute autre information'. Ceci constitue une violation de l'article 8 CEDH, 7, 8, 20 et 52 de la Charte en ce que (1) un régime est instauré sans texte claire, qui (2) n'est pas de nature à pouvoir organiser une protection effective de la confidentialité et (3) se limite sans justification proportionnée à protéger le fait de l'existence d'une communication entre un avocat et son client sans protéger son contenu.

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

Cette législation future et sa motivation par le Conseil européen peuvent néanmoins constituer des éléments pertinents pour le délibéré concernant la demande d'annulation des dispositions du Décret litigieux qui vont également à l'encontre de cette législation de réparation.

23. Le considérant (44) du projet de directive DAC 8 indique que la directive DAC est conforme à l'article 8 de la Charte, rappelant le Règlement (UE) 2016/679 et la Directive (UE) 2018/1724 applicables au traitement des données à caractère personnel dans la directive DAC.

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

Dans l'arrêt du 17 décembre 2020, la CourEDH a jugé (pièce 14 - § 57 - traduction libre) :

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

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

24. S'agissant de la première norme citée par le considérant (44) pour justifier la

conformité avec l'article 8 de la Charte, l'article 90, paragraphe 1, du Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil, du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (J.O., L 119 du 4 mai 2016, p. 1), rappelle uniquement l'obligation suivante incombant aux États membres, qui peut avoir un lien avec des avocats ou des autres professions qui ont un secret professionnel selon le droit national :

« Article 90

Obligations de secret

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

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

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

La réponse semble négative pour les demandeurs (voir infra). Du moins il reste l'observation qu'il n'y a pas de disposition expresse pour une procédure "rapide" en ce qui concerne les données couvertes par le secret professionnel de l'avocat.

25. Quant à la seconde norme à laquelle le considérant (44) fait référence ; la Commission européenne gère la plateforme d'échange automatisée des données déclarées en application du Règlement (UE) 2018/1725 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2018 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union et à la libre circulation de ces données, et abrogeant le règlement (CE) n° 45/2001 et la décision n° 1247/2002/CE (J.O., L 295/39 du 21 novembre 2018). Ce Règlement n'organise la protection qu'autour des données autres que celles devant être cédées aux fins de la Directive litigieuse (art. 10, paragraphe 1) et les règles déontologiques des professions ne sont invoquées que pour restreindre l'accès aux données (art. 25, paragraphe 1, sous f)).

En outre, seules les personnes physiques (article 1er) peuvent demander la rectification de données inexactes (article 18). Ce n'est pas du tout le contexte de la directive attaquée, qui couvre également les personnes morales et où les données ne seront pas inexactes mais confidentielles.

Le droit d'effacer des données confidentielles mais exactes est donc sujet à débat. Il est possible qu'il y ait une marge d'interprétation si les données confidentielles qui ont été déclarées ne sont plus "toujours nécessaires" aux fins pour lesquelles elles ont été déclarées ou si l'effacement est requis par une obligation du droit national (article 19, paragraphe 1, points a) ou e)¹³ du RGPD), de sorte qu'elles ne peuvent pas être utilisées par les administrations fiscales des États membres. Mais ces dispositions sur le droit à l'effacement ne s'appliquent pas "pour l'exécution d'une obligation légale de traitement prévue par le droit de l'Union ou le droit des États membres qui incombe au responsable du traitement" (article 19, paragraphe 3, du RGPD).

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

26. Les mesures réclamées par les demandeurs à l'égard des administrations fiscales belges sont donc strictement nécessaires sous le but poursuivi par l'article 8, paragraphes 1 et 2, de la CEDH et, s'agissant d'une norme de transposition du droit de l'Union, par les articles 7, 8, 47 et 52 de la Charte.

Le fait de savoir si une telle obligation est imposée par la Directive litigieuse et exclut ainsi une protection effective car aucun régime concernant les avocats n'est organisé de manière explicite, concerne une question qui relève de la compétence de la CJUE à la lumière de la protection qui est offerte par l'article 8 de la Charte contre, entre autres, l'échange automatisée des données (voir aussi l'article 27 de la Directive DAC).

3) Interprétations par la Cour et par le Conseil d'état français : conflit.

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

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

¹³ a) les données à caractère personnel ne sont plus nécessaires au regard des finalités pour lesquelles elles ont été collectées ou traitées d'une autre manière (..) e) les données à caractère personnel doivent être effacées pour respecter une obligation légale à laquelle le responsable du traitement est soumis;

« B.7.1. L'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel, dont la violation est sanctionnée notamment par l'article 458 du Code pénal, est un élément fondamental des droits de la défense ».

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

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

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

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

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

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

B.8.6. Le législateur a mis en œuvre l'obligation qui découle de la directive (UE) 2015/843, mais il a, ce faisant, considéré que l'intervention d'un organisme d'autorégulation n'était pas nécessaire en ce qui concerne les conseillers fiscaux et

les experts-comptables, faisant ainsi usage de la marge d'appréciation qui lui est laissée par la directive (UE) 2015/849 (article 48, paragraphe 1, de la directive (UE) 2015/849).

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

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

Cette appréciation par la Cour est comprise par les demandeurs comme l'application d'une exigence de protection effective, comprenant les règles déontologiques (les règlements visés à l'attendu B.8.4), qui veille à éviter 'tout risque d'atteinte', qui sont inextricablement liées avec cette protection effective.

Cet arrêt forme selon les demandeurs également une application de ce qui doit se comprendre comme un équilibre fondamental depuis l'arrêt de 1982 de la CJUE pour les besoins du bon fonctionnement de l'État de droit entre le privilège et les obligations des avocats. Ses règles professionnelles veillent sur sa faculté de pouvoir exercer sa profession en toute indépendance et loyauté et sont protégées à leur tour par un organe autorégulateur - ce qui est capitale pour l'exigence d'indépendance -. L'arrêt de 1982 de la CJUE le formule ainsi¹⁴ :

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

28. A la page 99 (§ 74) de leur Mémoire en réponse, les concluants ont déjà pointé du doigt cette connexité. La CJUE réfère dans l'arrêt du 8 décembre 2022 explicitement à la première partie de cette unité-double sans qu'il y eût une raison dans le contexte de la question préjudicielle posée de se prononcer sur la deuxième partie.

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

Leurs règles déontologiques servent un intérêt général en veillant sur la loyauté et l'indépendance des avocats. Le principe de l'autorégulation s'oppose à l'ingérence des obligations imposées par les autorités. La fonction critique de l'avocat pour le bon fonctionnement de l'État de droit nécessite une protection spécifique qui doit être en tous points effective afin d'éviter toute atteinte à leur indépendance et loyauté. En cela, la

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

profession des avocats se trouve dans une situation qui est objectivement différente des autres professions et ils ne peuvent être soumis à un même régime d'obligations ni de protection que les autres professions, que si les exigences de l'article 52 de la Charte sont observées concernant de tels ingérences contre les articles 7, 8, 20 et 47 de la Charte.

Les exigences de protection effective de cette indépendance et de cette loyauté suivent des libellés de l'arrêt du 8 décembre 2022.

