COUR CONSTITUTIONNELLE
Affaire n° 7535F

MEMOIRE EN REPONSE

ONT L'HONNEUR D'EXPOSER :

1° L'association de fait **BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**, BCE n° 0849.845.506, ayant son siège à 1081 Bruxelles, avenue de Jette, 32, boîte 4.00, représentée en application de l'article 703, § 2 C.jud. par son mandataire général, Monsieur **Paul VERHAEGHE,** Belge, domicilié à 1083 Bruxelles, avenue de Villegas, 6, chez qui il est fait élection de domicile,

2° P.V.

3° G.D.G.

Demandeurs

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

CONTRE :

La **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 Surlet-de-Chokier, 15-17, BCE n° 0220.916.609.

Défendeur ;

Ayant pour conseils 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.

Table des matières

I. LES CINQ TRANSPOSITIONS BELGES : 5
A Les cinq normes belges qui transposent : 5
B. Les deux régimes de dispense au motif du secret professionnel : 6
C. L'entrée en vigueur : 9
D. L'application territoriale des normes belges qui transposent : 10
E. L'évolution des arguments invoqués par les demandeurs. 11
F. L'arrêt n°167 du 17 décembre 2020 concernant des avocats : 12
- Par rapport à l'obligation de notification : 12
- Par rapport à l'obligation de déclaration du contribuable concerné 13
- Par rapport à l'exclusion de la dispense : 13
- Par rapport à d'autres obligations. 16
- Par rapport aux instructions déontologiques. 18
- Par rapport aux obligations pour des clients : 18
II. LES DISPOSITIONS LEGALES VISEES : 20
III. LES NORMES VIOLEES : 37
IV. EN FAIT ET EN DROIT 50
A. Violation des articles 10, 11, 143 § 1, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution et de l'Unité monétaire et économique de la Belgique prescrite par les lois spéciales précitées sous III.A. 50
B. Violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution. 53
C. Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer. 54
C.1 A des autorités nationales. 54
C.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés 59
C.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV à la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives. 61
C.4 Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la directive qui ne peuvent être réfutés par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché. 64
D et E. Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge. 65
F. Violation des droits protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification

imposées à des avocats et aux obligations de déclaration imposées à leurs clients. 70
G Répliques au mémoire pour la Communauté française. 79
- Concernant le premier moyen des demandeurs : 79
- Concernant le deuxième moyen des demandeurs : 80
- Concernant le troisième moyen des demandeurs : 81
- Concernant le quatrième moyen des demandeurs : 83
- Concernant le cinquième moyen des demandeurs : 84
- Concernant le sixième moyen des demandeurs : 87
V. RECEVABILITE ET INTERET 88
- Sur le droit de saisir la Cour constitutionnelle d'une demande en annulation : 88
- Sur l'intérêt en tant qu'avocat de demander l'annulation : 90
- Sur l'intérêt en tant que citoyen de demander l'annulation : 93
- Sur l'actualité des intérêts des demandeurs : 94
- Répliques au mémoire pour la Communauté française : 94
VI. MOYENS D'ANNULATION 100
A. Violation de la loyauté fédérale et du principe général de l'unité économique et monétaire belge. 100
B. Violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution. 103
C. Violation du droit primaire de l'Union européenne par l'obligation de déclarer. 106
C.1 A des autorités nationales. 106
C.2 Qui concernent d'autres matières que l'impôt des sociétés. 116
C.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV de la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives. 120
C.4 Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la Directive litigieuse qui ne peut être réfuté par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché. 127
D et E. Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge. 129
D. La définition de la Directive litigieuse pour la deuxième catégorie d'intermédiaires. 130
E. La définition pour chaque phase du dispositif transfrontière. 138

F. Violation des droits fondamentaux protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et aux obligations de déclaration imposées à leurs clients.....141

F.1 La suppression du secret professionnel propre à des avocats.....141

F.2 La proportionnalité à la lumière du droit primaire de l'Union européenne et de la CEDH.....142

F.3 La proportionnalité à la lumière de la CEDH et de la Constitution belge. 159

G Répliques au mémoire pour la Communauté française.....160

- Concernant les deux premiers moyens :.....161
- Concernant le sixième moyen :.....161

VII. LA SUSPENSION DANS L'ATTENTE DES REPONSES AUX QUESTIONS PREJUDICIELLES.....164

A. Les normes qui fondent la demande en suspension.....165

- Le Traité de l'Union européenne :.....165
- Le Traité de fonctionnement de l'Union européenne :.....169
- Dont leur violation par la norme litigieuse est invoquée par les demandeurs :.....171

B. Les objectifs des traités qui requièrent une protection effective.....171

B.1.a) Pour les besoins d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit.....172

B.1.b) Pour les objectifs concernant la compétence, d'une protection effective de la sphère privée et les droits de la défense et les libertés fondamentales.....178

C. Les questions préjudicielles.....185

- Une stricte nécessité :.....185
- Une stricte proportionnalité :.....185
- Des normes claires et précises :.....186

D. L'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020 de la Chambre restreinte.....191

E. Répliques au mémoire pour la Communauté française.....193

VIII. LA PROCEDURE DEVANT LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPEENNE.....195

- La nécessité de poser des questions préjudicielles pour résoudre le présent litige.....195
- L'opportunité de motiver un traitement prioritaire des questions posées.. 196

I. LES CINQ TRANSPOSITIONS BELGES :

A Les cinq normes belges qui transposent :

1. La requête en annulation est dirigée contre le décret du 12 novembre 2020 de la Communauté française modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative (*M.b.*, 24 novembre 2020), ci-après « le décret litigieux » qui modifie « le décret DAC » (le décret du 12 janvier 2017 précité) et la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, (*J.O.*, 5 juin 2018, L 139/1), ci-après « la Directive litigieuse » qui modifie « la Directive DAC » (Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (*J.O.*, L 64 du 11.3.2011, p. 1).

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

- La loi fédérale du 20 décembre 2019 portant transposition de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (*M.b.*, 30 décembre 2019), ci-après 'la loi de transposition'.

- Le décret flamand du 26 juin 2020 modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (*M.b.*, 3 juillet 2020), ci-après 'le décret flamand de transposition'.

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

- L'ordonnance bruxelloise du 29 octobre 2020 modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale (*M.b.*, 6 novembre 2020), ci-après 'l'ordonnance de transposition'.

Un recours en annulation et de suspension a été formée par les demandeurs contre chaque transposition (affaires 7407F, 7433N, 7480F et 7481N). Au jour de l'introduction du recours contre la transposition par la Communauté française, quatre arrêts étaient intervenus quant à ces demandes de suspension (arrêts n° 167/2020 et 168/2020

(chambre restreinte) du 17 décembre 2020 et arrêts n° 45/2021 et 46/2021 du 11 mars 2021).

Au jour du dépôt du mémoire en réplique pour les demandeurs, trois autres arrêts sont intervenus concernant des demandes de suspension introduites par l'Orde van Vlaamse Balies en ce qui concerne la transposition par la Région de Bruxelles-capitale (affaire 7511N – arrêt n° 96/2021 du 17 juin 2021) et par l'OBFG en ce qui concernes les transpositions par les Régions wallone (affaire 7498F – arrêt n° 94/2021 du 17 juin 2021 et Bruxelles-capitale (affaires 7510F – arrêt n° 95/2021 du 17 juin 2021).

Ces trois arrêts du 17 juin 2021 se réfèrent aux suspensions concernant les transpositions par les Régions wallonne et de Bruxelles-capitale par les 2 arrêts du 11 mars 2021 (arrêts n° 45/2021 et 46/2021) dans les affaires introduites par les demandeurs.

A défaut de taxes à éluder à travers des constructions transfrontières, il n'y a pas d'objet à demander la suspension du décret litigieux ou à en critiquer l'effet rétroactif.

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

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

> *« 5. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.*
>
> *Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions.*
>
> *6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.»*

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

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

Le considérant n° 8 de la Directive litigieuse précise qu'en cas de dispense, la déclaration doit être faite par le contribuable concerné. Ceci a été transposé par ces deux normes belges. Par contre, l'autre régime belge instauré prévoit la possibilité pour le contribuable concerné, après réception de la notification de la part de l'intermédiaire, de demander à l'intermédiaire de déclarer quand même lui-même. La Directive litigieuse ne prévoit pas cet éventuel 'retour'.

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

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

> *« § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :*
>
> *1° **informer** le ou les intermédiaires concernés, **par écrit et de façon motivée** **(n)**, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;*
> *2° en l'absence d'un autre intermédiaire, **informer par écrit et de façon motivée** **(n)** le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.*
>
> *La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.*
>
> *§ 2. Le contribuable concerné **peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration** **(l)** prévue à l'article (x).*
>
> *Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et **l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration** **(m)** visée à l'article (x) au contribuable concerné.*
>
> *§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué **concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables** **(e)** qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article (x).»*

La loi de transposition insère en outre en ses articles 14 et 16 une troisième obligation d'information au CIR (3) :

> *« Art. 315quater. Le contribuable concerné, visé à l'article 326/1, 5°, est tenu de fournir toutes les informations qu'il a lui-même, ou avec l'aide de son intermédiaire, en application de l'article 326/1 à 326/9 inclus, déclaré ou qu'il a dû déclaré à l'Administration, à sa demande, sans déplacement, en vue de leur vérification,* ***en ce compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration avec l'aide de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même préparés en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration*** **(r).**
>
> *Art. 323ter. L'administration fiscale* ***peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s)*** **(r),** *dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer la conformité aux articles 326/1 à 326/9 inclus, les informations qui en application de l'article 326/1 à 326/9 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente, et qui, après l'application de l'article 315quater, n'ont pas été fournies."*

Et pour les autres codes et matières (articles 32, 46 et 60) :

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

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

- une **(e)**xclusion de ce régime de dérogation aux obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,

- une **(l)**evée du secret professionnel par les clients des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, afin que ces intermédiaires soient soumis au même régime général que des intermédiaires qui ne sont pas soumis au secret professionnel,

- des obligations de **(n)**otification pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel qui n'est pas levé par leurs clients, envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,

- des obligations de déclaration selon le régime normal pour les intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, lorsqu'aucun des intermédiaires à qui ils ont notifié n'a fait la déclaration (effet indirect selon une certaine interprétation),

- des obligations de fourniture de **(r)**enseignements à des contribuables concernés qui pour les besoins d'une déclaration valable **(m)** peuvent exiger des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel de fournir toutes les informations nécessaires à cette fin.

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

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

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

- D'autre part, avoir soumis les avocats et leurs clients à un même régime de dérogation que les autres intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, sans avoir pris en considération plusieurs effets qui sont incompatibles avec la déontologie de la profession des avocats et leur fonction unique pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

- Enfin, avoir imposé des obligations à des avocats par des normes qui ne répondent pas à l'exigence d'absence d'ambiguïté qui est propre à cette profession, visant à protéger la fonction unique de la profession d'avocats pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

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

C. L'entrée en vigueur :

6. La demande en annulation est dirigée contre le décret du 12 novembre 2020 de la Communauté française modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative (*M.b.*, 24 novembre 2020).

Le décret litigieux a été publié le 24 novembre 2020 au Moniteur belge et est entré en vigueur selon son article 9 le jour même de sa publication, tout en précisant que « Les articles 2 à 8 du présent décret produisent leurs effets au 1er juillet 2020 ».

A défaut de taxes, la discussion sur la proportionnalité de la rétroactivité des obligations de déclaration est sans objet. A ce motif les demandeurs ne demandent non plus la suspension du décret litigieux.

Par contre, si lors de l'examen de la demande en annulation une question préjudicielle est posée à la CJUE, les demandeurs demandent de suspendre ou d'interpréter les articles qui interpellent par rapport au droit primaire de l'Union européenne. Ils invoquent à cette fin la primauté des traites européennes (TUE et TFUE) sur la loi spéciale qui organise la procédure devant la Cour constitutionnelle.

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

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

Par cette transposition, ces deux normes sont conformes au prescrit de la Directive litigieuse.

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

> *"1° l 'intermédiaire est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;*
> *2° l'intermédiaire possède un établissement stable dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, et par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;*
> *3° l'intermédiaire est constitué dans un territoire ou est régi par le droit d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;*
> *4° l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil, établie dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service."*

Et :

> *"1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;*
> *2° le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;*
> *3° le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices dans un ter<ritoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;*
> *4° le contribuable concerné exerce une activité dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre."*

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

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

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

8. Les moyens en annulation invoqués par les demandeurs contre le décret litigieux sont semblables aux moyens invoqués contre le décret wallon de transposition.

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

Les arguments des recours en annulation des demandeurs contre le décret wallon de transposition et l'ordonnance de transposition (affaires n° 7480F et 7481N) sont différents des arguments des recours en annulation contre la loi fédérale (affaire n° 7407F) et le décret flamand (affaire 7433N) en ce qu'ils invoquent en plusieurs points une jurisprudence plus large de la CJUE[1]. Cette jurisprudence de la CJUE concerne en partie la violation des normes du droit primaire de l'Union européenne par la Directive litigieuse ou par les normes belges qui transposent le régime instauré par la Directive litigieuse. Les demandeurs en déduisent l'obligation subséquente, selon leur interprétation des décisions de la CJUE, de suspension des normes nationales qui transposent la Directive litigieuse en cas de question préjudicielle posée à la CJUE lorsque ces normes portent atteinte à un des objectifs inscrits dans les traités européens.

Les demandeurs sub 2 et 3 invoquent aussi d'autres intérêts dans la présente affaire pour s'opposer au régime de transposition instauré. Ils invoquent aussi leur propre qualité de citoyen belge, qui peut avoir recours dans sa vie privée aux conseils d'un avocat par rapport à des dispositifs transfrontières. Les recours en annulation introduits contre l'ordonnance de transposition et le décret wallon de transposition ont aussi invoqué ce second intérêt.

Ce second intérêt n'a pas été invoqué dans les recours en annulation introduites contre la loi de transposition ou le décret flamand de transposition. Mais l'intérêt des clients et la violation de leurs droits ont été invoqués dans les mémoires des demandeurs de façon similaire pour appuyer les moyens en annulation. Ce par référence à l'objectif de garantir la confidentialité des pourparlers entre un avocat en son client. Cette garantie nécessite pour son effectivité qu'il n'y ait ni obligation de divulgation par l'avocat, ni par son client.

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

---

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

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

9. L'arrêt n°167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle[2] concerne la demande en suspension dirigée contre le décret flamand de transposition par les demandeurs et l'Orde van Vlaamse Balies. Sa motivation s'applique sur les deux régimes de transposition. Cet arrêt doit être lu à la lumière de la condition procédurale de la présence d'un intérêt personnel exposé à un préjudice grave difficilement réparable pour justifier la nécessité de suspendre. La suspension se limite à ces motifs aux avocats et à leur secret professionnel.

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

> *"..B.5.5. Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable.*
>
> *Le secret professionnel de l'avocat vise en effet principalement à protéger le droit fondamental qu'a la personne qui se confie, parfois dans ce qu'elle a de plus intime, au respect de sa vie privée. Par ailleurs, l'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense.*
> *(..)*
> *B.5.7. Il découle de ce qui précède que la constitutionnalité des dispositions attaquées doit s'apprécier compte tenu de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux, que, pour ce motif et en application du principe général de prévisibilité des incriminations, les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. Ainsi la règle du secret professionnel ne doit- elle céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée."*

Les arrêts n° 45/2021 et 46/2021 du 11 mars 2021[3] qui concernent la demande de suspension des demandeurs contre le décret wallon de transposition (affaire n° 45/2021) et l'ordonnance de transposition (affaire n° 46/2021) se réfèrent à cet arrêt pour motiver une suspension similaire des certaines obligations dans l'attente de la question préjudicielle posée dans l'arrêt n° 167/2020.