29. Lors de l'appréciation des effets de ces exigences il convient que la déontologie des avocats reçoit une application entière dans l'absence de motifs d'un intérêt général impératif qui seraient strictement nécessaires et appropriées pour une ingérence et qui ne peuvent aller pas plus loin que nécessaire dans leurs effets (voir les quatre tests aux termes de l'arrêt du 8 décembre 2022 (§ 41 e.s.).

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

De l'exigence de nécessité stricte les demandeurs déduisent – par analogie avec l'arrêt du 8 décembre 2022 – que toutes les obligations qui sont déjà imposées par la déontologie ne satisfont pas à cette exigence pour que ces obligations puissent être imposées par les autorités à travers la Directive litigieuse et sa transposition.

30. Il y a également lieu de veiller à ce que l'arrêt du 8 décembre 2022 reçoit une interprétation lors de l'examen de la transposition nationale ou de la Directive litigieuse qui soit en concordance avec le but poursuivi par la CEDH, car l'article 52 de la Charte stipule que le droit secondaire de l'Union (et donc y compris les normes nationales qui le transposent) ne peut pas offrir une moindre protection que la CEDH.

Par un arrêt du 17 décembre 2020, la Cour EDH rappelle la protection spécifique accordée par l'article 8 (2) de la CEDH aux avocats, ce aussi pour des conseils donnés en dehors d'un contexte litigieux (CEDH, 17 décembre 2020, *Saber c. Norvège* (459/18), § 51 avec référence à CEDH, 27 avril 2017, *Sommer c. Allemagne* (73607/13), § 56 et CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France* (12323/11) § 130) en CEDH, 9 avril 2019, *Altay c. Turquie* (n° 2) (11236/06), §§ 49-51) – pièce 14 – arrêt uniquement disponible en version norvégienne ou anglaise).

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

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

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

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

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

- 1) le droit au secret des rapports client/avocat est un droit fondamental de tout être humain et une obligation impérative qui s'impose à l'avocat ;*
- 2) le secret professionnel appartient au client et le protège ;*
- 3) ce droit est fondamental afin de permettre un libre accès à la justice et sa bonne administration ;*
- 4) au même titre que l'indépendance de l'avocat, le secret professionnel fait partie intégrante du maintien de l'État de droit et du droit à un procès équitable.*

Nous appelons donc :

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

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

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

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

33. Lorsque l'obligation découle uniquement d'une transposition nationale, il appartient au juge national de la sanctionner en l'absence d'une disposition légale qui autorise de

manière explicite à l'avocat d'opposer son secret professionnel à cette obligation.

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

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

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

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

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

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

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

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

en justice; que l'obligation d'agir de concert s'applique conformément à l'interprétation qu'en a donnée la Cour de justice des Communautés européennes, notamment dans son arrêt rendu le 25 février 1988 dans l'affaire 427/85 (Commission contre Allemagne) (6); »

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

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

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

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

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

*(40) Lorsqu'un État membre décide de désigner un tel organisme d'autorégulation, **il peut permettre ou faire obligation à cet organisme de ne pas transmettre à la CRF les informations obtenues auprès de personnes représentées par cet organisme** lorsque ces informations ont été reçues de l'un de leurs clients ou obtenues sur l'un de leurs clients, lors de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une telle procédure, que ces informations soient reçues ou obtenues avant, pendant ou après cette procédure. »*

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

Ceci est un régime qui concerne des délits potentiels ; comment alors peut-on organiser

de manière effective une protection moindre pour un régime qui concerne des agissements licites ?

Est-ce qu'il faudra alors comprendre à la lumière de l'arrêt de 1982 de la CJUE¹⁵ la notion du 'secret professionnel selon le droit national' utilisée dans l'arrêt du 8 décembre 2022 au sens strict, c'est-à-dire celui des lois formelles, ou au sens large, c'est-à-dire incluant les prescrits et règles déontologiques imposés et contrôlés par les instances ordinales, qui sont des lois matérielles pour ceux à qui cette déontologie s'applique et qui peuvent donc s'opposer aux obligations imposées par la Directive litigieuse ?

36. Ce mode d'interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 qui est en concordance avec l'article 8 CEDH, d'autres directives et les articles 7 et 52 de la Charte, reçoit toutefois une tout autre application que la protection qui a été donnée par la Cour à la déontologie des avocats. Ce par l'arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français (pièce 13 en annexe).

Cet arrêt dit pour droit :

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

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

(..)

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

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

(..)

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

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

européenne. Elles ne méconnaissent pas davantage, par voie de conséquence, celles de l'article 8, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. »

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

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

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

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

L'intérêt pour la présente affaire concerne l'application qui a été donnée des articles 8(1) et (2) CEDH et les articles 7 et 52 de la Charte, concernant :

- (a) L'obligation de déclaration des avocats-intermédiaires.
- (b) L'obligation de notifier le client et l'obligation de lui fournir toutes les obligations nécessaires si n'y a pas d'autres intermédiaires.

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

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

L'article 52 de la Charte exige par ailleurs que le droit de l'Union n'offre pas moins de protection, y compris les transpositions de ce droit de l'Union, que la protection offerte par

la CEDH. Il ne peut dès lors plus être présumé que lors d'un examen à l'article 8 CEDH des obligations qui découlent de la Directive litigieuse (soit de manière directe, soit de manière indirecte par la transposition) sous l'angle de l'intérêt général du secret professionnel de l'avocat, tant la CJUE, que les juridictions qui siègent en dernière instance ne donneront sans doute aucune une même application à ce droit de l'Union.

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

39. Par son arrêt du 6 octobre 2021, la CJUE dit (§§ 47 – 49)¹⁶ :

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

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

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

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

Il résulte pour les demandeurs de la lecture combinée des dites directives concernant la déontologie, l'article 8 (2) CEDH comme interprétée par la Cour EDH et l'article 7 de la Charte comme interprétée par la CJUE, qu'il ne devrait pas exister un doute raisonnable si l'article 52 de la Charte ne s'opposera pas à l'interprétation qui a été donnée par l'arrêt du 14 avril 2023 du Conseil d'État français à l'article 7 de la Charte et à l'arrêt du 8 décembre 2022.

40. Si la Cour vient à la conclusion qu'un tel doute puisse exister quant à une application

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

correcte, il convient d'élargir la quatrième question préjudicielle avec les points suivants :

- (1) Concernant *la validité* d'une application de principe de l'obligation de déclaration de la Directive litigieuse sur des avocats concernant des activités licites qui tombent selon le droit national en dehors de l'application de la Directive DAC 6 sous la protection de leur secret professionnel, comprise de manière plus large comme incluant la règle déontologique la plus sévère qui interdit une telle obligation de déclaration (ordre principal) (articles 8 bis ter (1) et (2)).
- (2) Concernant *l'interprétation* des ingérences au droit à l'exonération pour les avocats-intermédiaires imposées par la transposition de la Communauté française (exclusion pour les dispositifs commercialisables) et qui ne sont pas organisées par la Directive litigieuse.
- (3) Concernant *la validité* des autres ingérences pour des avocats-intermédiaires qui n'ont pas encore été examinées par la CJUE, instaurées par la Directive litigieuse dans l'article 8 bis ter (5), (6), (9), (14) (obligation d'informer le client-intermédiaire et l'assujetti concerné et de fournir toutes les informations nécessaires à la déclaration de ce dernier (5), obligation d'indiquer à qui l'avocat-intermédiaire a communiqué (6), obligation d'informer tous les intermédiaires et une exonération qui ne devient effective que si les informations visées au (14) ont été communiquées (9)).