- *Par rapport à l'obligation de notification :*

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

---

[2] C. const., n° 167/2020, 17 décembre 2020, affaires n° 7429N et 7433N
[3] C. const., n° 45/2021, 11 mars 2021, affaire n° 7480F et n° 46/2021, 11 mars 2021, affaire n° 7481N

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

> *« B.9.3 (..)Si le secret professionnel de l'avocat l'empêche d'informer un autre intermédiaire du fait qu'il ne satisfera pas à l'obligation de déclaration, il ne peut à fortiori pas prouver par écrit à cet autre intermédiaire qu'il a bien satisfait à l'obligation de déclaration. Dans ce cas, tout autre intermédiaire concerné demeure automatiquement tenu à l'obligation de déclaration. La question se pose dès lors de savoir si l'obligation qui incombe à l'intermédiaire en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013 est justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.*
> *(..)*
> *B.9.5. Il ne relève pas de la compétence de la Cour de se prononcer sur la compatibilité de la directive précitée avec les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.*
> *(..)*
> *B.9.7. Dès lors que le recours en annulation et la demande de suspension du décret visant à transposer la directive (UE) 2018/822 soulèvent un doute concernant la validité de celle-ci, il est nécessaire, pour statuer définitivement sur le recours en annulation, de trancher préalablement la question de la validité de la directive précitée. Il convient dès lors de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle formulée dans le dispositif."*

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

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

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

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

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

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

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

règlementation fédérale, il peut être admis, en raison de la nature même d'un dispositif commercialisable, que, lors de la déclaration individuelle initiale, « les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel » (Doc. Parl., Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

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

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

Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires, rien n'empêche toutefois que l'intermédiaire qui, en raison du secret professionnel, ne pourrait pas lui-même remplir l'obligation de déclaration, que celle-ci soit initiale ou périodique, aide le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas (ibid.). Il n'apparait pas pourquoi il serait possible, dans le cadre d'un dispositif sur mesure, de fournir les informations nécessaires au contribuable, mais pas dans le cadre d'un dispositif commercialisable, pour lequel aucun ajustement substantiel n'est nécessaire pour le contribuable, sauf en ce qui concerne des informations dont le contribuable disposera souvent lui-même, ainsi qu'il ressort de l'énumération mentionnée en B.7.5.
(..)
B.7.9. Dans le cadre limité de l'examen auquel la Cour a pu procéder lors du traitement de la demande de suspension, le premier moyen doit être considéré comme sérieux, au sens de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs transfrontières commercialisables. »

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

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

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

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

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

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

14. Les critères retenus par la motivation de l'arrêt n° 167/2020, et par référence à ces critères par les arrêts n° 45/2021 et 46/2021, fût-il de manière provisoire sous l'angle de l'examen de l'existence d'un moyen sérieux, à savoir *la nature des données* et le besoin d'information du contribuable concerné, violent la Charte. Ce à la lumière du considérant n° 10 de la Directive Anti-Blanchiment. L'exclusion de la dispense constitue une obligation de déclaration pour un avocat des informations obtenues lors de l'exercice de sa fonction.

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

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

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

Soit l'avocat participe au dispositif commercialisable comme une partie (il est alors à considérer comme un promoteur ou un contribuable concerné), et perd de ce fait la qualité qui l'autorise à invoquer une dispense à l'obligation de déclaration qui lui incombe, soit il agit par mandat (il conseille le promoteur ou le contribuable concerné) et ne peut dès lors être sujet à une obligation de déclaration d'informations obtenues ou rendues dans cette qualité.

Les injonctions déontologiques interdisant aux avocats d'intervenir dans des dispositifs commerciables concernent des agissements comme un promoteur même d'un tel dispositif. Ces injonctions sont sur ce point à comprendre comme une mesure provisoire pour éviter des conflits car l'exclusion n'a pas été suspendue par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020. Même si ces injonctions ont force de loi pour les demandeurs, ils ne peuvent justifier selon la Charte d'exclure le secret professionnel lorsque l'avocat agit comme un mandataire.

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

> *« Soumettre à des obligations de déclaration des avocats lorsqu'ils agissent dans cette fonction ?*
> *(..)*
> *Exclure le secret professionnel propre aux avocats dans certains cas ?»*

Avec cette précision que les termes *'le secret professionnel propre aux avocats'* concerne des informations obtenues et données en leur qualité de conseil, sans avoir la qualité d'un promoteur ou d'un contribuable concerné dans le dispositif commerciable en question.

- *Par rapport à d'autres obligations.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- *Par rapport aux instructions déontologiques.*

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

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

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

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

- *Par rapport aux obligations pour des clients :*

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

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

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

Les demandeurs rappellent que la CJUE ordonne d'écarter les règles procédurales nationales qui n'autorisent pas à la juridiction nationale de poser une question préjudicielle concernant la légalité d'une norme européenne[4]. Le but de norme protégée par les articles 7 et 47 de la Charte étant la confidentialité des pourparlers entre des avocats et leurs clients. A ces motifs, même si les demandeurs invoquent d'abord les intérêts des avocats, les demandeurs sub 2 et 3 invoquent aussi leur qualité de client. Il y a donc lieu de saisir la CJUE[5] par rapport à la légalité et la validité de la soumission des avocats à la Directive litigieuse et par rapport à légalité et la validité de l'obligation de déclaration pour les clients et les intermédiaires concernant le nom des avocats et l'objet des pourparlers avec eux.

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

Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour constitutionnelle a clairement reconnu ce rôle essentiel de l'avocat. La présente affaire en annulation contre le décret litigieux vise en grande partie les mêmes moyens mais les développera de façon plus succincte, ce à la lumière de l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour.

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

---

[4] p.ex. CJUE, 26 mars 2020, C-558/18 et C-563/18, *Miasto e.a. c. Prokurator Generalny*, EU:C:2020:234, § 57, avec référence à CJUE, 19 novembre 2019, A. K. e.a. (indépendance de la chambre disciplinaire du Sąd Najwyższy), C-585/18, C-624/18 et C-625/18, EU:C:2019:982, § 103 et la jurisprudence citée.

[5] Cf. le mémoire en intervention déposé par le Conseil national des Barreaux de France dans les affaires concernant la loi de transposition (affaires 7407 à 7410) – pièce des demandeurs dans la présente affaire – concernant les condamnations de l'État français pour violation de l'article 267 TFUE par ses juridictions.

II. LES DISPOSITIONS LEGALES VISEES :

Les articles suivants du **décret du 12 novembre 2020 de la Communauté française modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative**, (*M.b.*, 24 novembre 2020) :

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

> *« Art. 5. Dans la Section IV du même décret, il est inséré un article 5/2, rédigé comme suit :*
> *(..)*
> *§ 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, il ne fournira à l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, que si la Communauté française occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Communauté française assure le service :*
>
> *1° l'intermédiaire est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service;*
> *2° l'intermédiaire possède un établissement stable dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, et par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;*
> *3° l'intermédiaire est constitué dans un territoire ou est régi par le droit d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;*
> *4° l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil, établie dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service.*
> *(..)*
> *§ 7. Le contribuable concerné à qui incombe l'obligation de déclaration transmet les informations dans un délai de trente jours, commençant le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné, la date intervenant le plus tôt étant retenue.*
>
> *Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, il ne fournira ces informations à l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, que si la Communauté française occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :*
>
> *1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;*

2° le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
3° le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;
4° le contribuable concerné exerce une activité dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.»

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

- **Les articles 3, 5 et 8 cités sous I.A ;**

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

C. Les **articles 3 et 5** en ce qu'ils organisent dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certains dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1er 1, b) et 1er 1,2) de la Directive litigieuse et son annexe IV** :

« A l'article 2 du même décret, modifié par le décret du 20 décembre 2017, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, sont apportées les modifications suivantes :

1° au paragraphe 1er,

a) à l'alinéa 1er et à l'alinéa 7, les mots « articles 2 à 9 » sont remplacés par les mots « articles 2 à 10 » ;
b) l'alinéa 7 est complété par les 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25°, 26° et 27° rédigés comme suit :

« 20° « dispositif transfrontière » : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :
a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;
b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;
c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;
e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.
Aux fins de l'application du 20° au 27° du paragraphe 2 et de l'article 5/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ;

21° « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs ;

22° « marqueur » : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, telle que recensée au paragraphe 2 ;

23° « intermédiaire » : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre. On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.
Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :
a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales ;
b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;
c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre;
d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;

24° « contribuable concerné » : toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;

25° « entreprise associée » : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :
a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;

b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse vingt-cinq pour cent des droits de vote ;
c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse vingt-cinq pour cent du capital ;
d) une personne a droit à vingt-cinq pour cent ou plus des bénéfices d'une autre personne.
Si plusieurs personnes participent, comme indiqué à l'alinéa 1er du présent 25°, a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.
Si les mêmes personnes participent, comme indiqué à l'alinéa 1er du présent 25°, a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.
Aux fins du présent point, une personne qui agit avec une autre personne en ce qui concerne les droits de vote ou la détention de parts de capital d'une entité est considérée comme détenant une participation dans l'ensemble des droits de vote ou des parts de capital de ladite entité détenue par l'autre personne.
En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés à l'alinéa 1er, c), est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de cinquante pour cent des droits de vote est réputée détenir cent pour cent de ces droits.
Une personne physique, son conjoint et ses ascendants ou descendants directs sont considérés comme une seule et unique personne ;

26° « dispositif commercialisable » : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ;

27° « dispositif sur mesure » : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable. » ;

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

« § 2. Les marqueurs d'un dispositif transfrontière sont subdivisés dans les cinq catégories suivantes :
1° catégorie A : les marqueurs généraux, visés à l'alinéa 5 ;
2° catégorie B : les marqueurs spécifiques, visés à l'alinéa 6 ;
3° catégorie C : les marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, visés à l'alinéa 7;
4° catégorie D : les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, visés à l'alinéa 8 ;
5° catégorie E : les marqueurs spécifiques concernant les prix de transferts, visés à l'alinéa 9.
Les marqueurs généraux relevant de la catégorie A, visés à l'alinéa 5, et les marqueurs spécifiques relevant de la catégorie B, visés à l'alinéa 6, ainsi que de la catégorie C, visés à l'alinéa 7, 1°, points b), premier tiret, c) et d), ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal ».
Ce critère sera rempli s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal.

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

Sont considérés comme marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal, de catégorie A :

1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal ;
2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou intérêts, rémunération pour financer les coûts et autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :
a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif ; ou
b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré ;
3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure est en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal, de catégorie B :

1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes ;
2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ;
3° Un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un « carrousel » de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires.

Sont considérés comme marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières, de catégorie C :

1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :
a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ;
b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
- ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro

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

Sont considérés comme marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs, de catégorie D :

1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :
a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un Compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un Compte financier ;
b) le transfert de Comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions ;
c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers ;
d) le transfert ou la conversion d'une Institution financière, d'un Compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en Institution financière, en Compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers ;
e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs Titulaires de compte ou Personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les Comptes financiers ;
f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les Institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les Comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques ;

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :
a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants ; et
b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures ; et
c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, au sens de l'article 4, 27°, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, sont rendus impossibles à identifier.
Sont considérés comme marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert, de catégorie E:

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

(..)

Art. 5. Dans la Section IV du même décret, il est inséré un article 5/2, rédigé comme suit :

«(..)

§ 13. L'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, à qui les informations ont été transmises conformément aux §§ 1 à 12, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées au § 14 aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 8, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, conformément au § 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur

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

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

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

§ 17. L'autorité compétente est le responsable du traitement, tel que visé à l'article 4, 7), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) pour le traitement de données à caractère personnel nécessaires à l'exécution du présent article.

Les catégories suivantes de données à caractère personnel, afférentes aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans la mesure où ces dispositifs comportent au moins un des marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive, et dont la finalité est l'échange de ces informations entre États membres aux fins notamment de permettre aux administrations fiscales d'avoir un aperçu en amont des planifications fiscales à caractère potentiellement agressif et de permettre la détection de risque de certains dossiers dans le cadre fiscal, sont traitées dans le cadre de l'alinéa 1er :

1° les données d'identification personnelles, le numéro du registre national ou le

numéro d'identification de la sécurité sociale et d'autres données d'identification telles que le numéro d'identification fiscal ;
2° les particularités financières ;
3° les caractéristiques personnelles ;
4° les modes de vie ;
5° la composition du ménage.

Sans préjudice de l'application de leur conservation nécessaire en vue du traitement ultérieur, à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherche scientifique ou historique ou à des fins statistiques, telles que visées dans l'article 89 du Règlement (UE) 2016/679 visé à l'alinéa 1er, les données à caractère personnel, visées à l'alinéa 1er, sont conservées pendant la durée strictement nécessaire aux fins envisagées par le présent article, avec un délai maximal de conservation qui ne peut pas dépasser un an après la prescription de toutes les requêtes relevant de la compétence du responsable du traitement, et, le cas échéant, la cessation définitive des procédures et recours judiciaires, administratifs et extrajudiciaires, découlant du traitement de ces données . »

D. Les **articles 3 et 5**, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinés avec l'**article 8 du décret litigieux** une obligation de déclaration à des intermédiaires sans justification proportionnée par rapport au droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1er 1 b) et 1er 1,6) de la Directive litigieuse** :

« Art. 3 : A l'article 2 du même décret, modifié par le décret du 20 décembre 2017, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, sont apportées les modifications suivantes :

1° au paragraphe 1er,

a) à l'alinéa 1er et à l'alinéa 7, les mots « articles 2 à 9 » sont remplacés par les mots « articles 2 à 10 » ;
b) l'alinéa 7 est complété par les 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25°, 26° et 27° rédigés comme suit :

« (..)

23° « intermédiaire » : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre. On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. A cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations

disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

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

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

24° « contribuable concerné » : toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif ;

25° « entreprise associée » : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :

a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne ;
b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse vingt-cinq pour cent des droits de vote ;
c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse vingt-cinq pour cent du capital ;
d) une personne a droit à vingt-cinq pour cent ou plus des bénéfices d'une autre personne.

Si plusieurs personnes participent, comme indiqué au 24°, a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices d'une même personne, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

Si les mêmes personnes participent, comme indiqué au 24°, a) à d), à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéfices de plusieurs personnes, toutes les personnes concernées sont assimilées à des entreprises associées.

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

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés à l'alinéa 1er, c), est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de cinquante pour cent des droits de vote est réputée détenir cent pour cent de ces droits.

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

26° « dispositif commercialisable » : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante;

27° « dispositif sur mesure » : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable » ;
(..)

Art. 5 Dans la Section IV du même décret, il est inséré un article 5/2, rédigé comme suit :

«Art. 5/2. § 1er. Les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'autorité compétente les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou
3° lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 2, alinéa 7, 23°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.
§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au § 14, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

§ 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, il ne fournira ces informations à l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, que si la Communauté française occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Communauté française assure le service :

1° l'intermédiaire est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
2° l'intermédiaire possède un établissement stable dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, et par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;
3° l'intermédiaire est constitué dans un territoire ou est régi par le droit d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
4° l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil, établie dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service.

§ 4. Lorsque, en application du § 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.

§ 5. Les intermédiaires sont dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel auxquels ils sont tenus et dont la violation est sanctionnée pénalement. En pareil cas, les intermédiaires sont tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel. Intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du § 6.

Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1er.

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

§ 6. Lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du § 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

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

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, il ne fournira ces informations à l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, que si la Communauté française occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Communauté française assure le service :

1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
2° le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
3° le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service,

bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;
4° le contribuable concerné exerce une activité dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre.

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

§ 9. Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.
Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au § 14, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire.

§ 10. Lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et qu'il existe plusieurs contribuables concernés, celui d'entre eux qui transmet les informations conformément au § 6 est celui qui occupe la première place dans la liste ci-après :

1° le contribuable concerné qui a arrêté avec l'intermédiaire le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
2° le contribuable concerné qui gère la mise en œuvre du dispositif.
Tout contribuable concerné n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations que dans la mesure où il peut prouver que ces mêmes informations, visées au § 14, ont déjà été transmises par un autre contribuable concerné.

§ 11. L'autorité compétente peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.
§ 12. Les intermédiaires et les contribuables concernés sont tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020.

§ 13. L'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, à qui les informations ont été transmises conformément aux §§ 1 à 12, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées au § 14 aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités pratiques arrêtées conformément à l'article 8, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, conformément au § 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

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

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

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

§ 17. L'autorité compétente est le responsable du traitement, tel que visé à l'article 4, 7), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données) pour le traitement de données à caractère personnel nécessaires à l'exécution du présent article.

Les catégories suivantes de données à caractère personnel, afférentes aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans la mesure où ces dispositifs comportent au moins un des marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive, et dont la finalité est l'échange de ces informations entre États membres aux fins notamment de permettre aux administrations fiscales d'avoir un aperçu en amont des planifications fiscales à caractère potentiellement agressif et de permettre la détection de risque de certains dossiers dans le cadre fiscal, sont traitées dans le cadre de l'alinéa 1er :

1° les données d'identification personnelles, le numéro du registre national ou le numéro d'identification de la sécurité sociale et d'autres données d'identification telles que le numéro d'identification fiscal ;
2° les particularités financières ;
3° les caractéristiques personnelles ;
4° les modes de vie ;
5° la composition du ménage.

Sans préjudice de l'application de leur conservation nécessaire en vue du traitement ultérieur, à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherche scientifique ou historique ou à des fins statistiques, telles que visées dans l'article 89 du Règlement (UE) 2016/679 visé à l'alinéa 1er, les données à caractère personnel, visées à l'alinéa 1er, sont conservées pendant la durée strictement nécessaire aux fins envisagées par le présent article, avec un délai maximal de conservation qui ne peut pas dépasser un an après la prescription de toutes les requêtes relevant de la compétence du responsable du traitement, et, le cas échéant, la cessation définitive des procédures et recours judiciaires, administratifs et extrajudiciaires, découlant du traitement de ces données.

Art. 8. Dans le même décret, il est inséré une Section IX, rédigée comme suit :

« Section IX.- Sanctions

Article 10.- § 1er. Pour toute infraction à l'article 5/2 du présent décret qui consiste à ne pas fournir, à fournir de manière incomplète ou à fournir tardivement des informations visées à l'article 5/2, § 14, une amende fiscale de 2.500 euros à 25.000 euros est appliquée.
Toutefois, si l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou dessein de nuire, une amende fiscale de 5.000 euros à 50.000 euros est appliquée.
Le Gouvernement est habilité à déterminer les échelles de ces amendes fiscales.
§ 2. Les amendes visées au § 1er sont établies et recouvrées de la même manière que les impôts dont la Communauté française assure le service.
§ 3. Le service désigné par le Gouvernement statue en premier et dernier ressort sur les requêtes ayant pour objet la remise ou modération des amendes visées au § 1er.
Les requêtes visées à l'alinéa 1er sont introduites, par écrit motivé auprès du service désigné par le Gouvernement par les redevables ou les personnes sur les biens desquels les amendes visées au § 1er sont mises en recouvrement.
Est irrecevable, toute requête visée à l'alinéa 1er introduite lorsque :
1° les délais de recours administratifs éventuellement applicables ne sont pas expirés, ou ;
2° la phase contentieuse administrative éventuellement applicable n'est pas clôturée. »

E. L'article 5, en ce qu'il organise et sanctionne combiné avec l'**article 8 du décret litigieux** une obligation de déclaration pour des phases distinctes des dispositifs transfrontières sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **les articles 1er 1 b), 1er 1,2) et 1er 1,6) de la Directive litigieuse** :

« Article 5 Dans la Section IV du même décret, il est inséré un article 5/2, rédigé comme suit :

«Art. 5/2. § 1er. Les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'autorité compétente les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou
3° lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 2, alinéa 7, 23°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au § 14, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.»

F. Les **articles 3 et 5** en ce qu'ils n'exonèrent pas de toutes obligations des avocats et leurs clients et les soumettent aux mêmes obligations de notification et de fourniture de renseignements imposées à d'autres intermédiaires qui ont un secret professionnel et des obligations de déclaration de leurs clients par rapport à leurs entretiens avec ces intermédiaires détenteur d'un secret professionnel, sont sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposées aux État-membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant l'article 1er 1, 2) de la Directive** :

« Art. 3. A l'article 2 du même décret, modifié par le décret du 20 décembre 2017, dont le texte actuel formera le paragraphe 1er, sont apportées les modifications suivantes :

1° au paragraphe 1er,

a) à l'alinéa 1er et à l'alinéa 7, les mots « articles 2 à 9 » sont remplacés par les mots « articles 2 à 10 » ;
b) l'alinéa 7 est complété par les 20°, 21°, 22°, 23°, 24°, 25°, 26° et 27° rédigés comme suit :
(..)
« 21° « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs ;
(..)
23° « intermédiaire » : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre. On entend également par

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

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

a) être résidente dans un État membre à des fins fiscales ;
b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif ;
c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre ;
d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre ;
(..)
26° « dispositif commercialisable » : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante;

27° « dispositif sur mesure » : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable » ;
(..)

Art. 5. – précité sous le point II.D. »

III. LES NORMES VIOLEES :

A. Les **articles 3 et 5** qui organisent des obligations de déclaration **selon l'interprétation** où certaines de ces mesures ne s'appliquent que sur des intermédiaires ou des contribuables concernés avec des points de rattachement « *dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service* » :

- **Les articles 10 et 11 de la Constitution :**

Article 10

Il n'y a dans l'État aucune distinction d'ordres.
Les Belges sont égaux devant la loi ; seuls ils sont admissibles aux emplois civils et militaires, sauf les exceptions qui peuvent être établies par une loi pour des cas particuliers.
L'égalité des femmes et des hommes est garantie.

Article 11

La jouissance des droits et libertés reconnus aux Belges doit être assurée sans discrimination. A cette fin, la loi et le décret garantissent notamment les droits et libertés des minorités idéologiques et philosophiques.

- **Les articles 35 et 39 de la Constitution :**

Article 35

L'autorité fédérale n'a de compétences que dans les matières que lui attribuent formellement la Constitution et les lois portées en vertu de la Constitution même.
Les communautés ou les régions, chacune pour ce qui la concerne, sont compétentes pour les autres matières, dans les conditions et selon les modalités fixées par la loi.
Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.

Article 39

La loi attribue aux organes régionaux qu'elle crée et qui sont composés de mandataires élus, la compétence de régler les matières qu'elle détermine, à l'exception de celles visées aux articles 30 et 127 à 129, dans le ressort et selon le mode qu'elle établit. Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.

- **Les articles 170 § 2 et 172 de la Constitution :**

Article 170

§ 1er. Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi.
§ 2. Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

Article 172

Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.
Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.

- **L'article 143 § 1er de la Constitution :**

Dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'État fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts.

- **L'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles en ce qu'il exprime le cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire :**

En matière économique, les Régions exercent leurs compétences dans le respect des principes de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux et de la liberté de commerce et d'industrie, ainsi que dans le respect du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, tel qu'il est établi par ou en vertu de la loi, et par ou en vertu des traités internationaux.

- **L'article 1 ter du 16 janvier 1989 de la loi spéciale relative au financement des Communautés et des Régions en ce qu'il exprime le cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire :**

L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants :

1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale ;
2° l'évitement de la double imposition ;
3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux.

En cas de demande d'un contribuable visant à éviter la double imposition, jugée fondée par une autorité, celle-ci se concerte avec les autres autorités concernées en vue de remédier à l'imposition contraire au principe évoqué à l'alinéa 1er, 2°.

Une concertation sur la politique fiscale et sur les principes visés à l'alinéa 1er est organisée annuellement au sein du Comité de concertation visé à l'article 31 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles.

B. Le **décret litigieux en son entièreté** qui organise et sanctionne des obligations de déclaration en matières autres que l'impôt des sociétés dans la mesure où ces mesures instaurent des obligations et sanctions sans justification proportionnée :

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

En transposant les articles suivants de la Directive litigieuse :

C. Les **articles 3 et 5** en ce qu'ils organisent dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certains dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1er 1, b) et 1er 1,2) de la Directive litigieuse et son annexe IV** :

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

> Article 2
>
> L'Union est fondée sur les valeurs de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité, de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes.
>
> Article 4 (3)
>
> **3. En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.**
>
> **Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.**
>
> **Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.**
>
> Article 5
>
> 1. Le principe d'attribution régit la délimitation des compétences de l'Union. **Les principes de subsidiarité et de proportionnalité régissent l'exercice de ces compétences**.
>
> 2. En vertu du principe d'attribution, l'Union n'agit que dans les limites des compétences que les États membres lui ont attribuées dans les traités pour atteindre les objectifs que ces traités établissent. Toute compétence non attribuée à l'Union dans les traités appartient aux États membres.
>
> 3. En vertu du principe de subsidiarité, dans les domaines qui ne relèvent pas de sa compétence exclusive, l'Union intervient seulement si, et dans la mesure où, les objectifs de l'action envisagée ne peuvent pas être atteints de manière suffisante par les États membres, tant au niveau central qu'au niveau régional

et local, mais peuvent l'être mieux, en raison des dimensions ou des effets de l'action envisagée, au niveau de l'Union.

Les institutions de l'Union appliquent le principe de subsidiarité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Les parlements nationaux veillent au respect du principe de subsidiarité conformément à la procédure prévue dans ce protocole.

4. En vertu du principe de proportionnalité, le contenu et la forme de l'action de l'Union n'excèdent pas ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs des traités.

Les institutions de l'Union appliquent le principe de proportionnalité conformément au protocole sur l'application des principes de subsidiarité et de proportionnalité.

Article 6

1. L'Union reconnaît **les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 7 décembre 2000**, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg, **laquelle a la même valeur juridique que les traités**.

Les dispositions de la Charte n'étendent en aucune manière les compétences de l'Union telles que définies dans les traités.

Les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte sont interprétés conformément aux dispositions générales du titre VII de la Charte régissant l'interprétation et l'application de celle-ci et en prenant dûment en considération les explications visées dans la Charte, qui indiquent les sources de ces dispositions.

2. L'Union adhère à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Cette adhésion ne modifie pas les compétences de l'Union telles qu'elles sont définies dans les traités.

3. Les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, **font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux**.

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

Article 2

1. Lorsque les traités attribuent à l'Union une compétence exclusive dans un domaine déterminé, seule l'Union peut légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants, les États membres ne pouvant le faire par eux-

mêmes que s'ils sont habilités par l'Union, ou pour mettre en œuvre les actes de l'Union.

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

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

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

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

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

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

Article 6

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

Article 16 (1)

Toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant.

Article 26(2)

Le marché intérieur comporte un espace sans frontières intérieures dans lequel la libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux est assurée selon les dispositions des traités.

Article 49

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la liberté d'établissement des ressortissants d'un État membre dans le territoire d'un autre État membre sont interdites. Cette interdiction s'étend également aux restrictions à la création d'agences, de succursales ou de filiales, par les ressortissants d'un État membre établis sur le territoire d'un État membre.

La liberté d'établissement comporte l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, et notamment de sociétés au sens de l'article 54, deuxième alinéa, dans les conditions définies par la législation du pays d'établissement pour ses propres ressortissants, sous réserve des dispositions du chapitre relatif aux capitaux.

Article 56

Dans le cadre des dispositions ci-après, les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre autre que celui du destinataire de la prestation.

Le Parlement européen et le Conseil, statuant conformément à la procédure législative ordinaire, peuvent étendre le bénéfice des dispositions du présent chapitre aux prestataires de services ressortissants d'un État tiers et établis à l'intérieur de l'Union.

Article 63

1. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

2. Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.

Article 65

1. L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres :

a) D'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ;

b) De prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.

2. Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités.

3. Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63.

Article 115

Sans préjudice de l'article 114, le Conseil, statuant à l'unanimité conformément à une procédure législative spéciale, et après consultation du Parlement européen et du Comité économique et social, arrête des directives **pour le rapprochement des dispositions législatives, règlementaires et administratives** des États membres **qui ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur**.

- **Les articles 7, 8 (1), 20, 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne :**

Article 7
Respect de la vie privée et familiale

Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications.

Article 8 (1)

1. Toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant.

Article 20
Égalité en droit

Toutes les personnes sont égales en droit.

Article 51
Champ d'application

1. Les dispositions de la présente Charte s'adressent aux institutions et organes de l'Union dans le respect du principe de subsidiarité, ainsi qu'aux États membres uniquement lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union. En conséquence, ils respectent les droits, observent les principes et en promeuvent l'application, conformément à leurs compétences respectives.
2. La présente Charte ne crée aucune compétence ni aucune tâche nouvelle pour la Communauté et pour l'Union et ne modifie pas les compétences et tâches définies par les traités.

Article 52
Portée des droits garantis

1. Toute limitation de l'exercice des droits et libertés reconnus par la présente Charte doit être prévue par la loi et respecter le contenu essentiel desdits droits et libertés. Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent

être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui.
2. Les droits reconnus par la présente Charte qui trouvent leur fondement dans les traités communautaires ou dans le traité sur l'Union européenne s'exercent dans les conditions et limites définies par ceux-ci.
3. Dans la mesure où la présente Charte contient des droits correspondant à des droits garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, leur sens et leur portée sont les mêmes que ceux que leur confère ladite convention. Cette disposition ne fait pas obstacle à ce que le droit de l'Union accorde une protection plus étendue.

Article 53
Niveau de protection

Aucune disposition de la présente Charte ne doit être interprétée comme limitant ou portant atteinte aux droits de l'homme et libertés fondamentales reconnus, dans leur champ d'application respectif, par le droit de l'Union, le droit international et les conventions internationales auxquelles sont parties l'Union, la Communauté ou tous les États membres, et notamment la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, ainsi que par les constitutions des États membres.

- Les **articles 6 (1) et (2) et 8 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales** du 4 novembre 1950, signée à Rome (M.b., le 19 août 1955, err. M.b, le 29 juin 1961), ci-après citée comme la **Convention Européenne des Droits de l'Homme – CEDH :**

Article 6 (1) et (2)

Droit à un procès équitable

1. Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice.

2. Toute personne accusée d'une infraction est présumée innocente jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.

Article 8

Droit au respect de la vie privée et familiale.

Article 8.1.

1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui

- **L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques dispose** :

1. Nul ne sera l'objet d'immixtions arbitraires ou illégales dans sa vie privée, sa famille, son domicile ou sa correspondance, ni d'atteintes illégales à son honneur et à sa réputation.

2. Toute personne a droit à la protection de la loi contre de telles immixtions ou de telles atteintes.

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

Article 22

Chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi.
La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit.

Article 29

Le secret des lettres est inviolable.
La loi détermine quels sont les agents responsables de la violation du secret des lettres confiées à la poste.

D. Les **articles 3 et 5**, en ce qu'ils organisent et sanctionnent combinées avec l'**article 8 du décret litigieux** une obligation de déclaration pour certains intermédiaires sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1er 1 b) et 1er 1,6) de la Directive litigieuse** :

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

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

Article 47
Droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial

Toute personne dont les droits et libertés garantis par le droit de l'Union ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues au présent article.

Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable par un tribunal indépendant et impartial, établi préalablement par la loi. Toute personne a la possibilité de se faire conseiller, défendre et représenter.

Une aide juridictionnelle est accordée à ceux qui ne disposent pas de ressources suffisantes, dans la mesure où cette aide serait nécessaire pour assurer l'effectivité de l'accès à la justice.

Article 48 (1)
Présomption d'innocence et droits de la défense

1. Tout accusé est présumé innocent jusqu'à ce que sa culpabilité ait été légalement établie.
2. Le respect des droits de la défense est garanti à tout accusé.

Article 49
Principes de légalité et de proportionnalité des délits et des peines

1. Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou le droit international. De même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise. Si, postérieurement à cette infraction, la loi prévoit une peine plus légère, celle-ci doit être appliquée.
2. Le présent article ne porte pas atteinte au jugement et à la punition d'une personne coupable d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle a été commise, était criminelle d'après les principes généraux reconnus par l'ensemble des nations.
3. L'intensité des peines ne doit pas être disproportionnée par rapport à l'infraction.

- **Les articles 6.1, 6.2 et 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales** du 4 novembre 1950, signée à Rome (M.b., le 19 août 1955, err. M.b, le 29 juin 1961), ci-après citée comme la **Convention Européenne des Droits de l'Homme – CEDH :** articles 6.1 et 6.2 précités sous C.

Article 7

Pas de peine sans loi

1. Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international. De même il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui

était applicable au moment où l'infraction a été commise.

2. Le présent article ne portera pas atteinte au jugement et à la punition d'une personne coupable d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle a été commise, était criminelle d'après les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées.

- L'article **17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** : précité sous C.

- Les articles **10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** : articles 10, 11, 170 § 2 et 172 précitées sous A.

Article 12

La liberté individuelle est garantie.

Nul ne peut être poursuivi que dans les cas prévus par la loi, et dans la forme qu'elle prescrit.

Hors le cas de flagrant délit, nul ne peut être arrêté qu'en vertu d'une ordonnance motivée du juge qui doit être signifiée au plus tard dans les quarante-huit heures de la privation de liberté et ne peut emporter qu'une mise en détention préventive.

Article 14

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

E. L'**article 5,** en ce qu'il organise et sanctionne combiné avec **l'article 8 du décret litigieux** une obligation de déclaration pour des phases distinctes des dispositifs transfrontières par des intermédiaires sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposées aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant les articles 1er 1 b), 1er 1,2) et 1er 1,6) de la Directive litigieuse** :

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

- Les **articles 20, 47 à 53 de la Charte** : articles 20, 48 (1), 49, 51 à 53 précités sous C et D.

Article 50
Droit à ne pas être jugé ou puni pénalement deux fois pour une même infraction

Nul ne peut être poursuivi ou puni pénalement en raison d'une infraction pour laquelle il a déjà été acquitté ou condamné dans l'Union par un jugement pénal définitif conformément à la loi.

- Les **articles 6.1, 6.2 et 7 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme** précités sous D.