45. La question se pose donc à nouveau de savoir s'il ne serait pas opportun de suspendre ces obligations pour des avocats dans l'attente de l'arrêt de la CJUE, par considération pour l'exigence d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit tel qu'exposé dans le Mémoire en réplique des demandeurs.

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

Toute forme de coopération obligatoire avec des autorités publiques visant à déclarer à ces dernières des informations couvertes par le secret professionnel est incompatible avec celui-ci et place ces dernières dans un dilemme et porte atteinte aux droits de la défense qui constituent un élément essentiel de l'article 47 de la Charte¹⁷.

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

Si l'arrêt du 8 décembre 2022 n'a pas accordé à partir d'un raisonnement fondé sur l'article 6 de la CEDH une protection contre l'obligation de notification et les obligations de déclaration concernant les deux premières phases, on peut se demander si, à la lumière

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

de ces observations, aucune autre interprétation ne peut être donnée aux obligations de déclaration ou d'autres obligations introduites par la Directive litigieuse et à l'ingérence qu'elles posent à l'article 47 de la Charte.

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

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

b) En son contexte belge.

47. La Directive litigieuse n'autorise pas que ses transpositions nationales limitent le secret professionnel de l'avocat, compris dans sa signification plus large de la déontologie, comme il existe dans le droit national belge. Ces transpositions nationales ne peuvent plus se justifier par la Directive litigieuse et doivent se conformer aux exigences des articles 8 (2) CEDH, 7, 8, 20, 47 et 52 de la Charte.

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

- L'application d'obligations de déclaration par phase sans distinction à tous les intermédiaires pour les dispositifs transfrontières répondant à au moins un marqueur (**article 5, insérant l'article 5 / 2, § 1^{er}**).
- Sur une base trimestrielle pour les dispositifs commercialisables (**article 5, insérant l'article 5 / 2, § 2**).
- Soumettre l'exercice du droit de s'exonérer à l'obligation de notifier les autres intermédiaires ou le contribuable concerné (**article 5 insérant l'article 5 / 2, §§ 4 et 5**).
- L'exclusion du droit à l'exonération dans la déclaration périodique des dispositifs commercialisables (**article 5 insérant l'article 5 / 2, § 5 dernier membre**).
- Le transfert de l'obligation de déclaration entre intermédiaires, clients ou pas, en fonction de la production de la preuve de la notification du droit de s'exonérer à d'autres intermédiaires (**article 5, insérant l'article 5 / 2, §§ 6 et 9**).
- Faire dépendre l'obligation de déclaration des intermédiaires de la présentation de la preuve de la déclaration par un autre intermédiaire (**article 5, insérant l'article 5 / 2, § 9**).
- Le transfert de l'obligation de déclaration au contribuable concerné, normalement le client en l'absence d'intermédiaires, mais quand le contribuable concerné qui doit déclarer en premier lieu dans l'ordre de déclaration, n'est celui à qui l'intermédiaire a

notifié son droit à s'exonérer (article 5, insérant l'article 5 / 2, §§ 6, 7 et 10).

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

1) Les obligations imposées à des avocats.

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

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

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

"Il ressort clairement des articles 5, § 1er, 28°, 47, 52 et 53 de la loi attaquée que seules les informations connues de l'avocat dans les matières énumérées à l'article 5, § 1er, 28°, en dehors de sa mission spécifique de défense et de représentation en justice et de celle de conseil juridique, échappent à l'obligation de secret professionnel et peuvent être portées à la connaissance de la CTIF, par l'intermédiaire du bâtonnier.

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

L'obligation de déclaration n'est proportionnellement justifiée que pour les actes accomplis

en dehors du périmètre de la profession. L'arrêt du 8 décembre 2022 confirme implicitement mais certainement cette jurisprudence de la Cour réaffirmée par l'arrêt du 15 septembre 2022¹⁸.

42. L'auteur S. SCARNA a comparé les justifications en matière de blanchiment d'argent provenant d'activités illicites avec les justifications de l'introduction d'obligations de déclaration pour des dispositifs transfrontières licites¹⁹. Même lorsque les avocats sont soumis à une disposition préventive concernant le blanchiment d'argent, ils échappent à l'obligation de déclaration sur base d'un soupçon lorsque²⁰ :

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

Cet auteur arrive à la conclusion qu'en aucun cas il est proportionnellement justifié de considérer comme intermédiaires les avocats qui sont consultés après la mise en place d'un dispositif transfrontière²¹. La protection accrue du secret professionnel des avocats est également justifiée à la lumière d'une jurisprudence constante qui prend en compte les nécessités du bon fonctionnement de l'État de droit²².

A son attendu n° 61, l'arrêt du 8 décembre 2022, exclut l'application de l'article 47 de la Charte uniquement pour les phases préalables à la mise en place d'un dispositif. La CJUE, reconnaît-elle ainsi de manière implicite que dès qu'un dispositif reçoit une application effective (phases de mise en œuvre et de suivi), un litige potentiel naît à travers l'obligation de déclaration ? Ce faisant, ne néglige-t-elle pas le conflit potentiel qui peut surgir en ce qui concerne les demandes de renseignement et les sanctions relatives aux déclarations incomplètes ou tardives pour les deux phases précédentes ? Les sanctions dissuasives que la Directive litigieuse requiert des États membres ne rendent-elles pas toutes les déclarations, et donc tous les avis y afférents, fournis par des avocats, intrinsèquement conflictuels au sens de l'article 47 de la Charte ?

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

¹⁸ C.C., 15 septembre 2022, n° 103/2022, attendu B.51

¹⁹ 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

²⁰ Article 53 de la loi du 18 septembre 2017 visant à prévenir le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme et à limitant l'usage d'espèces, *Mb*, 6 octobre 2017, p. 90.839 e.s.

²¹ S. SCARNA, *l.c.*, n° 29, p. 6

²² S. SCARNA, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

Il est renvoyé à l'analyse du contexte européen qui justifie la nécessité d'examiner s'il y a lieu de poser une question préjudicielle à la CJUE concernant le conflit survenu quant à l'interprétation de l'arrêt du 8 décembre 2022 et l'article 8 CEDH, lu ensemble avec les articles 7, 8, 20 et 47 de la Charte.

Si la Cour conclut à *'une éventuelle absence de doute raisonnable quant à l'interprétation correcte de la disposition de l'Union en cause'*, il est loisible d'examiner la validité de l'obligation de déclaration par analogie par les considérations de l'arrêt du 8 décembre 2022, qui constatent que, à cause des obligations que la Directive litigieuse introduit pour d'autres intermédiaires ou les contribuables concernés, les obligations pour des avocats ne sont pas strictement nécessaires pour la réalisation de son but.