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

F. Les **articles 3 et 5 du décret litigieux** en ce qu'ils n'exonèrent pas de toutes obligations les avocats et leurs clients et les soumettent aux mêmes obligations de notifications et de fourniture de renseignements imposées à d'autres intermédiaires qui ont un secret professionnel et des obligations de déclaration de leurs clients par rapport à leurs entretiens avec ces intermédiaires détenteur d'un secret professionnel, sont sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux État-membres par le droit primaire de l'Union européenne **en transposant l'article 1er 1, 2) de la Directive** :

- Les **articles 2, 4 alinéa 3, 6 et 19(1) TUE** : les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 précités sous C.

Article 19

1. La Cour de justice de l'Union européenne comprend la Cour de justice, le Tribunal et des tribunaux spécialisés. Elle assure le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités.

Les États membres établissent les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union.

- L'**article 16(1) TFUE**, précité sous C.

- Les **articles 7, 8.1, 20, 47 à53 de la Charte** précitées sous C et D.

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

Article 6.3

Droit à un procès équitable

3. Tout accusé à droit notamment à :

a) être informé, dans le plus court délai, dans une langue qu'il comprend et d'une manière détaillée, de la nature et de la cause de l'accusation portée contre lui ;
b) disposer du temps et des facilités nécessaires à la préparation de sa défense ;
c) se défendre lui-même ou avoir l'assistance d'un défenseur de son choix et, s'il n'a pas les moyens de rémunérer un défenseur, pouvoir être assisté gratuitement par un avocat d'office, lorsque les intérêts de la justice l'exigent ;
d) interroger ou faire interroger les témoins à charge et obtenir la convocation et l'interrogation des témoins à décharge dans les mêmes conditions que les témoins à charge ;
e) se faire assister gratuitement d'un interprète, s'il ne comprend pas ou ne parle pas la langue employée à l'audience.

Article 8

Droit au respect de la vie privée et familiale.

Article 8.1 précitée sous D.

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui.

Article 10

Liberté d'expression

1. Toute personne a droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté d'opinion et la liberté de recevoir ou de communiquer des informations ou des idées sans qu'il puisse y avoir ingérence d'autorités publiques et sans considération de frontière. Le présent article n'empêche pas les États de soumettre les entreprises de radiodiffusion, de cinéma ou de télévision à un régime d'autorisations.

2. L'exercice de ces libertés comportant des devoirs et des responsabilités peut être soumis à certaines formalités, conditions, restrictions ou sanctions prévues par la loi, qui constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à l'intégrité territoriale ou à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, à la protection de la réputation ou des droits d'autrui, pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles ou pour garantir l'autorité et l'impartialité du pouvoir judiciaire.

- **L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques dispose** : précité sous C.

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

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

Article 19

La liberté des cultes, celle de leur exercice public, ainsi que la liberté de manifester ses opinions en toute matière, sont garanties, sauf la répression des délits commis à l'occasion de l'usage de ces libertés.

IV. EN FAIT ET EN DROIT

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

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

- **Le principe d'égalité** : les articles 10 et 11 de la Constitution - l'article 6 CEDH – l'article 20 de la Charte,

- **Les droits de la défense / la présomption d'innocence** : articles 12 et 14 de la Constitution - article 6 CEDH – articles 47 et 48 de la Charte,

- **Protection de la vie privée :** articles 22 et 29 de la Constitution – article 8 CEDH – article 16(1) TFEU, articles 7 et 8 (1) de la Charte,

- **Pas de peine sans loi :** l'article 14 de la Constitution – article 7 CEDH – article 52 (1) de la Charte.

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

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

22. Selon une certaine interprétation qui donnera un cas d'application éventuelle à l'article 5 du décret litigieux, les intermédiaires et les contribuables concernés doivent, lorsqu'ils ont des obligations de déclaration simultanés envers plusieurs État membres par rapport à des matières qui tombent dans le champ d'application du décret litigieux, remplir ces obligations que s'ils ont un lien de rattachement personnel avec *'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service'* (article 5, qui insère l'article 5/2, §§ 3 et 7) :

> *"§ 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, il ne fournira à l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, que si la Communauté française occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Communauté française assure le service :*
>
> *1° l'intermédiaire est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service;*
> *2° l'intermédiaire possède un établissement stable dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, et par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis ;*

3° l'intermédiaire est constitué dans un territoire ou est régi par le droit d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
4° l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil, établie dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service.
(..)

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

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, il ne fournira ces informations à l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, que si la Communauté française occupe la première place dans la liste ci-après, lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région wallonne assure le service :

1° le contribuable concerné est résident à des fins fiscales d'un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
2° le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service ;
3° le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre ;
4° le contribuable concerné exerce une activité dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun État membre »

Il est présumé que le décret litigieux vise par '*un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service*' les régions bruxelloise et wallonne, moins le territoire linguistique de la Communauté germanophone. Ceci par déduction logique des compétences territoriales de la Communauté française comme définies par l'article 127 § 2 de la Constitution :

"§ 2. Ces décrets ont force de loi respectivement dans la région de langue française et dans la région de langue néerlandaise, ainsi qu'à l'égard des institutions établies dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale qui, en raison de leurs activités, doivent être considérées comme appartenant exclusivement à l'une ou à l'autre communauté."

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

Il n'y a pas de justification proportionnée selon laquelle un même dispositif transfrontière concernant une taxe de la Communauté francophone donne lieu à des obligations de déclaration qui différent en fonction d'un point de rattachement personnel du concerné (un intermédiaire ou un contribuable concerné) avec cette description géographique.

A ce jour, aucune disposition constitutionnelle présume *la connaissance* des normes des entités fédérés selon le point de rattachement personnel de cette personne avec une partie du territoire de la Belgique. Tous les belges sont égaux devant la loi, le décret ou l'ordonnance. Il ne semble pas y avoir une justification proportionnelle pour la différence qui est instaurée entre les obligations des citoyens belges par le décret litigieux.

En matière fiscale les obligations naissent en fonction d'un fait taxable, ou au moins déjà à partir de la simple conception de celui-ci depuis la transposition de la Directive litigieuse par le décret litigieux. Les points de rattachement territoriaux de la compétence matérielle découlent du fait taxable, pas des points de rattachement de la personne qui la conseille ou l'applique.

Le décret litigieux exerce une compétence fiscale formelle par cette distinction qui distinguera entre les personnes concernées pour des faits taxables en régions wallonne et bruxelloise.

Une telle division entre les justiciables belges en matière d'obligations fiscales matérielles et formelles semble être davantage sans justification proportionnée.

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

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

> *"Article 8 bis ter 3. Lorsque l'intermédiaire a l'obligation de transmettre des informations concernant des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'à l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après: (..)"*

Et :

> *"Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs États membres, ces informations ne sont transmises qu'aux autorités compétentes de l'État membre qui occupe la première place dans la liste ci-après: (..)"*

Le but de la Directive litigieux étant évidemment d'éviter qu'une personne est supposée connaître les obligations de déclarations de chaque État membre. Ceci serait manifestement disproportionnée comme régime. Si une personne a quand-même

plusieurs obligations de déclaration d'un même niveau de priorité (p.ex. une inscription auprès de plusieurs barreaux sans une résidence dans l'Union européenne), cette personne a de fait *le choix* dans quel État membre elle souhait déclarer en premier. Cela dispense de l'obligation de déclaration dans l'autre État-membre. Il ne peut donc y avoir une obligation de multiples déclarations selon ce régime qui nécessite de fixer une exclusivité de déclaration au sein du territoire belge. Pourtant, c'est une obligation de multiple déclaration – hypothèse impossible selon les libellés de la Directive – qui motive la différence de traitement entre citoyens belges par le décret litigieux.

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

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

25. Les travaux préparatoires du décret litigieux disent transposer la Directive litigieuse pour l'application de taxes futures (*Doc. Parl.*, Parl. Comm. fr., session 2020-2021, Doc. N° 137/1, projet de décret, p. 1) :

> *« Le droit européen impose la transposition de ces directives. Cependant, s'agissant de la Communauté française, leur applicabilité pratique sera théorique sur le territoire sur lequel les décrets de la Communauté française ont force de loi car cette dernière n'a établi aucun impôt communautaire qualifié comme tel.»*

Le décret litigieux instaure ainsi un régime conçu en matière d'impôt des sociétés pour des taxes futures qui ne peuvent concerner cette matière selon les règles de compétence actuelles.

Même si la Constitution consacre le principe du pouvoir fiscal des Communautés, jusqu'à présent la réforme d'État suit la logique d'attribution de matières imposables. Ces matières définissent la compétence d'exercer une compétence fiscale matérielle. Dans certains cas la compétence formelle suit ou est maintenue au niveau fédéral.

Le législateur fédéral n'a pas autorisé de matière imposable à la Communauté française. L'exercice d'un pouvoir de taxation autonome par les Communautés soulève trop de difficultés à défaut de territoire proprement dit. Ici, la Communauté française prétend de disposer d'une compétence fiscale formelle sans compétence fiscale matérielle. Ce au motif que la transposition de la Directive litigieuse l'impose.

A défaut de matière imposable autorisée par le législateur fédéral, il se pose la question de savoir si l'article 170 § 2 de la Constitution ne s'oppose pas à l'exercice d'une compétence de nature fiscale formelle par une Communauté sans avoir une compétence matérielle qui lui est actuellement autorisée par le législateur fédéral ?

26. Aucune justification proportionnée n'est donnée par les travaux préparatoires pour l'application de ce régime sur des taxes futures. Il ne résulte de rien comment la globalisation a pu affecter à travers des dispositifs transfrontières les recettes de la Communauté française de façon similaire aux recettes en matière d'impôt sur les sociétés.

Une motivation élaborée est strictement nécessaire car les personnes concernées par ses mesures ne se trouvent pas dans des situations comparables à défaut d'une nécessité de combattre l'évasion fiscale en matière d'impôt sur les sociétés et le but poursuivi par la Directive litigieuse. La seule motivation retrouvée (*Doc. Parl.,* Parl. Comm. fr., session 2020-2021, Doc. N° 137/1, projet de décret, p. 3) est que la Communauté française avait déjà transposé la Directive DAC. A défaut d'une administration fiscale chargée de recevoir des déclarations fiscales, il est assez curieux pour quelles finalités cette transposition a été faite.

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

La Constitution conditionne l'exercice de la compétence fiscale à la nécessité d'atteindre un but de façon proportionnée. Ici, il n'y a pas de but à atteindre à défaut de compétence fiscale matérielle. L'examen de la proportionnalité de l'exercice d'une compétence fiscale formelle nécessite l'examen de la compétence fiscale matérielle qu'elle sert.

Une nécessite pour une compétence fiscale formelle est aussi manifestement absente car le fonctionnement de la Communauté française est organisé à travers des dotations. Il n'y a pas d'impact possible de cette norme formelle sur ces dotations et donc pour les recettes de la Communauté française.

Il n'y a donc pas de justification proportionnée possible pour ce régime instauré par le décret litigieux à la lumière des exigences des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

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

27. Les **articles 3 et 5 du décret litigieux** organisent une obligation de déclaration pour certains dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne par la transposition **des articles 1er 1 b) et 1er 1,2) de la Directive litigieuse**.

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

C.1 A des autorités nationales.

28. L'article 1er 1, b) de la Directive litigieuse oblige les États membres à organiser dans leur droit national des obligations de déclaration vis-à-vis des autorités nationales pour les dispositifs transfrontières. Ces définitions, y compris les marqueurs, ont été reprises textuellement par l'**article 3** du décret litigieux.

Aux termes de son arrêt du 16 mai 2017[6], la CJUE rappelle que la Directive DAC a été adoptée pour promouvoir la coopération administrative efficace entre administrations fiscales des États membres.

A cet égard, des demandes d'informations formulées en application de la Directive DAC ne peuvent être sollicitées d'un administré qu'après que l'État membre sollicité a épuisé les 'sources habituelles d'information auxquelles il peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'.

La transmission de ces informations peut être refusée par un État membre lorsque les données dont la transmission était sollicitée conduiraient à divulguer un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial, ou une information dont la divulgation serait contraire à l'ordre public.

La Cour de justice européenne a dû se prononcer sur la question de savoir si un administré peut contester la pertinence des renseignements qui sont exigés de sa part en application de la Directive DAC en vue d'être communiqués à l'autorité fiscale de son pays.

29. Aux termes de cet arrêt (§ 51) il est rappelé que :

> *« ..selon une jurisprudence constante, la protection contre des interventions de la puissance publique dans la sphère privée d'une personne physique ou morale, qui seraient arbitraires ou disproportionnées, constitue un principe général du droit de l'Union (arrêts du 21 septembre 1989, Hoechst/Commission, 46/87 et 227/88, EU:C:1989:337, point 19, et du 22 octobre 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, point 27, ainsi que ordonnance du 17 novembre 2005, Lines/Commission Minoan, C-121/04 P, non publiée, EU:C:2005:695, point 30). »*

La Cour précise que l'obligation de coopération imposée à l'administré se justifie par le principe général du droit imposant que l'administré n'est pas soumis à des interventions de la puissance publique qui sont arbitraires ou disproportionnées, ce qui implique l'observation des conditions suivantes (§§ 61 et 63) :

> *« En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16 relatif à l'objet de cette directive, les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations « vraisemblablement pertinentes » pour l'administration requérante compte tenu des dispositions de la législation en matière fiscale de l'État membre dont relève cette administration »*
>
> *« Il résulte du libellé de ces dispositions que les termes « vraisemblablement pertinentes » désignent la qualité dont les informations demandées doivent être revêtues. L'obligation qui incombe à l'autorité requise aux termes de l'article 5 de la directive 2011/16 de coopérer avec l'autorité requérante ne s'étend pas à la communication d'informations qui seraient dépourvues de cette qualité. »*

---

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

Et (§ 67) :

> *« Ainsi que plusieurs gouvernements et la Commission l'ont fait valoir, cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. »*

Si, nonobstant l'obligation d'épuiser d'abord les 'sources habituelles d'information' auxquelles, l'État membre peut s'adresser directement au contribuable, mais alors (§ 73) :

> *« S'agissant de l'administré, dans l'hypothèse où l'autorité requise se tournerait néanmoins vers lui en lui adressant, le cas échéant, une décision d'injonction pour obtenir les informations sollicitées, il découle de la réponse à la deuxième question qu'il doit se voir reconnaître le droit d'invoquer devant un juge l'absence de conformité de ladite demande d'informations avec l'article 5 de la directive 2011/16 et l'illégalité de la décision d'injonction qui en résulte.»*

30. L'article 3 de la norme litigieuse décrit la condition qui doit être remplie pour que des dispositifs transfrontières soient à déclarer. A la lumière de la Directive litigieuse ces dispositifs transfrontières offrent un risque potentiel d'évasion fiscale dès qu'est rencontré l'un des critères énumérés par l'article 3 de la norme litigieuse qui reprennent à leur tour l'annexe IV de la Directive.

L'article 1er 1, b) (20) de la Directive litigieuse vise à travers les critères énumérés dans son annexe IV à marquer les dispositifs transfrontières qui présentent 'un risque potentiel d'évasion fiscale'. La Directive litigieuse ne définit pas la notion 'du risque potentiel d'évasion fiscale'. Aux termes de l'exposé préliminaire, les considérants nos 1, 9 et 14 précisent que le but recherché est d'agir contre des planifications fiscales agressives visées par la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (J.O., 19 juillet 2016, L 193/1), ci-après la « Directive Anti-Abus » :

> *« (1) .. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.*
> *(..)*
> *(9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en*

constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des « marqueurs ».
(..)
De plus, il convient de rappeler que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l'un de leurs objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil. »

Ainsi, le considérant n° 9 explique le choix de la Directive litigieuse d'énumérer une liste de caractéristiques et d'éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive.

31. L'annexe IV de la Directive litigieuse introduit quant à elle la notion d'avantage fiscal principal. Cette notion semble concerner une méthode permettant la réfutation de la présomption activée par la présence d'un marqueur. Le régime mis en place par la Directive litigieuse est ainsi :

- de présumer la présence d'un risque d'évasion fiscale ou de pratique fiscale abusive sur la base d'un des critères (dits marqueurs) énumérés dans l'annexe IV de la Directive litigieuse ;
- de présumer en cascade que ce risque est le principal motif ou un des principaux motifs de l'administré pour mettre en place le dispositif transfrontière ;
- et de justifier ainsi l'obligation pour l'administré de déclarer ce dispositif transfrontière.

L'administré est autorisé, uniquement en présence de certains marqueurs, à réfuter cette présomption en cascade par la preuve qu'il n'escompte pas d'avantage fiscal principal du dispositif transfrontière. Dans les autres cas il est toujours tenu d'auto-déclarer dès qu'est rempli le critère qui enclenche la cascade de présomptions aboutissant à un 'risque potentiel' d'évasion fiscale ou de pratique fiscale abusive.