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

Les demandeurs renvoient à ce qu'ils ont exposés ci-avant concernant l'absence d'un régime légal pour faire radier des données confidentielles déclarées – par n'importe qui – des bases de données pour des échanges automatisés et les conséquences qu'il y a lieu de réserver en droit à une telle radiation ou l'absence de radiation. Tant que ce régime n'est pas instauré de manière effective, les articles 7, 8, 20, 47 et 52 de la Charte s'opposent à imposer des obligations de déclaration à des avocats lorsqu'ils donnent des conseils et ne participent pas au dispositif. Car en tant que participant, ils n'agissent pas comme des avocats et donc en dehors de leur déontologie.

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

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

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

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

Sur ce point, il convient d'affiner l'arrêt de la Cour n° 167/2020 du 17 décembre 2020 au regard de la considération suivante (B.7.6) :

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

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

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

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

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

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

Il s'agit d'une distinction pertinente à la lumière des considérations de l'arrêt du 8 décembre 2022 qui est en concordance avec les règles déontologiques applicables en Belgique. Par conséquent, les articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte s'opposent à une obligation de déclaration dans le chef des avocats et, a fortiori, à l'exclusion de leur droit à l'exonération pour les dispositifs commercialisables que le Décret litigieux introduit pour les avocats par son article 5.

Les demandeurs invitent en ordre subsidiaire la Cour à déclarer inapplicable aux avocats l'exclusion du droit à l'exonération pour l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables que l'article 5 du Décret litigieux insère à l'article 64 quinquies / 2, § 5 dernier membre, ce soit par une interprétation conforme, soit par une annulation.

47. A titre plus subsidiaire, si l'obligation de déclaration pour les avocats agissant dans le périmètre de leur profession est confirmée et qu'ils ne peuvent pas être empêchés ou interdits d'invoquer leur droit de s'exonérer, la question se pose de savoir si les conditions

spécifiques imposées par le Décret litigieux pour invoquer cette exonération ont encore une justification raisonnable après l'arrêt du 8 décembre 2022.

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

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

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

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

Les membres de la BATL qui dépendent de l'OBFG ont des obligations similaires²³ imposées par une circulaire déontologique du 17 décembre 2020. Ces règles professionnelles sont pertinentes car le Décret litigieux ne fait pas de distinction entre les avocats selon qu'ils sont établis en Région flamande ou ailleurs en Belgique (voir l'article 5 qui insère l'article 64 quinquies /2, § 3). Il n'y a pas de motif pour lequel des avocats belges qui donnent un conseil concernant une norme fiscale bruxelloise dans le cadre d'un dispositif transfrontière ne devraient pas être soumises à des obligations car ils n'ont pas de lien physique avec cette région.

Ces règles professionnelles ont force de loi pour tous les avocats belges et sont également tout à fait cohérentes avec la loyauté dont un avocat est censé faire preuve à l'égard de son client. Ses règles professionnelles imposent à l'avocat de signaler

²³ 1ère règle de comportement OBFG : interdiction de demander activement des informations à d'autres intermédiaires ; 2ème règle de comportement OBFG : le secret professionnel doit toujours être invoqué par un avocat à l'encontre d'une obligation de déclaration ; 3ème règle de comportement OBFG : un avocat n'offre pas de dispositif commercialisable et tous les agissements relatives à de telles dispositifs en tant qu'avocat relèvent du secret professionnel qui doit être invoqué ; 4ème règle de comportement OBFG : vous n'êtes pas autorisé à informer des tiers que vous invoquez le droit de s'exonérer ; 5ème règle de comportement OBFG : Vous refusez le mandat de déclaration en votre propre nom et compte à la demande de votre client, vous ne pouvez le faire qu'au moyen d'un mandat spécifique et uniquement au nom et pour le compte du client et en cas de refus vous fournirez les informations nécessaires pour permettre à votre client de déclarer ; 6ème règle de conduite OBFG : Vous pouvez transmettre une demande personnelle de paiement d'une amende à votre client et à des tiers afin qu'ils vous apportent la preuve d'une déclaration ponctuelle et régulière du dispositif ; 7ème règle de conduite OBFG : Vous invoquez toujours le secret professionnel à l'encontre des demandes d'information de l'administration fiscale sur les déclarations effectuées.

spontanément à son client qu'une obligation de déclaration est prévue sous peine de sanctions si, lors de la préparation d'un avis, il constate la présence d'un marqueur dans le dispositif.

Ces conditions spécifiques que le Décret litigieux attache à l'exercice du droit de s'exonérer, sont-elles alors strictement requises pour les avocats ? **Le Décret litigieux, ne devrait-il alors pas être interprété comme accordant un droit automatique à l'exonération aux avocats-intermédiaires à supposer même qu'ils aient une obligation de déclaration ?**

48. Comme il a déjà été soulevé ci-dessus, le § 23 de l'arrêt du 8 décembre 2022 interprète l'article 8 bis ter (5) de la Directive DAC au sens que l'exercice du droit à l'exonération implique la dispense et l'obligation de notifier. L'arrêt du 8 décembre 2022 a jugé par la suite que le but poursuivi par la Directive litigieuse est d'assurer que les informations soient obtenues afin de contrer des cas de fraude fiscale, d'évasion fiscale ou des agissements non-authentiques à un stade plus précoce. Il ne s'agit pas de surveiller l'effectivité des obligations de notification pour des avocats de leur droit de s'exonérer afin de les dissuader de fournir ce type de service. Selon la CJUE européenne il y aura toujours une déclaration par les autres intermédiaires, aussi lorsque ceux-ci ne reçoivent pas de notification.

Il n'existe donc aucune justification en droit de l'Union pour les obligations suivantes que le Décret litigieux impose aux avocats-intermédiaires lorsqu'ils invoquent leur droit de s'exonérer :

- La notification de ce que l'avocat invoque son droit de s'exonérer aux intermédiaires ou aux contribuables concernés qui ne sont pas leurs clients.
- La notification au client-contribuable concerné/intermédiaire de sa propre obligation de déclaration en vertu du droit invoqué de s'exonérer (qui découle par ailleurs de l'obligation déontologique de rendre loyalement des conseils à son client concernant l'existence d'une obligation de déclaration lorsque l'avocat remarque un marqueur qui rend le dispositif déclarable).
- La dispense de l'obligation de déclaration est conditionnée par une déclaration par un autre intermédiaire.

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

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

La question doit être soulevée de savoir s'il est strictement nécessaire qu'une autorité intervienne à travers le Décret litigieux dans les compétences des organes d'autorégulation que sont les Ordres des avocats en stipulant de quelle manière l'avocat doit communiquer avec son client.

L'article 52 de la Charte impose aux États membres, lorsqu'ils transposent le droit secondaire de l'Union, de ne pas violer le droit primaire de l'Union, y compris la Charte. Il ne peut y avoir de niveau de protection inférieur à celui de la CEDH.