32. La Directive litigieuse organise par son article 1er 1,2) (18) une obligation automatique de communication des renseignements obtenus de la part des administrés.

Par contre, la Directive DAC, qui vise de contrer *la fraude et l'évasion fiscale*, n'instaure pas des obligations de déclaration tout azimut mais conditionne l'interférence des administrations fiscales à travers des demandes d'informations dans la sphère privée des contribuables et des tiers. La Directive litigieuse, qui vise *des pratiques parfaitement légales*, interfère de façon beaucoup plus invasive dans la sphère privée des contribuables et des tiers.

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

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

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

- Les obligations de déclarations des administrés des dispositifs transfrontières envers leurs autorités nationales ne sont pas conditionnées par la nécessité pour un État membre d'épuiser au préalable les 'sources habituelles d'informations auxquelles il peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'. Au contraire, la Directive litigieuse organise un devoir d'auto-déclaration combiné avec un système automatique d'échange des renseignements entre les État membres. Ces États membres ne doivent nullement justifier qu'ils ne pouvaient avoir obtenu ces informations selon leurs règles nationales ou que les informations obtenues servent à contrer des pratiques abusives.

Ainsi, la première condition de la Directive DAC jugée essentielle par la CJUE dans la décision citée pour protéger la sphère privée de l'administré contre des ingérences arbitraires ou disproportionnées de la puissance publique est écartée pour l'application de la Directive litigieuse servant de base au décret litigieux.

- Les obligations d'auto-dénonciation des administrés éliminent dans la plupart des cas la deuxième condition de la pertinence vraisemblable de ces informations pour permettre aux États membres de fixer correctement les montants des impôts et taxes à percevoir.

Ainsi la deuxième condition jugée essentielle par la CJUE dans la décision citée pour la proportionnalité de la Directive DAC pour intervenir dans la sphère privée de l'administré est également écartée en grande partie pour l'application de la Directive litigieuse.

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

34. Cet argument interroge si la Directive litigieuse se conforme aux exigences de subsidiarité de l'article 5(3) TUE à la lumière des Directives DAC et Anti-Abus et à son but poursuivi pour l'application de l'article 115 TFUE de mieux réaliser le marché intérieur, qui est en contradiction avec des effets observés qui instaurent des entraves automatisées aux libertés fondamentales par des formalités complexes et onéreuses.

La conséquence d'une réponse négative à cette question est la nullité de la Directive litigieuse en son entièreté. Toutefois, la CJUE ne saura prononcer sur base de l'article 267 TFUE que l'inapplication entière de la Directive litigieuse et non pas sa nullité entière. Par contre, l'inapplication entière motive la demande d'annulation contre la norme belge qui transpose la Directive litigieuse.

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

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

La Directive Anti-Abus, qui vise des pratiques d'évasion fiscale à travers des montages non-authentiques, limite son champs d'application à l'impôt des sociétés (article 1er), ce qui est logique à la lumière de son but de cibler l'évasion fiscale dans cette matière (cf. ses considérants 3 et 4) :

> *« Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen* ***de protection contre la planification fiscale agressive*** *au sein du marché intérieur. Étant donné que ces règles devraient s'adapter à vingt-huit systèmes distincts d'imposition des sociétés, il convient qu'elles soient limitées à des dispositions générales et qu'il soit laissé aux États membres le soin de les mettre en œuvre puisqu'ils sont mieux placés pour définir les éléments spécifiques de ces règles de la manière* ***la mieux adaptée à leur système d'imposition des sociétés****. (..)*
>
> *Il est nécessaire d'établir des règles applicables à tous les contribuables soumis à l'impôt sur les sociétés dans un État membre. Considérant que cela entraînerait la nécessité de couvrir un ensemble plus large d'impôts nationaux,* ***il n'est pas souhaitable d'élargir le champ d'application de la présente directive aux types d'entités qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés dans un État membre****; c'est notamment le cas des entités transparentes.(..) »*

La Directive Anti-Abus considère ainsi que l'objectif d'action contre la planification fiscale agressive peut être atteint de façon proportionnée en se limitant aux contribuables assujettis à l'impôt des sociétés selon la législation nationale des États membres.

Comme il a été précisé, la Directive litigieuse affirme dans son considérant n° 14 viser les montages qui peuvent tomber sous l'application de la clause anti-abus générale (l'article 6 de la Directive Anti-Abus). Elle ne vise donc pas la fraude mais impose des obligations beaucoup plus invasives et perturbateur du marché intérieur que la Directive Anti-Abus en matière d'impôt des sociétés. Quelle est aussi la justification proportionnée qui permet de ne pas la limiter, comme la Directive Anti-Abus, aux contribuables assujettis à l'impôt des sociétés ?

36. La Directive DAC vise à contrer la fraude et l'évasion fiscale en promouvant l'échange des informations entre États membres dans les matières fiscales qui ne sont pas organisées par d'autres directives (TVA, accises, douane, autres) ou qui sont de nature parafiscale (cotisations sociales). Son article 2, premier alinéa se dit applicable à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales.

Cette extension est logique à la lumière de son but d'aligner des informations *déjà obtenues légalement et conformément à leur droit national* dont disposent les États membres, vu les tendances de mondialisation. Cette mondialisation s'exprime selon la Directive DAC à travers la mobilité accrue des contribuables, le nombre d'opérations transfrontalières et l'internationalisation des instruments financiers qui connaissent une évolution considérable (considérant n°1). Cette évolution du marché intérieur nécessite

à son tour la mise en place d'un système d'échange de renseignements plus large et plus clair entre État membres (considérants n° 6 et 7).

37. La Directive litigieuse prévoit aux termes de ses considérants n° 2 et 10 :

> *« ..Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux. (..)*
>
> *Étant donné que le principal objectif de la présente directive concernant la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif devrait être d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, il est indispensable de ne pas réglementer au niveau de l'Union au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs envisagés. C'est pourquoi il serait nécessaire de limiter les éventuelles règles communes sur la déclaration d'informations aux situations transfrontières, à savoir celles existant dans plusieurs États membres, ou dans un État membre et un pays tiers. (..) »*

Toutefois, après avoir rappelé la nécessite de ne pas réglementer au niveau de l'Union au-delà de ce qui est nécessaire, le considérant n° 10 ouvre grande la porte aux États membres pour appliquer le régime organisé par la Directive à toutes sortes de taxes et impôts nationaux. La Directive litigieuse suggère dans ce considérant que ces renseignements peuvent ainsi s'échanger ultérieurement entre les États membres selon les critères généraux de transmission de la Directive DAC :

> *« Un État membre pourrait adopter des mesures nationales supplémentaires de même nature en matière de déclaration, mais toute information collectée en plus de ce qui doit faire l'objet d'une déclaration conformément à la présente directive ne devrait pas être communiquée automatiquement aux autorités compétentes des autres États membres. Ces informations pourraient être échangées sur demande ou spontanément, conformément aux règles applicables. »*

Les articles de la Directive litigieuse ne limitent pas explicitement le régime qu'ils instaurent à l'impôt des sociétés comme la Directive Anti-Abus. Par la norme litigieuse, la Communauté française a transposé cette Directive pour ressortir des effets futurs en d'autres matières que l'impôt des sociétés en se référant au champ d'application large de la Directive DAC.

38. Ainsi, la Directive litigieuse a pour effet d'ôter à l'administré la protection offerte par la Directive DAC dans toutes les matières qui tombent sous l'application de la Directive DAC. Or la répression de planification fiscale agressive visée à travers l'obligation de déclaration imposée à l'administré n'est proportionnée que si l'obligation de déclaration se limite à la matière de l'impôt des sociétés selon les considérations de la Directive Anti-Abus.

En outre, la Directive litigieuse indique dans ses considérants que ces informations concernant ces autres matières, une fois obtenues, peuvent être échangées selon le régime normal d'échange d'informations entre autorités fiscales organisé par la Directive

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

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

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

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

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

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

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

C.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV à la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives.

40. Plus subsidiairement, si la Directive litigieuse et le décret litigieux ne sont pas dits incompatibles avec les objectifs de l'Union européenne en matière de la sphère privée ou

du marché intérieur ou de répartition des compétences dans les autres matières que l'impôt sur les sociétés, se pose la question des dispositifs sur lesquelles elle est appelée à s'appliquer.

Comment le régime de cascade de présomptions instauré pour désigner les dispositifs transfrontières qui doivent être obligatoirement déclarés par l'administré aurait-il des effets proportionnels dans ces autres matières ?

41. Comme exposé lors du développement des arguments repris sous le point C.1, les effets des normes litigieuses sont d'instaurer une exception aux exigences de subsidiarité et de lien pertinent des informations demandées aux administrés en application de la Directive DAC.

Aux termes de son arrêt du 16 mai 2017[7], la CJUE mesure la proportionnalité des renseignements demandés aux administrés par la notion de leur pertinence vraisemblable pour examiner les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, sans pouvoir devenir 'une pêche aux renseignements' (§ 67) :

> *« Ainsi que plusieurs gouvernements et la Commission l'ont fait valoir, cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. »*

L'article 1er 1, b) (20) de la Directive litigieuse vise à travers les critères énumérés en son annexe IV l'obligation de déclarer des dispositifs transfrontières qui présentent 'un risque potentiel d'évasion fiscale'. Comme déjà exposé sous le point C.1, la Directive litigieuse ne définit pas la notion 'de risque potentiel d'évasion fiscale'. Les considérants n° 1, 9 et 14 précisent que le but recherché est d'agir contre des planifications fiscales agressives visées par la Directive Anti-Abus :

> *«(1) .. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.*
> *(..)*
> *(9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en*

---

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

constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des «marqueurs».
(..)
De plus, il convient de rappeler que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l'un de leurs objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil. »

Ainsi, le considérant n° 9 explique le choix fait par la Directive d'énumérer une liste de caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive.

Le considérant n° 14 explique qu'une planification fiscale agressive comprend deux volets : la présence d'un avantage fiscal et un effet recherché qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal appliqué par le dispositif transfrontière. Il est également précisé qu'il s'agit de montages visés par la clause anti-abus générale énoncée par la Directive Anti-Abus.

42. Les critères énumérés à l'annexe IV doivent dès lors – par référence aux exigences posées par la Directive DAC et aux considérants de la Directive litigieuse – être pertinents pour retenir un risque d'évasion fiscale par rapport à des montages artificiels ou des pratiques fiscales abusives. Les libellés de l'article 1er 1, b) (20) doivent donc être compris comme visant les deux hypothèses.

Ce double but se reflète d'ailleurs dans les cinq catégories de marqueurs :

- par rapport aux présomptions de risque de pratiques fiscales abusives dans des montages de type artificiel : les critères (E) (qui concernent des opérations de 'transfer pricing'), les critères (B) (qui reprennent en partie l'aspect artificiel) et les critères (D) (s'organiser pour éluder des obligations de déclaration),

- par rapport à la présence d'un avantage fiscal dans des montages de type artificiel ou non-artificiel : les critères généraux (A) et les effets obtenus par les traités de double imposition (C).

L'annexe IV introduit la notion d'avantage fiscal principal dans le régime instauré par la Directive litigieuse. Cette notion semble permettre la réfutation de la présomption activée par la présence d'un marqueur mais est limitée à certains types de marqueurs au travers des critères A à C.

43. Les effets du régime mis en place par la Directive litigieuse sont :

- de présumer en matière fiscale la présence d'un risque d'évasion fiscale ou de pratique fiscale abusive sur la base d'un des critères (dits marqueurs) énumérés à l'annexe IV de la Directive litigieuse ;
- de présumer en cascade que ce risque est le principal motif ou un des principaux motifs pour mettre en place le dispositif transfrontière ;

- et de justifier ainsi l'obligation de déclaration par l'administré de ce dispositif transfrontière.

Cette branche du moyen interroge la conformité de ce régime avec le marché intérieur par les entraves portées aux libertés fondamentales par son champ d'application très vaste. Il s'interroge aussi sur la proportionnalité des entraves portées à la protection de la sphère privée par ce même champ d'application très large.

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

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

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

C.4 Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la directive qui ne peuvent être réfutés par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché.

45. L'annexe IV de la Directive litigieuse limite le droit de l'administré de réfuter les présomptions des marqueurs quant à la présence d'un objectif principal autre que fiscal pour activer l'obligation de déclaration.

Pour certains types de marqueurs l'administré est autorisé à ne pas déclarer le dispositif transfrontière à condition qu'il puisse justifier que le dispositif transfrontière visait un but principal autre que fiscal. Cette possibilité est par contre expressément exclue pour d'autres types de marqueurs.

Ni la Directive litigieuse, ni son annexe n'organisent le droit de l'administré de contester la présomption d'une éventuelle planification fiscale agressive comme cause de cette deuxième catégorie de dispositifs transfrontières. Elles ont ainsi un effet similaire à une présomption irréfragable à charge de l'administré.

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

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

Cette branche du moyen interroge la conformité de l'exclusion du droit de ne pas avoir à déclarer des dispositifs sans un avantage fiscal principal ou un aspect artificiel avec les exigences du droit primaire de l'Union européenne en matière de la protection de la sphère privée et les entraves portées aux libertés fondamentales par des obligations sans pertinence.

Après tout, lorsque les États membres établiront des lois pour ôter aux dispositifs transfrontières leur avantage fiscal, ces normes devront respecter les exigences en matière du TFUE. Les dispositifs transfrontières exercent les libertés fondamentales ; toute entrave à ces libertés devra se justifier par la présence d'un élément artificiel dans le dispositif transfrontière. Il semble donc pas strictement nécessaire à l'objet poursuivi de faire usage des marqueurs qui ne permettent pas de soupçonner un élément artificiel dans la matière fiscale concernée par l'obligation de déclaration.

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

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

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

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

D et E. Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge.

48. La Directive litigieuse a, par son article 1er 1,6), l'effet d'imposer aux États membres l'obligation des sanctions effectives, proportionnelles et dissuasives pour des violations des articles 8 bis bis et 8 bis ter de la Directive DAC :

> *« Sanctions*
>
> *Les États membres déterminent le régime des sanctions applicables aux violations des dispositions nationales adoptées conformément à la présente directive et concernant les articles 8 bis bis et 8 bis ter, et prennent toutes les mesures nécessaires pour assurer la mise en œuvre de ces sanctions. Les sanctions ainsi prévues sont effectives, proportionnées et dissuasives.»*

L'article 8 bis bis de la Directive DAC, tel que modifié par la Directive litigieuse, définit en son article 1er 1, b) deux catégories d'intermédiaires qui sont tenus par une obligation de déclaration identique. La définition donnée à la deuxième catégorie d'intermédiaires est critiquée ci-après **(point VI.D)**,

L'article 8 bis ter de la Directive DAC, tel que modifié par la Directive litigieuse, organise en son article 1er 1,2) entre autres :

- les données minimales que la déclaration obligatoire doit contenir et que les deux catégories d'intermédiaires sont tenues d'observer en leur intégralité **(point VI.D ci-après)**,
- le fait qui enclenche en quatre phases par dispositif transfrontière l'obligation de déclaration pour les deux catégories d'intermédiaires et les contribuables concernés **(point VI.E ci-après)**,

et dont le non-respect doit être soumis en exécution de l'article 1er 1,6) de la Directive litigieuse à des sanctions effectives, proportionnelles et dissuasives.

L'article 1er 1, b) définit en son point 21, premier et deuxième alinéa l'intermédiaire comme suit :

> *« "intermédiaire": toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.*
>
> *On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.*
> *(..) »*

L'article 1er 1,2) énonce :

> *« 1. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de transmettre aux autorités compétentes les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :*
>
> *a) le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou*

b) le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou
c) lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 3, point 21), deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.
(..)

9. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

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

11. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise.

12. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires et les contribuables concernés soient tenus de fournir des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre la date d'entrée en vigueur et la date d'application de la présente directive.

Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020.
(..)
14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant:

a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur

nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;

b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;

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

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

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

f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

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

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

(..) »

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

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

Aux termes de ses arrêts Engel et autres c. Pays-Bas, du 8 juin 1976, Öztürk c. Allemagne, du 21 février 1984, série A nos 22 et 73 et Bendenoun c. France du 24 février 1994, la CEDH a résolu la question de la qualification d'une amende fiscale comme peine visée par l'article 6 CEDH par quatre facteurs pondérés[8] :

- une obligation de portée générale qui prescrit un certain comportement et assortit cette exigence d'une sanction ;
- une sanction qui ne vise pas à la réparation pécuniaire d'un préjudice mais à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables ;
- qui se fonde sur une norme de caractère général dont le but est à la fois préventif et répressif ;
- et qui revêt une ampleur considérable.