Par conséquent, il appartient en ordre encore plus subsidiaire de déclarer, en application de l'article 8 de la CEDH et des articles 7, 8, 20, 47 et 52 de la Charte, que toutes les exigences imposées par le Décret litigieux à l'exercice du droit de s'exonérer ne sont pas applicables aux avocats.

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

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

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

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

50. Les demandeurs rappellent les violations de la Charte par l'imprécision des définitions utilisées, qu'ils soulèvent et qui, quant à la transposition fédérale, ont été en partie suivies par la Cour²⁴. L'arrêt du 8 décembre 2022 ne modifie pas ces droits fondamentaux en rappelant les obligations imposées par la Directive litigieuse. Ici aussi, la présomption de conformité de la Directive litigieuse au droit primaire de l'Union s'applique à ce qui dépasse la question posée. Ce qui n'est pas synonyme à dire qu'il n'y aura pas de violation retenue si la CJUE est saisie sur ces autres points par une question préjudicielle.

Il en résulte que l'imprécision des normes ne peut permettre des sanctions - y compris administratives - de nature pénale²⁵ à l'égard de tous les intermédiaires et assujettis concernés mais *a fortiori* à l'égard des avocats à la lumière de l'arrêt du 8 décembre 2022. En effet, les avocats ne peuvent et ne doivent plus se voir attribuer des obligations propres par la Directive litigieuse ou le Décret litigieux car ils ne peuvent rien faire vis-à-vis des

²⁴ C.C., 15 septembre 2022, n° 102/2022, motivations pour la deuxième et la troisième questions préjudicielles à la CJUE.

²⁵ Conseil constitutionnel (fr.), arrêt n° 2017-750 DC, 23 mars 2017.

autorités sans l'accord de leur client et pour autant que leur déontologie leur autorise à y réserver une suite. Ils ne pourraient à fortiori - ceci s'ajoute aux arguments d'imprécision qui s'appliquent à tous les intermédiaires - faire l'objet d'une quelconque sanction en application du Décret litigieux et ce depuis son introduction. Ceci donc non plus en cas d'un éventuel maintien des effets des normes annulées (voir infra). Sur ce point également, il y a un effet de distinction entre les avocats et les autres intermédiaires qui suit de l'arrêt du 8 décembre 2022.

51. Dans un arrêt du 10 mai 2023 concernant la transposition fédérale, le Conseil d'État a suivi l'avis de l'auditorat selon lequel toutes les sanctions établies par l'arrêté d'exécution ont le caractère de sanctions pénales (C.E., 10 mai 2023, n° 256.480, *OVB c. État belge*).

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

Cet arrêt confirme le bien-fondé de la demande des demandeurs d'annuler l'obligation de sanctionner, du moins de ne pas le dire applicable à des avocats.

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

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

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

3) Les obligations imposées aux clients d'avocats.

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

Par conséquent, si le client déclare ou fait déclarer par un autre intermédiaire, le Décret litigieux doit être interprété comme n'exigeant qu'une déclaration contenant

un schéma abstrait, qui ne mentionne ni le nom de l'avocat ni l'existence ou le contenu de son avis et qui se limite aux principales caractéristiques du dispositif qui découlent de l'avis donné.

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

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

L'arrêt du 8 décembre 2022 a confirmé la protection juridique de la confidentialité au-delà du cadre d'un litige judiciaire. Dans un arrêt du 13 juillet 2005, la Cour constitutionnelle²⁶ a pu confirmer que l'effectivité des droits de la défense exige cette confidentialité, et dans des arrêts ultérieurs, dont l'arrêt de renvoi rendu dans la transposition flamande, la Cour a confirmé cette protection au-delà d'un contexte judiciaire.

Dans un contexte judiciaire, les magistrats vont, en vertu de cette confidentialité, écarter la pièce des débats en tant que preuve non admise²⁷, sauf si elle est présentée dans un contexte où les intérêts du client vont à l'encontre des intérêts de son avocat (honoraires, responsabilité professionnelle, actes délictueux d'un avocat).

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

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

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

²⁶ C.C., 13 juillet 2005, n° 126/2005

²⁷ P.ex. Comm. Bruxelles, 28 décembre 2007, *R.W.*, 2008-2009, n° 72, p. 204

Dans plusieurs arrêts, la Cour a pu juger que, même en dehors du contexte contentieux, il ne peut y avoir de levée du secret professionnel à l'égard des avocats qui fournissent des informations à une administration²⁸. Dans un arrêt du 28 janvier 2009, le Conseil d'État a jugé qu'entre administrations²⁹, les buts de transparence administrative et de contrôle de la régularité des décisions gouvernementales ne sauraient imposer à une administration d'être contrainte de divulguer à une autre administration une communication avec son avocat. Ces principes juridiques fonctionnent donc sans exception à l'égard des administrations qui, en tant que des tiers, prennent connaissance du contenu et de l'existence de communications entre un avocat et son client.

En application des principes de bonne administration, les administrations fiscales doivent s'abstenir d'utiliser les communications confidentielles entre les avocats et leurs clients. Ceci également dans le but d'établir un impôt³⁰. Une solution jurisprudentielle à un litige de "pré-taxation" survenant avant l'établissement de l'impôt consiste à autoriser par une décision judiciaire le Bâtonnier à écarter les documents confidentiels du dossier administratif, en déterminant ce qui est confidentiel et ne peut plus être utilisé par l'administration fiscale. Ce sous réserve de ce que le tribunal fiscal statuant sur le fond décidera ultérieurement concernant cet écartement³¹.

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

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

En outre, l'arrêt du 8 décembre 2022 prévoit que la protection spécifique conférée par l'article 7 de la Charte vise à permettre à l'avocat de fournir un conseil indépendant. Grâce à la protection plus large accordée par le droit interne belge à la confidentialité, cet objectif

²⁸ C.C., 3 mai 2000, n° 46/2000 et 14 juin 2006, n° 100/2006 concernant les règlements collectifs de dettes ; C.C., 24 mars 2004, n° 5/2004, concernant des curateurs ; C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008 concernant le blanchiment ; C.C., 24 septembre 2020, n° 2020 concernant les déclarations des ultimes bénéficiaires économiques.

²⁹ C.E., 28 janvier 2009, n° 189.864, *R.W.*, 2009-2010, n° 73, p. 36

³⁰ La Cour de cassation ne conclut pas à une exclusion automatique des preuves obtenues illicitement sous la forme d'une communication entre un avocat et son client et laisse au tribunal le soin d'apprécier si un impôt pouvait être établi sur la base de ces informations (Cass., 18 octobre 2018, *R.W.*, 2017-2018, p. 2609). Cette application de l'appréciation des preuves propre aux affaires pénales (Antigone) en matière fiscale est, de l'avis des demandeurs, contraire au principe de légalité exprimé par la Constitution, entre autres, aux articles 170 à 172 en matière fiscale, à l'article 159 de la Constitution où les juges ne peuvent pas appliquer des actes administratifs (l'établissement d'un impôt) qui violent des normes supérieures de droit. En l'espèce l'article 8 de la CEDH et la protection du secret professionnel.

³¹ P.ex. Prés. Civ. Anvers, 7 janvier 2021, inédit, affaire n° 20/80/C et dans ce sens, Bruxelles, 21 décembre 2021, inédit, affaire n° 2021/KR/45 (extrait) – pièces 12 et 13.

est renforcé. En effet, l'avocat n'aura pas à craindre que son analyse puisse par la suite être utilisée par des tiers contre les intérêts du client ou contre ses propres intérêts.

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

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

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

L'article 8 de la CEDH exige l'organisation d'une protection spécifique, qui doit être effective et prévisible. À cette fin, elle doit être organisée de manière claire par une loi (cf. § 57 de l'arrêt de la CEDH, *Saber c. Norvège* (459/18)). De telles procédures assurant une protection effective et prévisible sont également requises selon les demandeurs en vertu des exigences des articles 7, 8, 20, 47 et 52 de la Charte pour la protection de la vie privée et des données à caractère personnel.

Une telle réglementation spécifique pour les avocats est totalement absente dans le Décret litigieux.

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

le cas échéant, d'accorder au conflit d'interprétation qui est survenu.

58. Il est autorisé par l'article 53 de la Charte à un État membre à maintenir ou à introduire une protection plus étendue lors de la transposition d'une règle européenne, pour autant que cette protection accrue ne mette pas en péril l'objectif du droit de l'Union européenne³².

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

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

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

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

VII.E LA DECISION N° 61/2023 DU 24 MAI 2023 DE LA CHAMBRE CONTENTIEUSE DE L'AUTORITE DE PROTECTION DES DONNEES – EXIGENCE D'UNE PROTECTION JURIDIQUE EFFECTIVE – PROTECTION PAR L'ARTICLE 8 DE LA CHARTE.

59. Dans une décision du 24 mai 2023, l'Autorité belge de Protection des Données privées a décidé que l'administration fiscale belge ne pouvait plus fournir d'informations à l'administration fiscale américaine concernant les données bancaires de citoyens

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

américains " accidentels " ³³. A cette fin, elle a rappelé, entre autres, les principes suivants concernant l'échange automatisé de données entre administrations fiscales (p. 43 et s., §§ 167 - 169 et 176) :

« 167. A cet égard, la Chambre Contentieuse rappelle le principe de proportionnalité (selon la terminologie retenue par l'article 6.1. c) de la Directive 95/46/CE) ³⁴ ou, autre appellation, le principe de minimisation (selon la terminologie retenue par l'article 5.1. c) du RGPD³⁵) en application duquel le traitement des données doit être strictement nécessaire à la réalisation de la finalité.

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

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

169. Cette prise de position du Groupe 29 dans son WP 234 faisait suite à l'annulation de la directive 2006/24/CE par la CJUE aux termes d'un arrêt du 8 avril 2014³⁶ pour des motifs liés au non-respect du principe de proportionnalité. La Cour avait ainsi jugé disproportionnée la conservation de données générées ou traitées dans le cadre de la fourniture de services de communication accessibles au public ou de réseaux publics de communication en ce que cette obligation s'appliquait « même à des personnes pour lesquelles il n'existe aucun indice de nature à laisser croire que leur comportement puisse avoir un lien, même indirect ou lointain, avec des infractions graves »

(..)

176. Plus récemment, le 24 février 2022³⁷, la CJUE a rendu un arrêt dans lequel elle énonce expressément qu'une collecte généralisée et indifférenciée de données à

³³ Chambre contentieuse de l'Autorité de Protection des données privées, 24 mai 2023, décision n° 61/2023, §§ 167-169.

³⁴ "c) adéquates, pertinentes et non excessives au regard des finalités pour lesquelles elles sont collectées et pour lesquelles elles sont traitées ultérieurement;"

³⁵ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE) (J.O., 4 mai 2016, L 119/1) : "c) adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées (minimisation des données)"

³⁶ CJUE, 8 avril 2014, en cause C-293/12 et C-594/12, *Digital Rights Ireland et Seitlinger e.a.*, EU:C:2014:238, § 58

³⁷ CJUE, 24 février 2022, en cause C-175/20, *Valsts ienīemumu dienests* (Traitement des données personnelles à des fins fiscales), ECLI:EU:C:2022:124, §§ 73 – 74 : des dérogations et des limitations au principe de la protection des données privées doivent observer les limites de ce qui est strictement nécessaire, de sorte qu'il n'y a pas de motif licite pour une collecte de données privées de manière générale et sans différence, ce aussi dans le contexte d'une tâche imposée qui est d'intérêt général.

caractère personnel à des fins de lutte contre la fraude fiscale par une administration fiscale n'était pas autorisée. L'administration concernée doit s'abstenir de collecter des données qui ne sont pas strictement nécessaires au regard des finalités du traitement (point 74 de l'arrêt). »

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

Cette décision de l'Autorité belge de Protection des Données privées rappelle les principes relatifs à la protection des données à caractère personnel contre l'échange automatique entre administrations fiscales. L'article 27 de la Directive-DAC rappelle ces mêmes exigences. Nonobstant l'examen à l'article 7 de la Charte par l'arrêt du 8 décembre 2022, il convient de demander dans une question préjudicielle un examen conjoint aux articles 7 et 8 de la Charte pour toutes les informations déclarées en application de la transposition de la Directive litigieuse (validité) et du Décret litigieux (interprétation). Aucune des cinq questions préjudicielles de l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 ne demandaient un examen au regard de l'article 8 de la Charte.

Toutes les données dont la nécessité de déclaration et d'échange est fondée sur l'objectif normatif de la Directive litigieuse devraient être soumises à cet examen devant la CJUE lorsque cette nécessité est contestée. Les première, deuxième et quatrième questions préjudicielles proposées par les demandeurs concernent un tel examen :

- L'utilité (la nécessité) de cette collecte de données au regard du principe de subsidiarité, eu égard à l'article 6 de la directive anti-abus, avec la question subsidiaire de la limitation de son application à la matière de l'impôt des sociétés (moyens VI.C - première question préjudicielle visant à l'examen, entre autres, de l'article 8, paragraphe 1, de la Charte).
- L'incidence sur le bon fonctionnement du marché intérieur en ce que l'obligation de notification n'est pas causalement liée à l'indication d'un élément artificiel dans un dispositif transfrontière. Ce défaut se répercute à son tour sur la compétence de l'Union européenne pour agir dans le domaine de la fiscalité directe (moyen VI.D - deuxième question préjudicielle visant à faire contrôler notamment à l'article 8.1 de la Charte). Outre les questions de minimisation et d'utilité des données collectées, il s'agit également d'une question de la légalité de l'ensemble de ce régime.
- Les effets sur les droits de la défense, entendus dans un sens plus large aux fins de l'article 47 de la Charte, par des obligations de déclaration très larges, pour lesquelles aucune preuve de réfutation de l'intention présumée n'est autorisée et pour toutes les obligations imposées aux avocats, les obligeant à s'abstenir de continuer à défendre les intérêts du client en cas de conflit ultérieur. Cela concerne d'une part l'utilité (la nécessité) de la collecte de données et d'autre part la légalité de toutes les obligations imposées aux avocats.