Aux termes de son arrêt du 23 novembre 2006 dans l'affaire *Jussila c. Finlande*, la Grande Chambre[9] de la CEDH a confirmé que les amendes administratives ne peuvent être

---

[8] CEDH, *Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, Droit à un procès équitable (volet pénal)*, Mis à jour au 31 décembre 2019, p. 13.

[9] CEDH, 23 novembre 2006, affaire 73.053

exclues de l'application de la convention parce qu'elles sont de nature fiscale (attendu 36) :

> *« Si la Cour ne doute pas de l'importance de l'impôt pour le bon fonctionnement de l'État, elle n'est pas convaincue qu'il faille affranchir les sanctions fiscales des garanties procédurales contenues dans l'article 6 pour préserver l'efficacité du système fiscal ni d'ailleurs que pareille démarche puisse se concilier avec l'esprit et le but de la Convention. »*

Dans la pondération, le facteur de l'ampleur considérable a été mis en perspective par rapport au but de sanctionner et considéré inférieur à la présence de cette intention :

> *« La légèreté de la sanction litigieuse distingue la présente espèce des affaires Janosevic et Bendenoun en ce qui concerne le troisième critère Engel mais n'a pas pour effet de l'exclure du champ d'application de l'article 6. Cette disposition s'applique donc sous son volet pénal nonobstant la modicité de la somme exigée au titre de la majoration d'impôt. »*

50. Par son arrêt du 20 février 2020 (C. const., 20 février 2020, n° 32/2020, attendu B.3) la Cour constitutionnelle a encore confirmé la protection de l'article 6 CEDH en matière d'amendes fiscales :

> *« Une mesure constitue une sanction pénale au sens de l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme si elle a un caractère pénal selon sa qualification en droit interne ou s'il ressort de la nature de l'infraction, à savoir la portée générale et le caractère préventif et répressif de la sanction, qu'il s'agit d'une sanction pénale ou encore s'il ressort de la nature et de la sévérité de la sanction subie par l'intéressé qu'elle a un caractère punitif et donc dissuasif (CEDH, grande chambre, 15 novembre 2016, A et B c. Norvège, §§ 105-107; grande chambre, 10 février 2009, Zolotoukhine c. Russie, § 53; grande chambre, 23 novembre 2006, Jussila c. Finlande, §§ 30-31). »*

Comme la Directive litigieuse exige une sanction dissuasive en cas de violation des modifications qu'elle a apportées aux articles 8 bis bis et 8 bis tris de la Directive DAC, elle doit être considérée comme visant des peines au sens de l'article 6 de la CEDH.

51. Comme la Charte ne peut offrir moins de protection que la CEDH selon l'article 53 de la Charte, les sanctions dissuasives exigées par la Directive litigieuse doivent également répondre aux exigences des articles 47 à 52 de la Charte.

La sanction doit être effective, proportionnelle et dissuasive. Rappelons que la proportionnalité d'une peine, y compris sous forme d'amendes administratives, est un principe général du droit dans le droit de l'Union qui s'appliquait déjà avant l'adoption de l'article 49 de la Charte (cf. P. J. Wattel, O. Marres et H. Vermeulen, Fiscale handboeken European Tax Law, Volume 1 General Topics and Direct taxation, p. 175 note n° 90 avec références en matière de TVA aux arrêts C-259/12, Rodopi, EU : C :2013 :414 ; C-24/15, Plöckl, EU :C:2016 :791 ; C-576/13, Maya Marinova, EU :C :2016, 740). Il s'agit d'une base distincte que l'administré peut invoquer directement devant son juge national.

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

justifier des peines [10].

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

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

F. Violation des droits protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et aux obligations de déclaration imposées à leurs clients.

53. Le décret litigieux a inséré en droit belge par ses articles **3 et 5** un régime général d'obligations de déclaration envers les autorités et un régime de dérogation aux obligations de déclarations qui se substituent alors par des obligations de notifications et de fourniture d'informations à donner à d'autres personnes. Ce régime de dérogation qui est motivé par le secret professionnel a pour effet d'organiser pour l'application des taxes futures :

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

- une **(e)**xclusion spécifique de dérogation pour un secret professionnel aux obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,

- des obligations de **(n)**otification pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,

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

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

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

des effets se produisent qui sont de nature à justifier l'annulation ou l'interprétation de ces articles à la lumière des normes dont la violation est invoquée sous III.F.

---

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

55. La nature et le but du secret professionnel de l'avocat le met dans une position objectivement différente de celles des autres professions jouissant d'un secret professionnel.

L'arrêt n°167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle[11] rappelle que :

> *"..B.5.5. Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable.*
>
> *Le secret professionnel de l'avocat vise en effet principalement à protéger le droit fondamental qu'a la personne qui se confie, parfois dans ce qu'elle a de plus intime, au respect de sa vie privée. Par ailleurs, l'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense.*
> *(..)*
> *B.5.7. Il découle de ce qui précède que la constitutionnalité des dispositions attaquées doit s'apprécier compte tenu de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux, que, pour ce motif et en application du principe général de prévisibilité des incriminations, les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. Ainsi la règle du secret professionnel ne doit- elle céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée."*

Il importe à cet égard peu de savoir dans quel contexte ces relations entre l'avocat et son client ont lieu. Le secret professionnel de l'avocat doit être compris comme ayant une portée extrêmement large et couvre ainsi l'ensemble des informations, correspondances et autres secrets détenus par l'avocat dans le cadre de sa mission. Ainsi, loin de se restreindre à la mission de défense de l'avocat, le secret professionnel de celui-ci protège également son client lorsqu'il sollicite un conseil ou un avis juridique quelle que soit la matière du droit dans laquelle il sollicite un avis.

Le secret professionnel de l'avocat couvre dès lors dans la tradition juridique belge l'intégralité des informations échangées lors des discussions entre l'avocat et son client et ce depuis le premier moment de prise de contact par le client. Cette protection accrue est motivée par un secret professionnel qui est propre à des avocats.

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

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

Les articles 7 et 47 de la Charte ne souffrent que l'avocat soit soumis à des obligations de

---

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

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

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

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

Le même effet de violation des articles 7 et 47 de la Charte lorsque l'avocat agit dans cette qualité, ce produit pour cette exclusion spécifique de la protection du secret professionnel. Il sera en outre soulevé ci-après que la notion d'intermédiaire de deuxième catégorie pose problème car son champ d'application potentiel est excessif et disproportionné par rapport aux obligations imposées (cf. arguments dans la partie 'VI.D'). La notion de 'dispositif commercialisable' est également une notion trop floue : « un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ».

Les travaux préparatoires au décret litigieux n'offrent pas d'explication pour cette exclusion au régime de dérogation.

Le client de l'avocat sera logiquement un promoteur qui offrira ce dispositif commercialisable à un contribuable concerné. L'avocat est soumis à la déontologie de sa profession qui n'est pas compatible avec les activités d'un promoteur. L'application de l'exclusion sans distinction par rapport à la profession d'avocat est dans ces conditions un effet qui donne lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnée (cf. section VI.F ci-après). Car si le promoteur n'est pas établi dans l'Union européenne, seul l'avocat sera un intermédiaire soumis à des obligations de déclaration périodiques. Une telle obligation est inconciliable avec sa déontologie et le secret professionnel qui est propre à sa profession alors qu'un intermédiaire qui dispose d'un autre secret professionnel pourra concilier cette obligation avec sa déontologie.

Le fait que la définition de la notion de 'dispositif commercialisable' n'est pas définie en termes clairs et précis aurait dû amener le législateur à l'inclure dans l'exonération au motif du secret professionnel. La Cour constitutionnelle a insisté sur cette exigence en son arrêt du 23 janvier 2018 (C. const., n° 2008/010, 23 janvier 2018, attendu B.7.4) :

> *« Si, comme le souligne l'arrêt par lequel la Cour de justice des Communautés européennes a répondu à la question préjudicielle posée par la Cour, l'article 6, § 3, de la directive reste sujet à plusieurs interprétations, de sorte que l'étendue précise des obligations d'information et de coopération pesant sur les avocats n'est pas*

dépourvue d'ambiguïté (point 27), une telle ambiguïté ne pourrait se retrouver dans la disposition attaquée sans violer le principe de prévisibilité des incriminations. »

Pour rappel, la violation de l'obligation de déclaration est passible de sanctions dissuasives.

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

Le libellé du décret litigieux organise une obligation de notification sans égard au fait que le client de l'avocat n'est peut-être pas le contribuable concerné. Cette notification à une autre personne que son client lui est interdite par sa déontologie d'avocat. Il en est de même lorsque les autres intermédiaires ne sont pas les conseils du même client. Sa déontologie, qui a force de loi pour lui, lui interdit d'observer le devoir de notification envers toute autre personne que son client.

L'application de l'obligation de notification sans distinction par rapport à la profession d'avocat est dans ces conditions un effet qui peut donner lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnée (cf. section VI.F ci-après). Cet effet a été reconnu par la Cour constitutionnelle et a motivée la question préjudicielle posée à la CJUE dans l'affaire 7433N qui concerne la transposition du décret flamand (C. const., n° 167/2020, 17 décembre 2020).

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

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

« 9. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

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

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

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

§ 9. Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur le dispositif transfrontière devant faire ***l'objet d'une déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière*** *devant faire l'objet d'une déclaration.*

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

Il est impossible pour un avocat d'obtenir ou de produire sans violer son secret professionnel une attestation écrite d'une autre personne que son client afin de vérifier que les obligations de déclaration ont été observées. En effet, une telle demande nécessite la communication du nom du client, du dispositif, des contribuables concernés, etc. D'autres intermédiaires soumis au secret professionnel qui n'ont pas les mêmes contraintes dans leur déontologie se trouvent dans une situation qui est objectivement différente.

Appliquer sans distinction à la profession d'avocat les conditions de dispense est dans ces conditions un effet qui donne lieu à une discrimination négative à défaut de justification proportionnée (cf. section VI.F ci-après).

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

Contrairement au régime d'autres professions, le secret professionnel de l'avocat a pour finalité d'offrir au citoyen un lieu où il peut se confier librement sans crainte de divulgation de ces renseignements aux autorités ou à des tiers.

Il est rappelé que le but du décret litigieux de pouvoir anticiper et légiférer plus vite dans les matières concernées et l'obligation de fournir ces renseignements s'encadrent dans un système préventif. On ne voit pas de justification proportionnée ni de besoin impérieux ni d'intérêt général ni la stricte nécessité pour une telle norme permettant de lever le secret professionnel des avocats (C. const., n°143/2019, 14 mars 2019, attendus B.4.1, B.6 et B.7.3).

Le Conseil national des Barreaux de France sollicite dans leur mémoire en intervention dans les affaires n° 7407 à 7410 de saisir la CJUE d'une question préjudicielle quant à la possibilité d'interpréter la Directive litigieuse de façon qu'elle ne puisse concerner des avocats. Vu la circonstance que la Communauté française n'avait pas d'obligation de transposer la Directive litigieuse, une transposition de choix ne peut justifier la suppression du secret professionnel qui est propre à des avocats.

58. Le secret professionnel est protégé par les **articles 22 (vie privée) et 29 (secret des écrits) de la Constitution**. Les effets du décret litigieux ont une incidence sur ces droits fondamentaux. Un premier examen s'impose sur la proportionnalité de ces effets par rapport au but poursuivi. Un traitement égal est-il proportionné par rapport à des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes ? Un double examen de proportionnalité s'impose sous l'angle des **articles 10 et 11 de la Constitution**. Pour autant que les normes visées interviennent en matière fiscale, une éventuelle violation de l'égalité est aussi une violation sous l'angle des **articles 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**.

Il ne peut être fait abstraction des effets produits par l'absence dans le régime général de normes claires qui définissent la notion d'intermédiaire (arguments 'D'), de dispositif

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

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

Le principe de légalité décrit aux articles susmentionnés contient en définitive deux aspects primordiaux : la légalité formelle (respect des normes supérieures par l'administration et exigence d'une base légale) et la légalité matérielle, qui impose au législateur régional de définir des infractions claires et précises, à des fins de prévisibilité et de sécurité juridique en présence de sanctions dissuasives.

La légalité matérielle à laquelle les normes qui instaurent des peines doivent répondre qui instaurent des peines est consacrée par la jurisprudence de la CEDH concernant des peines, considérant[12] :

> « *qu'il est essentiel que les conditions de la privation de liberté en vertu du droit interne soient clairement définies et que la loi elle-même soit prévisible dans son application, de façon à remplir le critère de « légalité » fixé par la Convention, qui exige que toute loi soit suffisamment précise pour permettre au citoyen - en s'entourant au besoin de conseils éclairés - de prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences de nature à dériver d'un acte déterminé* »

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

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

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

---

[12] CEDH, 23 septembre 1998, en cause *Steel et autres c. Royaume-Uni*, Recueil 1998-VII, p. 2735, § 54 ; CEDH, 28 mars 2000, en cause *Baranowski c. Pologne*, req. n° 28358/95, § 52

Les juridictions nationales sont tenues de garantir cette protection effective[13], ce aussi lorsque la norme litigieuse est une norme européenne.

Il y a lieu de soumettre les effets critiqués soulevés dans toutes les matières à un examen de proportionnalité double et combiné par rapport à la protection offerte par les articles 2, 4(3), 6 et 19 TUE, 2(5), 6 (g), 16 (1) TFUE, 10, 11, 20, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 6.3 et 8 CEDH et les articles 7 et 47 de la Charte.

61. Les **articles 3 et 5** du décret litigieux, en ce qu'ils n'exonèrent pas de toute obligation les avocats et leurs clients et les soumettent aux mêmes obligations de notification que celles qui sont imposées à d'autres intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel et des obligations de déclaration de leurs clients par rapport à leurs entretiens avec ces intermédiaires détenteurs d'un secret professionnel sont sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposées aux États-membres par le droit primaire de l'Union européenne **dans la transposition de l'article 1er 1, 2) de la Directive.**

La Directive litigieuse a par son article 1er 1,2) l'effet d'imposer à des intermédiaires détenteurs d'un secret professionnel des obligations de notification envers des autorités (alinéa 4), leur clients (dans l'hypothèse qu'il s'agit du contribuable concerné ou d'un intermédiaire) et d'autres personnes (alinéas 5 et 6) que leur client qui ont la qualité d'un contribuable concerné ou d'un intermédiaire :

> *« 4. Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver, conformément au droit national, que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre.*
>
> *5. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.*
> *Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions.*
>
> *6. Chaque État membre prend les mesures nécessaires pour faire en sorte que, lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire ou que l'intermédiaire notifie l'application d'une dispense en vertu du paragraphe 5 au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations sur un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.*

---

[13] CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses*, ECLI:EU:C:2018:117

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

a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;
e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre. Susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.»

Comme la Directive litigieuse exige une obligation de notification des avocats par des modifications qu'elle a apportée à l'article 8 bis ter de la Directive DAC, elle doit être considérée comme une limitation des droits fondamentaux protégés par les articles 6.3 et 8.2 CEDH.

62. Comme la Charte ne peut offrir moins de protection que la CEDH selon **l'article 53 de la Charte**, il y a lieu de considérer que les notifications exigées par la Directive litigieuse doivent également répondre aux exigences des articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 à 53 de la Charte.

L'exercice des droits de la défense protégée par l'article 6.3 CEDH est un droit fondamental qui est également protégé par les **articles 47 et 48 de la Charte**. La sphère privée, qui comprend aussi des données économiques, est protégée par les **articles 7 et 8(1) de la Charte**, cela aussi en matière de secret professionnel propre à des avocats selon la jurisprudence de la CJUE[14].

---

[14] Saturina MORENO GONZALEZ, 'La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza juridica y derechos fundamentales.', Nueva Fiscalidad, Número 2, Abril-Junio 2019, pp. 19 – 72, référence à CJUE, 15 september 2010, affaire C-550/07Akzo Nobel Chemicals Ltd and Akcros Chemicals Ltd vs. Commission, §§ 40-44 en observant la jurisprudence de la CEDH en matière de secret

Le secret professionnel des avocats est considéré dans la jurisprudence de la CJUE comme ayant une finalité autre et plus large que celle du secret professionnel d'autres professions, qui nécessitent une protection accrue. Aux termes d'un arrêt du 12 décembre 2018, le Tribunal a confirmé cette protection accrue[15] : le secret des correspondances écrites entre avocats et leurs clients s'oppose à toute obligation de les produire. L'information ainsi obtenue ne peut pas être prise en compte par la Commission européenne lorsqu'elle poursuit des infractions au droit de l'Union européenne.

L'identité de traitement des avocats et d'autres professions qui sont soumises à un secret professionnel qui résulte des effets critiqués devra être justifiée par rapport aux exigences posées par les **articles 20 et 51 à 53 de la Charte**.

Cet examen sera davantage nécessaire à la lumière des exigences accrues de normes claires en présence d'avocats. L'application précise des obligations d'information et de coopération pesant sur les avocats ne peut pas être ambiguë[16].