- L'exigence de minimalité³⁸, de l'utilité et de la proportionnalité d'une collecte de données par le biais d'obligations de déclaration, concernant des avocats agissant dans le cadre de leur profession et des actes licites.
- Les obligations de déclaration des autres intermédiaires et des clients des avocats qui ne devraient pas déclarer l'existence ou la communication entre l'avocat et son client dans les traditions juridiques où le secret professionnel des avocats est une question d'ordre public, ce également en ce qui concerne les conseils qu'ils fournissent en dehors du contexte du contentieux.
- L'absence dans la transposition de mesures pour prévenir ou remédier à une telle déclaration par la suppression de l'information déclarée par l'administration fiscale belge et l'interdiction de toute utilisation ultérieure de cette information supprimée (moyens VI.F et H - quatrième question préjudicielle visant à un examen, entre autres, à l'article 8 de la Charte).

60. Dans l'interprétation donnée par la Cour, l'arrêt du 8 décembre 2022 a confirmé le principe de la protection de ces données *erga omnes* ; cette confirmation implique ensuite l'exigence d'une protection effective de ces données confidentielles. En l'absence d'un régime efficace élaboré dans une disposition légale, les mesures réclamées ci-après sont strictement nécessaires aux fins d'une telle protection efficace. Cette décision de l'Autorité de Protection des Données privées motive également la protection juridique effective au titre des articles 7, 8, 47 et 52 de la Charte, qui doit être exprimée en toutes lettres concernant des ingérences dans la confidentialité des échanges entre un avocat et son client et la déontologie des avocats.

III. LE MAINTIEN DES EFFETS

61. En ce qui concerne les obligations imposées aux avocats et à leurs clients, l'arrêt du 8 décembre 2022 ne permet plus la justification invoquée par la Région flamande pour maintenir les effets des dispositions annulées. A savoir le besoin à ce que les avocats observent les obligations que la transposition leur impose.

En effet, le but de la Directive litigieuse prétendu par la Région flamande est expressément réfuté par cet arrêt (CJUE, 8 décembre 2022, § 59). Ceci se répercute sur le but poursuivi par le Décret litigieux.

Faire perdurer ces obligations à l'égard des avocats et leurs clients constitue une violation des articles 8 de la CEDH et 7 de la Charte. Dans son arrêt du 26 février 2013³⁹, la CJUE a rappelé aux États membres la primauté du droit primaire de l'UE lors de la transposition des directives.

Maintenir des effets dans une matière de droit de l'Union n'est possible que si la CJUE a décidé "si elle l'estime nécessaire"⁴⁰, *quod non* en cause. La sécurité juridique et la crédibilité du droit gagneraient à ce que la Cour applique les critères de la même manière

³⁸ Selon la terminologie en la matière.

³⁹ CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

⁴⁰ Art. 264, TFUE

que la CJUE⁴¹. En outre, il n'y a aucune considération budgétaire à cet égard, car les dispositions annulées n'ont pas d'effets budgétaires directs, de sorte que leur maintien éventuel ne devrait se faire que conformément aux critères de la CJUE. Il en va de même pour les dispositions nationales allant au-delà de la Directive litigieuse.

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

Maintenir des effets des dispositions annulées à l'égard des avocats est totalement illogique à la lumière de l'arrêt du 8 décembre 2022 en ce qui concerne des dispositions qui ont été précédemment suspendues. Un maintien éventuel exposerait les avocats à des sanctions dissuasives en cas de non-respect de dispositions annulées, ce qui conduirait à une situation absurde. En effet, l'avocat ne peut plus être réputé avoir agi sans le consentement de son client en application de l'arrêt du 8 décembre 2022. De sorte qu'il ne peut plus exister de justification proportionnelle pour sanctionner des avocats pour le non-respect d'une obligation de déclaration.

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

IV. ADAPTATION DU DISPOSITIF

62. Le dispositif du Mémoire en réponse concernant le secret professionnel de l'avocat devient en partie sans objet à la suite de l'arrêt du 8 décembre 2022 et nécessite une actualisation. Les arguments soulevés concernent entre autres :

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

⁴¹ Ph. MALHERBE, "Ex nunc in fiscalibus », *JDF* 2022, 27.

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

A la lumière des arrêts de la CJUE du 6 octobre 2015 et du 6 octobre 2020⁴², M. le premier Avocat général près la CJUE M. SPUZAR observe⁴³ que la divulgation forcée d'informations à une administration fiscale a donné lieu dans ces deux arrêts à un examen combiné des articles 7, 8 et 47 de la Charte. Dans son arrêt du 6 octobre 2020, la CJUE a dit expressément que dans un contexte de divulgation imposée, l'examen de la protection offerte par l'article 47 de la Charte ne peut être dissocié des protections offertes par les articles 7 et 8 de la Charte.

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

- Les avocats peuvent opposer leur déontologie à une obligation les concernant (problématique visée par l'attendu B.64 dans l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022).
- Les conséquences à donner à l'absence d'un régime spécifique qui organise une protection effective quant à l'identité de l'avocat, l'existence et le contenu des communications entre un avocat et son client (problématique visée par l'attendu B.87 de l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022).

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

⁴² CJUE, 6 octobre 2015, C-362/14, Schrems, EU:C:2015:650) ; CJUE, 6 octobre 2020, C- 45/19 et C-246/19, État luxembourgeois, EU:C:2020:795

⁴³ M. SPUZAR, 'Limitations on the exercise of fundamental rights in the case-law of the Court of Justice', in *EUnited in Diversity: Between Common Constitutional Traditions and National Identities – International Conference Riga, Latvia, 2-3 September 2021 - CONFERENCE PROCEEDINGS*, disponible sur le site web de la CJUE, p. 169 – 171.

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

La quatrième question préjudicielle proposée est en partie substituée par une nouvelle question, dont la motivation vise (1) le conflit survenu concernant l'application de la Directive litigieuse et l'arrêt du 8 décembre 2022, (2) les conséquences de l'obligation de pourvoir dans une protection effective et l'absence d'un tel régime, (3) les conséquences des considérations de l'arrêt du 8 décembre 2022 sur les obligations que le Décret litigieux instaure et (4) d'interpeller la CJUE si la protection plus large qui est accordée au secret professionnel de l'avocat par le droit interne belge ne viole pas l'objectif de la Directive litigieuse :

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

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

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

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

- (3) Les obligations de l'article 8 bis ter (5), (6) et (9) que la Directive litigieuse impose

aux avocats-intermédiaires (obligation d'informer le client-intermédiaire et contribuable concerné et de fournir toutes les informations nécessaires à la déclaration de ce dernier (5), obligation d'informer les personnes que l'avocat-intermédiaire a informé (6), obligation d'informer tous les intermédiaires et exonération effective uniquement si les informations visées sous (14) ont été communiquées (9)).

- (4) Les obligations que la Directive litigieuse impose dans l'article 8 bis ter (13) (14) a), c) et h) pour de l'information à déclarer en vue d'une échange automatisée des données, sans organiser de manière explicite un régime ou de renvoyer à une quelconque disposition du droit secondaire de l'Union européenne concernant la possibilité de radier de manière effective et utile les données déclarées du système d'échange automatisée des données, lorsque la déclaration de ces données était inconciliable avec la déontologie de l'avocat-intermédiaire ou lorsque l'information déclarée était inconciliable avec l'ordre public qui s'oppose dans l'État membre de l'avocat-intermédiaire à une divulgation par le client ou par des tiers, ce indépendamment d'une instruction reçue de la part de ce client.

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

- *L'obligation de déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client ?*
- *N'instaure pas de régime selon lequel le client d'un avocat qui ne souhaite pas déclarer l'existence et le contenu d'une communication avec son avocat, peut satisfaire à l'obligation de déclaration en déclarant lui-même ou par un autre intermédiaire les caractéristiques principales du dispositif en omettant l'existence et le contenu de la communication avec son avocat ?*
- *D'autoriser que le client déclare soit lui-même, soit par un autre intermédiaire, l'existence et le contenu des communications avec son avocat, alors que selon le droit national de cet État-membre l'administration fiscale ne peut pas faire usage du contenu de la communication entre un avocat et son client ?*
- *N'instaure pas de régime selon lequel la déclaration de l'existence et du contenu d'une communication entre un avocat et un client est radiée d'office par l'administration fiscale de cet État membre avant que ces données ne soit échangées automatiquement lorsque selon le droit national de cet État membre il n'est pas autorisé à l'administration fiscale de faire usage du contenu d'une communication entre un avocat et son client?»*

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

- De manière tout à fait subsidiaire, en cas de maintien des effets des normes annulées et pour autant que justifié par le maintien des effets maintenus, d'ordonner que :
 - **des intermédiaires tenus à une obligation de déclaration en Belgique et les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent pouvoir remettre un schéma abstrait du**

dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et des informations ou documents échangés avec lui,

- des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et le contrôle de l'observation de ces obligations ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.
- **l'administration fiscale ne peut utiliser le contenu d'une communication entre un avocat et son client, et les données relatives à l'existence et au contenu de cette communication doivent être écartées par l'administration fiscale avant qu'elle ne soit automatiquement échangée entre les États membres.**

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

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

- De substituer la quatrième question préjudicielle proposée comme suite :

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

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

Les restrictions au droit à l'exonération des avocats-intermédiaires imposées par le Décret litigieux (preuve exigée de la déclaration par un autre intermédiaire, exclusion des dispositifs commercialisables) qui ne sont pas prévues par la Directive litigieuse

et qui sont également incompatibles avec les règles déontologiques des avocats-intermédiaires dans leur État membre d'établissement principal et/ou dans un autre État membre dans lequel ils sont établis.

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

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

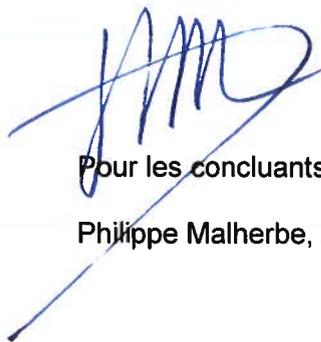
- *L'obligation de déclarer l'existence et le contenu d'une communication entre un avocat et son client ?*
- *N'instaure pas de régime selon lequel le client d'un avocat qui ne souhaite pas déclarer l'existence et le contenu d'une communication avec son avocat, peut satisfaire à l'obligation de déclaration en déclarant lui-même ou par un autre intermédiaire les caractéristiques principales du dispositif en omettant l'existence et le contenu de la communication avec son avocat ?*
- *D'autoriser que le client déclare soit lui-même, soit par un autre intermédiaire, l'existence et le contenu des communications avec son avocat, alors que selon le droit national de cet État-membre l'administration fiscale ne peut pas faire usage du contenu de la communication entre un avocat et son client ?*
- *N'instaure pas de régime selon lequel la déclaration de l'existence et du contenu d'une communication entre un avocat et un client est radiée d'office par l'administration fiscale de cet État membre avant que ces données ne soit échangées automatiquement lorsque selon le droit national de cet État membre il n'est pas autorisé à l'administration fiscale de faire usage du contenu d'une communication entre un avocat et son client?»*
- De manière tout à fait subsidiaire, en cas de maintien des effets des normes annulées et pour autant que justifié par le maintien des effets maintenus, d'ordonner que :
 - des intermédiaires tenus à une obligation de déclaration en Belgique et les clients des avocats inscrits à un barreau belge concernant leurs obligations de déclaration en Belgique, doivent pouvoir remettre un schéma abstrait du

dispositif déclarable, en omettant l'identité de l'avocat et des informations ou documents échangés avec lui,

- des obligations ne peuvent être imposées à l'avocat qu'à l'égard de son client et le contrôle de l'observation de ces obligations ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des Avocats dont cet avocat est membre.
- l'administration fiscale ne peut utiliser le contenu d'une communication entre un avocat et son client, et les données relatives à l'existence et au contenu de cette communication doivent être écartées par l'administration fiscale avant qu'elle ne soit automatiquement échangée entre les États membres.

Bruxelles, le 15 juin 2023,

Avec déférence,



Pour les concluants,

Philippe Malherbe, Avocat

Annexes de l'affaire 7480F :

- *Jointes à la requête en annulation :*
 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.

- *Jointes au Mémoire en réponse :*
 7. Spieker LD (2019), 'Breathing Life into the Union's Common Values: On the Judicial Application of Article 2 TEU in the EU Value Crisis', *German Law Journal*, 2020, p. 1182 - 1213.
 8. Peter Van Elsuwege et Femke 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.

 - *Jointes au Mémoire complémentaire :*
 9. J. TAQUET, P. VERHAEGHE, *DAC6 Directive and Attorney's Professional Secrecy : Analysis of the Opinion of AG RANTOS in Case C-694/20 : A critical analysis under European, French and Belgian Law – Part I : The incompatibility with European, French and Belgian Law of precluding the protection under Article 47 of the Charter for legal counsel given by attorneys - Part II : The legal professional privilege in the common constitutional tradition and the requirements under article 52 of the Charter for restricting fundamental rights*, 3 en 4 novembre 2022, *Kluwer International Tax Blog*, repris sous une version en langue française, *JDF*, 2023, p. 158 e.s..
 10. Publication sur le site web du cabinet d'avocats Tiberghien relative à l'Ordonnance Prés. Civ. Anvers, 7 janvier 2021, affaire n° 20/80/C.
 11. Bruxelles, 21 décembre 2021, inédit, affaire n° 2021/KR/45 (extraits).
 12. Extrait du document de travail n° 8730/23 du projet de directive DAC 8 – approuvé provisoirement par le Conseil européen ECOFIN du 16 mai 2023.
 13. C.E. fr., 14 avril 2023, Conseil national des Barreaux et autres (n° 448486).
 14. Cour EDH, 17 décembre 2020, *Saber c. Norvège* (459/18).
-