63. Par conséquent, dans les matières visées par la Directive litigieuse, les normes transposées qui imposent des devoirs de notification à des avocats et qui ont pour effet de lever le secret professionnel des avocats, doivent répondre aux exigences accrues de proportionnalité de la Charte sans qu'il puisse être offert une moindre protection que celle de la CEDH.

Dans cette discussion, se pose à nouveau la question de la nécessité de recourir au type de mesures voulues par la Directive litigieuse. Il sera exposé ci-après que la Directive Anti-Abus peut constituer un instrument efficace pour atteindre le but poursuivi par la Directive litigieuse. La stricte nécessité requise semble faire défaut en matière d'impôt des sociétés où cette Directive Anti-Abus s'applique déjà (arguments VI-C.1). Tout comme la nécessité d'intervenir en dehors de cette matière précise (cf. ci-après arguments VI-C.2).

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

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

- aux **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** : pas de norme claire ni précise, ingérence dans la sphère privée, limitation de la libre expression et une norme fiscale illicite, combinées avec **les articles 6.3, 7, 8 et**

---

profession des avocats, CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10).

[15] Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, Unichem Laboratories Ltd. c. Commission européenne, ECLI:EU:T:2018:915, p. 13 – 14, avec des références vers CJUE, 8 juillet 2008, affaire T-99/04, AC-Treuhand c. Commission, EU:T:2008:256, § 46 ; CJUE, 29 février 2016, affaire T-267/12, Deutsche Bah et autres c. Commission, non-publié, EU:T:2016:110, § 49 et CJUE, 17 septembre 2007, affaires T-125/03 et T-253/03, Akzo Nobel Chemicals et Akros Chemicals c. Commission, EU:T:287, § 86

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

10 CEDH,

- et les droits et obligations imposées aux États-membres par le droit primaire de l'Union européenne **dans la transposition de l'article 1er 1, 2) de la Directive,** et notamment par rapport aux **articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 à 53 de la Charte et l'article 16(1) TFUE**,

ce entre autres pour leurs effets suivants :

- D'une part, ne pas avoir exonéré les avocats et leurs clients du régime normal des obligations de déclarer au motif de la fonction unique de leur profession qui est indispensable pour le bon fonctionnement d'un État de droit.

- D'autre part, avoir soumis les avocats et leurs clients à un même régime de dérogation que les autres intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, sans avoir pris en considération plusieurs effets qui sont incompatibles avec la déontologie de la profession des avocats et leur fonction unique pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

- Enfin, avoir imposé des obligations à des avocats par des normes qui ne répondent pas à l'exigence d'absence d'ambiguïté propre à cette profession, visant à protéger la fonction unique de la profession d'avocats pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

En somme, ce moyen critique qu'on puisse, dans la mesure où les normes litigieuses prétendent, après le premier examen par rapport aux autres exigences, soumettre le secret professionnel qui est propre aux avocats à un même régime que les autres secrets professionnels. Ce traitement égal pose entre autres des problèmes par rapport au bon fonctionnement de l'État de droit.

G Répliques au mémoire pour la Communauté française.

65. La Communauté française conteste les effets des normes litigeuses invoqués par les demandeurs. A défaut d'effets sur des normes violées qui obligent à un examen quant à leur justification à la lumière du droit primaire de l'Union européenne, la Communauté française conclut de manière générale à l'absence de nécessité pour la Cour de saisir la CJUE des questions préjudicielles proposées par les demandeurs.

Cette discussion quant aux effets du décret litigieux concerne également les moyens des demandeurs qui ne relèvent pas de la saisine de la CJUE. Les demandeurs répliqueront ci-après sur le bien-fondé des effets critiqués par la Communauté française. Les demandeurs maintiennent les effets des normes litigieuses sur les normes dont la violation a été invoquée ci-avant.

- *Concernant le premier moyen des demandeurs :*

66. La Communauté française conteste (partie III.B de son mémoire) que le décret litigieux ait des effets contraires à la loyauté fédérale et à l'Union économique et monétaire belge.

Elle estime d'abord que le critère de rattachement régional critiqué par les demandeurs ne pose aucun risque de distorsion du marché belge car il règle au contraire le cas précis de rattachements multiples.

Les demandeurs regrettent qu'aucun exemple concret n'est fourni par la Communauté française d'une construction transfrontière susceptible de mener à des critères multiples de rattachement sur le territoire belge. Cet argument est une simple affirmation par rapport à une taxe future inexistante.

Assez bizarrement, la Communauté française estime que la dispense de déclaration en cas de déclaration du dispositif transfrontière dans un autre État-membre est un argument pour appuyer l'absence de distorsion possible du marché belge.

67. Ces deux arguments n'enlèvent rien au problème invoqué par les demandeurs lors du développement des effets (cf. section IV.A). A savoir l'argument logique qu'il est parfaitement possible et logique que dans une matière fiscale future dont la Communauté française assurera le service, que des contribuables domiciliés en Région flamande sont impliqués dans un tel dispositif *transfrontière*. Il va de même des intermédiaires établis en Région flamande qui y interviennent.

Il est illogique de limiter une obligation de déclaration à la résidence ou un autre point de rattachement régionale ; toutes les personnes au sein d'un même État membre impliquées dans un même dispositif transfrontière doivent à titre d'égalité être soumis aux mêmes obligations de déclaration selon le droit applicable dans l'État membre dont ils relèvent et non pas selon une région au sein de cet État-membre où ils résident. A défaut, en présence des obligations qui naissent d'un point de rattachement régional, un traitement différent est organisé sans justification proportionnée par rapport au but poursuivi par l'obligation de déclaration.

Le mémoire de la Communauté française ne réfute pas ce constat. Bien au contraire, en affirmant la possibilité future de critères de rattachements multiples, la Communauté française a affirmé que le Décret litigieux est de nature à pouvoir perturber le marché belge par le traitement différent qui est instauré sur base des points de rattachement selon une Région pour l'application des normes de droit fiscal formel.

Le raisonnement qui a donné lieu à l'insertion de ces points de rattachement territoriaux dans le décret litigieux confond d'une part le droit fiscal matériel futur, qui obligera en effet à un tel point de rattachement aux territoires attribuées à la Communauté française, et d'autre part le droit fiscal formel de procédure qui organise les obligations pour toutes les personnes impliquées dans un construction transfrontière qui affecte cette taxe établie selon le droit fiscal matériel.

Partant, les effets critiqués par les demandeurs demeurent fondés, voir manifestement fondés, et obligent à un examen de la présence ou de l'absence des justifications proportionnées comme développé par les demandeurs dans la partie VI.A ci-après.

- *Concernant le deuxième moyen des demandeurs :*

68. La Communauté française conteste (partie III.B de son mémoire) que le décret litigieux ait des effets excessifs dans des matières fiscales autres que l'impôt des sociétés.

Ce au seul motif que la Directive litigieuse ne fait que compléter la Directive DAC, qui s'applique sur tous les types de taxes et impôts prélevés.

69. La Communauté française ne répond pas à l'effet critiqué par les demandeurs (cf. point IV.B) de ce que le décret litigieux ne justifie pas en quoi et comment des constructions transfrontières dans les matières qui relèvent de sa compétence sont de nature à pouvoir avoir un impact négatif significatif sur ses recettes.

Son argument concerne la discussion sur la justification proportionnée car c'est cet effet négatif et significatif sur les recettes qui forme la justification de la nécessité pour l'adoption de la Directive litigieuse. Le moyen est manifestement fondé par rapport à l'absence total d'un tel effet budgétaire. Il y a lieu de procéder à un examen de la présence ou de l'absence des justifications proportionnées développé par les demandeurs dans la partie VI.B ci-après. Cet examen relève de la compétence de la Cour car il s'agit de l'application d'un règle interne qui demande une justification objective entre le but d'une norme fiscale et ses effets selon les critères des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

- *Concernant le troisième moyen des demandeurs :*

70. La Communauté française conteste (partie III.A de son mémoire) que le décret litigieux ou la Directive litigieuse aient des incidences directes négatives sur le fonctionnement du marché intérieur.

La Communauté française se réfère aux observations faites par le Conseil lors de l'adoption de la Directive litigeuse pour étayer sa réplique. Ces observations concernent la justification par le Conseil pour appliquer l'article 115 TFUE comme base légale de l'adoption de la Directive litigeuse.

Un tel raisonnement n'est pas de nature à réfuter l'effet observé par les demandeurs que les coûts exposés pour satisfaire aux obligations de déclaration pour des dispositifs transfrontières, forment par leur nature même une limitation à l'exercice aux libertés fondamentales. Ces limitations nécessitent un examen de la présence ou de l'absence des justifications proportionnées développé par les demandeurs dans la partie VI.C ci-après.

La réplique de la Communauté française concerne la discussion sur la justification proportionnée pour un tel effet d'entrave. Seule la CJUE a la compétence pour trancher la question si l'entrave observée par le moyen est constitutive d'une violation des normes de droit primaire de l'Union européenne invoquées ou pas.

71. La Communauté française conteste (partie III.A de son mémoire) que la Directive litigieuse ne se conforme pas aux principes de subsidiarité et de proportionnalité consacrés par l'article 5 TUE. Selon la Communauté française, la Directive litigieuse complète la Directive Anti-Abus dans l'objectif d'assurer un meilleur fonctionnement du marché commun par une lutte plus générale contre l'évasion fiscale qui ne se limite pas au cadre de l'impôt des sociétés.

A nouveau, les demandeurs observent que cet argument n'est pas de nature à pouvoir contester l'existence d'un effet d'entrave porté à l'exercice des libertés fondamentales et que l'examen subséquent de l'existence ou pas d'une justification proportionnée par les

arguments invoqués par la Communauté française relève de la seule compétence de la CJUE. Comme exposé dans la partie VI.C du présent mémoire.

L'article 5 TUE, qui consacre les principes de subsidiarité et de proportionnalité, oblige le Conseil d'observer les exigences de l'article 5 du deuxième protocole au Traité de l'Union européenne[17] :

> *« Les projets d'actes législatifs sont motivés au regard des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Tout projet d'acte législatif devrait comporter une fiche contenant des éléments circonstanciés permettant d'apprécier le respect des principes de subsidiarité et de proportionnalité. Cette fiche devrait comporter des éléments permettant d'évaluer son impact financier et, lorsqu'il s'agit d'une directive, ses implications sur la réglementation à mettre en œuvre par les États membres, y compris, le cas échéant, la législation régionale. Les raisons permettant de conclure qu'un objectif de l'Union peut être mieux atteint au niveau de celle-ci s'appuient sur des indicateurs qualitatifs et, chaque fois que c'est possible, quantitatifs. Les projets d'actes législatifs tiennent compte de la nécessité de faire en sorte que toute charge, financière ou administrative, incombant à l'Union, aux gouvernements nationaux, aux autorités régionales ou locales, aux opérateurs économiques et aux citoyens soit la moins élevée possible et à la mesure de l'objectif à atteindre. »*

Il s'agit des principes directeurs pour l'interprétation de l'article 5(3) TUE concernant la subsidiarité[18] et de l'article 5(4) TEU concernant la proportionnalité[19].

Les demandeurs invoquent à travers la jurisprudence citée par eux dans leur troisième moyen 'C', branches 1 et 2, que la directive litigieuse manque à ces deux critères. Si le but de la directive est de permettre aux États membres d'adapter plus vite leurs législations à des pratiques licites qui mettent en péril leur recettes, il n'en reste pas moins que cette législation des États membres qui sera le fruit des obligations de déclaration instaurées par la directive litigieuse doit à son tour respecter les exigences du TUE, du TFUE, de la Charte et de l'article 17 du Pacte International relatif aux droits civils et politiques concernant la protection de la vie privée (moyen 'C', branche 3).

A défaut d'un élément artificiel révélé par les marqueurs, comme des éléments visés par l'article 6 de la Directive Anti-Abus qui est entrée en vigueur au 1er janvier 2019 et dont la présence est exigée par la CJUE quant à la législation des États membres qui a pour effet de restreindre les libertés fondamentales. Et à défaut d'un effet budgétaire négatif considérable et avéré par des pratiques licites de dispositifs transfrontières sur les recettes dans la matière transposée, la directive litigieuse peut légitimement être soumise au test de l'article 5 (3) TUE quant à son but poursuivi et quant à ses effets à la lumière de l'article 5 (4) TUE. Ce test relève de l'unique compétence de la CJUE.

---

[17] TRAITÉ DE LISBONNE, MODIFIANT LE TRAITÉ SUR L'UNION EUROPÉENNE ET LE TRAITÉ INSTITUANT LA COMMUNAUTÉ EUROPÉENNE (2007/C 306/01), *J.O.*, 17 décembre 2007 – PROTOCOLE SUR L'APPLICATION DES PRINCIPES DE SUBSIDIARITÉ ET DE PROPORTIONNALITÉ

[18] CJUE, 4 mai 2016, affaire C-547/14, Estonie c. le Parlement et le Conseil, EU :C :2016 :325, point 215

[19] CJUE, 6 septembre 2017, affaires C-643/15 et C-647/15, Hongrie et Slovaquie c. le Conseil, EU :C :2017 :631, points 206 et 207

- *Concernant le quatrième moyen des demandeurs :*

72. La Communauté française conteste (partie III.A de son mémoire) que le décret litigieux et la Directive litigieuse instaurent des normes concernant le deuxième type d'intermédiaires qui ne sont pas claires ou peuvent porter confusion.

Selon la Communauté française, les intéressés peuvent toujours prouver par toutes voies de droit qu'ils ne savaient pas et ne pouvaient pas savoir qu'ils participaient à un dispositif transfrontière visé. Même s'ils ont fourni de tels services sans avoir la connaissance directe leur finalité.

Ce régime est justifié par la circonstance que l'expertise ou le contexte permettent aux intéressés de *raisonnablement* pouvoir savoir quel usage il sera fait de leur aide.

73. Cet argument ne réfute pas l'effet invoqué par les demandeurs et confirmé par les arrêts de la Cour qui concernent les autres transpositions de la Directive litigeuse ; celle-ci oblige à instaurer des amendes dissuasives. Une amende dissuasive est à assimiler à une sanction pénale pour l'application de la Charte.

Au contraire, en formulant elle-même des critères comme 'raisonnablement savoir', le 'contexte', 'l'expertise', qui sont des notions subjectives qui servent de 'garde-fou' selon la Communauté française, la Communauté française démontre elle-même que la norme critiquée ne permet pas de définir objectivement et clairement la qualité d'intermédiaire pour que le concerné puisse se rendre compte avoir cette qualité dès sa première intervention.

74. Les demandeurs critiquent en outre qu'il est disproportionné d'exiger de personnes sans lien objectif (à savoir une relation contractuelle de caractère indispensable ou critique qui leur permets d'avoir une vue d'hélicoptère et d'avoir un accès effectif à toutes les informations) qu'elles remplissent des obligations de déclaration.

Les demandeurs renvoient aux critères des intermédiaires dans l'action n° 12 de l'OCDE pour apporter davantage l'apparence de fondement suffisant sur ce point : les obligations de déclaration doivent être définies sans ambiguïté afin de permettre les personnes concernées de connaître avec certitude leurs obligations (plan d'action n° 12, p.19, n° 19).

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

75. Le formulaire électronique sur le site web du SPF Finances a des cases à remplir qui sont 'mandatory' (obligatoires) ou 'optional' (optionelles). Sont obligatoires :

- Toutes les juridictions concernées par le dispositif, les descriptions des constructions 'offshore', des mécanismes pour éviter les obligations CRS.

- Dans quelle mesure le marqueur qui oblige à déclarer peut mener à un avantage fiscal.
- Les données qui autorisent d'identifier toute personne susceptible de connaître le dispositif transfrontière (p. 36 du manuel fourni online par le SPF Finances) ainsi que les principales caractéristiques de la construction et sa dénomination.
- Si un quelconque intermédiaire a été dispensé de déclarer...
- ..

Qu'en est-il de l'absence d'une obligation active de recherche des informations lorsque cela n'est même pas inscrit dans les libellés du décret litigieux. Est-ce qu'on peut introduire alors une demi déclaration car on ne sait pas quoi répondre dans toutes les cases ? Tout cela n'est nullement réglé et est laissé au cas par cas à la libre appréciation arbitraire des administrations. Sous peine d'amendes lourdes si on se trompe.

76. Partant, la discussion soulevée des exigences de normes claires de la Charte en matière pénale en ce qui concerne les définitions des intermédiaires de la deuxième catégorie est justifiée et fondée et relève de la compétence unique de la CJUE car cette définition litigieuse est inscrite dans une directive.

- *Concernant le cinquième moyen des demandeurs :*

77. La Communauté française conteste (partie III.A de son mémoire) que le décret litigieux et la Directive litigieuse instaurent des normes concernant le délai de 30 jours pour déclarer n'est pas claire ou peut porter confusion.

Le risque de sanctions multiples serait absent selon la Communauté française car la définition stipulée par le décret litigieux et la Directive litigieuse est que le délai de trente jours court le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils. Le texte ne laisserai pas de doute que seule une action de l'intermédiaire lui-même, qui fournit ainsi un service, active l'obligation de déclaration.

78. La critique principale des demandeurs concerne l'incertitude sur le commencement et la fin de chaque phase. Contrairement à ce que prône la Communauté française, dont les services n'ont pas encore publié de commentaires, le SPF Finances a publié sur son site web des commentaires qui démontrent que les délais de déclaration concernent des phases et des interventions précises pour les intermédiaires de la IIème catégorie :

« 12.2. QUAND DOIT AVOIR LIEU LA DÉCLARATION DANS LE CADRE DU DAC6 ?
12.2.1. DÉLAI GÉNÉRAL
Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier (« moment déclencheurs ») : (énumération des quatre phases)
(..)
12.2.2. DÉLAIS SPÉCIFIQUES
12.2.2.1. POUR LES INTERMÉDIAIRES DE LA 2E CATÉGORIE (PRESTATAIRES DE SERVICES)
***Sans préjudice du délai général (voir point 12.2.1.)**, l'intermédiaire qui fournit une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation,*

l'organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration doit fournir les informations demandées dans les 30 jours à compter du jour qui suit celui où il a fourni son aide, son assistance ou ses conseils, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes. »

Vu que les libellés sont identiques dans la loi de transposition et dans le décret litigieux, les intermédiaires de catégorie II sont soumis à une déclaration lorsqu'ils interviennent durant une phase. Ce donc même sans le savoir.

D'ailleurs, la Communauté française cite elle-même la définition qui dit que des personnes qui fournissent directement, ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils, sont tenues à une obligation de déclaration. Ces catégories de personnes n'ont pas l'accès à la même information pour remplir des obligations similaires.

79. Pour le reste, les demandeurs maintiennent leurs arguments invoqués sous les parties IV.E et VI.E qui démontrent que les libellés de la Directive litigieuse et du Décret litigieux ne permettent pas de déterminer avec certitude le début de calcul du délai de déclaration.

Comment par exemple déterminer la fin de l'intervention de type 'précise' dans la pratique ? Au jour de la facturation, après que le client a accepté les prestations, ou lorsqu'un document ou un conseil est presté ? Et que faut-il faire si p.ex. au jour 27 après la précédente prestation, le client demande un complément de prestations ou une prestation autre qui concerne le même dispositif ? Est-ce que toute assistance entre en ligne de compte, quelque accessoiremequ'elle soit ?

Face à des amendes lourdes et dissuasives en cas de déclarations incomplètes ou tardives, le critère des normes claires et précis n'est pas du tout rempli.

80. L'argument de la Communauté française que le cas de multiples sanctions par dispositif transfrontière serait un effet fictif, invite à une lecture attentive des articles 10 § 1er et 5/2 §§ 1er et 14 du décret litigieux :

*« Article 10.- § 1er. Pour toute infraction à l'article 5/2 du présent décret qui consiste **à ne pas fournir, à fournir de manière incomplète ou à fournir tardivement** des informations visées à l'article 5/2, § 14, une amende fiscale de 2.500 euros à 25.000 euros est appliquée.*
Toutefois, si l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou dessein de nuire, une amende fiscale de 5.000 euros à 50.000 euros est appliquée. »

*« «Art. 5/2. § 1er. Les intermédiaires sont tenus de transmettre à l'autorité compétente les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration **dans un délai de trente jours**, commençant :*

1° le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ; ou
2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre ; ou

3° lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 2, alinéa 7, 23°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations ***dans un délai de trente jours*** *commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils…*

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, conformément au § 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

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

Les libellés de l'article 5/2 § 1er et § 14 du décret litigieux reprennent mot par mot les articles 1er 1 b), 1er 1,2) et 1er 1,6) de la Directive litigieuse. Le but étant d'informer au plus vite les États-membres de la conception, préparation, application et modification d'un dispositif transfrontière, il semble contraire au but de la Directive litigieuse de n'appliquer qu'une seule amende par dispositif transfrontière en cas de multiples phases non-déclarées ou déclarées de façon incomplète concernant ce même dispositif.

La thèse avancée par la Communauté française suppose qu'on passe par l'application d'une notion pénale, l'unité d'intention, pour infliger une seule amende par dispositif transfrontière pour toutes les phases dont l'obligation de déclaration a été violée. Toutefois, formellement, il s'agit d'amendes administratives qui se cumulent pour chaque

déclaration erronée, tardive ou manquante et donc l'article 65 du Code pénal ne s'applique pas selon la lettre de cette loi. Certes, le magistrat fiscal qui sera saisi du débat sur des amendes administratives ayant un caractère de sanction pénale pourra y remédier en vertu des principes générales de droit de la Charte. Il semble toutefois indiqué de soumettre à la seule CJUE la question générale si de tels effets de ces articles se justifient ou non en interprétant la Directive litigieuse. Répondre à l'argument de la Communauté française, ouvre le risque pour la Cour d'interpréter les dispositions d'une Directive et de se prononcer sur leur compatibilité avec la Charte, ce qui ne relève pas de sa compétence.

81. Les deux effets reprochés par les demandeurs ; à savoir l'incertitude sur le début de la déclaration de 30 jours par phase pour les intermédiaires qui ne fournissent pas de service pointu concernant une phase ; et l'incertitude par rapport à l'acte qui conclut un service pointu pour activer l'autre délai de 30 jours pour des intermédiaires dont l'intervention se limite à un point précis et le danger de multiples sanctions, sont toujours d'effet et justifient que la Cour invite la CJUE de se prononcer sur les exigences de la Charte par rapport à la clarté des normes ayant des effets de sanctions pénales.

- *Concernant le sixième moyen des demandeurs :*

82. La Communauté française conteste (partie III.A de son mémoire) l'utilité de répondre aux effets reprochés, vu la question préjudicielle posée dans l'affaire n° 167/2020, concernant la transposition flamande.

Ce n'est pas un argument qui met en cause les critiques faites par les demandeurs concernant l'application de la Directe litigieuse et sa transposition par le décret litigieux sur des avocats et leurs clients et ses effets sur les normes violées.

Les demandeurs répliqueront ci-après, lors de la discussion sur les questions préjudicielles, à cet argument avancé par la Communauté française. Il suffit à ce stade d'observer que la Communauté française n'a pas répliqué par rapport aux effets reprochés par le sixième moyen des demandeurs.

V. RECEVABILITE ET INTERET

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

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

L'article 2, 2° de la loi spéciale du 6 janvier 1989 ouvre le droit à un recours en annulation à chaque personne physique ou personne morale justifiant d'un intérêt.

Chaque traitement inégal organisé par une loi peut être invoqué, pour autant que cette loi puisse s'appliquer au demandeur.

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

Ces obligations personnelles, en raison de leur qualité de conseil fiscal et les sanctions y afférentes en cas de non-respect, sont de nature à pouvoir les atteindre individuellement de manière directe et préjudiciable (Cour d'arbitrage n° 1/94, 13 janvier 1994).

Les demandeurs sub 2 et 3 justifient dès lors de l'intérêt nécessaire pour introduire la présente requête. Cet intérêt des demandeurs sub 2 et 3 a été reconnu par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle concernant la demande en suspension contre le décret flamand de transposition.

85. La demanderesse sub 1, représentée par le demandeur sub 2, est une association de fait d'avocats belges spécialisés en matière fiscale que compte près de 150 membres. Tous ces membres sont susceptibles de subir les mêmes effets que les demandeurs sub 2 et 3.

Le demandeur sub 3 est le Président du conseil d'administration de l'association de fait.

Le demandeur sub 2 est un administrateur de l'association de fait faisant fonction de secrétaire. Il a aussi la qualité de mandataire général de l'association de fait par une publication à la Banque Carrefour des entreprises au sens de l'article 703, § 2 C.jud... En cette autre qualité de mandataire général de la défenderesse sub 1, il représente les autres membres de l'association de fait en justice en agissant au nom et pour le compte de l'association de fait.

L'article 2 du C.jud. prévoit que les articles du C.jud. sont applicables aux autres lois. En l'espèce, il n'existe pas de justification proportionnée permettant d'exclure les personnes physiques qui se font représenter à travers un mandataire général, habilité par une loi à cette fin, du droit conféré par la loi spéciale du 6 janvier 1989 de se pourvoir par l'intermédiaire d'une association de fait dont ils sont membres contre des lois qui leurs sont préjudiciables.

L'exigence formelle que chaque membre de l'association de fait doit être repris par son nom et données dans l'acte introductive va à l'encontre du but de l'article 703, § 2 C.jud.. Il n'y a pas de motif pourquoi l'allègement de la charge de travail administratif des cours

et tribunaux ne vaudrait pas pour la Cour constitutionnelle. Il convient que l'article 2,2° de la loi spéciale du 6 janvier 1989 reçoive une interprétation conforme sur ce point en autorisant des personnes physiques d'agir à travers un mandataire général de l'association de fait qui satisfait aux conditions de l'article 703, § 2 du Code judiciaire.

Les articles 10 et 11 de la Constitution imposent dès lors, depuis l'adoption de l'article 703, § 2 C.jud., d'interpréter la notion de personne physique dans l'article 2, 2° de la loi spéciale du 6 janvier 1989. Cette notion vise aussi la personne physique qui agit comme mandataire général d'un groupe d'autres personnes physiques formant avec lui une association de fait comme il résulte de la publication faite à la banque carrefour des entreprises, comme exigé par l'article 703, § 2 C.jud., et à propos d'une question qui est de nature à être préjudiciable à toutes ces personnes physiques.

Tel est le cas dans la présente affaire. Cette association a pour but (cf. https://www.batl-taxlaw.be/fr/status/) :

> *Article 4.*
>
> *L'association a pour but la réunion d'avocats spécialisés en droit fiscal en vue de promouvoir l'exercice de la profession de haute qualité du droit fiscal en son sens le plus large, en ce compris les domaines de droit liés tels que le recouvrement en matière fiscale et le droit pénal fiscal.*
>
> *Cela signifie entre autres :*
>
> - *Prévoir une plateforme permanente de concertation, d'étude et d'échange d'informations concernant toutes les matières qui relèvent du droit fiscal et de la pratique de la profession d'avocat fiscaliste ;*
> - *Veiller aux intérêts professionnels généraux des avocats fiscalistes et de leurs relations avec la clientèle ;*
> - *Organiser des activités qui contribuent au développement du droit fiscal et qui contribuent à la promotion, la préservation et au maintien des relations professionnelles avec d'autres acteurs actifs dans le domaine du droit fiscal, notamment et plus particulièrement les autorités fiscales au sens le plus large ;*
> - *Nouer et entretenir des relations avec des organisations étrangères d'avocats spécialisés en droit fiscal.*
>
> *De plus, l'association pourra accomplir tous les actes qui contribuent à la réalisation de son objectif général.*

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

> *3. L'affiliation à l'association est exclusivement ouverte à ceux, qui, à la satisfaction du Conseil d'administration justifient à suffisance qu'ils détiennent, au moment de la requête visée à l'alinéa 5, une expertise vérifiable relative à la connaissance et à l'expérience, dans le domaine du droit fiscal tel que décrit à l'article 4.*
>
> *4.Les membres doivent par ailleurs être avocats pendant une période de trois ans au moins. Dans des circonstances particulières, le Conseil d'administration peut cependant déroger à cette exigence.*

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

Partant, tous les demandeurs ont la qualité requise pour former une demande en suspension contre le décret litigieux. Il en découle que depuis l'entrée en vigueur de l'article 703, § 2 C.jud. il y a une reconnaissance par une loi pour qu'une association de fait puisse s'organiser afin de pouvoir agir aux noms de ses membres ayant eux-mêmes un intérêt personnel.

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

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

Dans la tradition juridique belge des règles professionnelles déontologiques ont force de loi pour ceux qui y sont soumis. Il s'agit de lois au sens de l'article 608 du Code judiciaire selon la jurisprudence constante de la Cour de cassation. Aux termes de sa mercuriale lors de la séance solennelle d'ouverture du 1er septembre 2000 de la Cour de cassation, M. le Procureur-général J. du Jardin a retenu les définitions suivantes (J. du Jardin, 'Le contrôle de légalité exercé par la Cour de cassation sur la justice disciplinaire au sein des ordres professionnels.'[20] – résumé des passages pertinentes) :

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

Dans un arrêt du 7 décembre 1999 (C. const, n°. 129/99, 7 décembre 1999) la Cour constitutionnelle a dit que l'action disciplinaire s'exerce dans l'intérêt de la profession ou d'un service public ; elle peut donner lieu à des sanctions touchant l'intéressé dans l'exercice de sa fonction ou de sa profession et qui sont prononcées par un organe propre à chaque profession concernée par une autorité administrative ou par une juridiction.

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

88. En leur qualité d'avocats qualifiés en matières fiscales, les demandeurs sub 2 et 3 et tous les membres de la demanderesse sub 1 donnent habituellement des conseils juridiques à leur clients qui tombent sous le champ d'application de l'obligation de déclaration instaurée par le décret litigieux. La confidentialité des rapports entre des

---

[20] https://justice.belgium.be/sites/default/files/downloads/discours2000.pdf

avocats et leurs clients est considérée par les hautes juridictions comme strictement nécessaire pour le bon fonctionnement de l'État de droit. Ce en application des articles 6 et 8 de la CEDH (cf. par exemple, CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10)) ; c'est un principe général qui contribue au respect pour les droits fondamentaux (C. const., n° 2008/10, 23 janvier 2008 et C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020).

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

Aux termes de son arrêt du 18 mai 1982, la CJUE[21] avait déjà reconnu l'intérêt de la soumission des avocats aux règles déontologiques comme une garantie afin d'octroyer une protection accrue au secret professionnel qui est propre aux avocats :

> "*8 La Réglementation susvisée n'exclut cependant pas la possibilité de reconnaître, sous certaines conditions, le caractère confidentiel de documents professionnels déterminés. En effet, le droit communautaire, issu d'une interprétation non seulement économique, mais aussi juridique des États membres, doit tenir compte des principes et conceptions communs aux droits de ces États en ce qui concerne le respect de la confidentialité à l'égard, notamment, de certaines communications entre les avocats et leurs clients. Cette confidentialité répond en effet à l'exigence des États membres, dont l'importance est reconnue dans l'ensemble des États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat,* ***dont la profession même comporte la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin****.*
> *(..)*
> ***Cette protection a pour contrepartie la discipline professionnelle****, imposée et contrôlée dans l'intérêt général par les institutions habilitées à cette fin. Une telle conception réponde aux traditions juridiques communes aux État membres et se retrouve également dans l'ordre juridique communautaire, ainsi qu'il résulte de l'article 17 du statut de la Cour CEE et CEEA ainsi que de l'article 20 de statut de la Cour CECA."*

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

Par une jurisprudence plus récente, le Tribunal confirme que la confidentialité des messages écrits entre des avocats et leurs clients s'oppose toujours à toute obligation de les présenter. De l'information qui a été obtenue ne peut pas être prise en considération par la Commission européenne lorsqu'elle est à la recherche des infractions commisses contre le droit de l'Union européenne (p.ex. : Tribunal, arrêt du 12 décembre 2018, affaire T-75/14, *Unichem Laboratories Ltd. c. Commission européenne*, EU:T:2018:915, p. 13 – 14).

Le secret professionnel des avocats est un principe général reconnu qui sert le bon fonctionnement de l'État de droit qui est un des principes fondamentaux qui fondent à côté

---

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

du marché intérieur l'Union européenne. Il est strictement nécessaire pour ce but que l'indépendance du conseil juridique soit garantie et que le secret professionnel qui est propre aux avocats reste donc d'application sur leurs rapports avec des clients en dehors d'un mandat ad litem.

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

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

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

Dans les deux cas de figure, les demandeurs sub 2 et 3 et tous les membres de la demanderesse sub 1 subissent un préjudice personnel sérieux du fait de l'instauration de ces obligations de déclaration, notification ou de fourniture des renseignements.

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

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

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

« Le préjudice financier doit être 'réparable' en cas d'annulation afin de pouvoir

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

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

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

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

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

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

Ils ont par cette qualité de citoyen belge un intérêt propre pour préserver leur vie privée, protégée entre autres par l'article 47 de la Charte, en demandant l'annulation des obligations de déclaration concernant l'identité de leur avocat et l'objet des pourparlers avec leur avocats lorsque leur avocat leur notifiera sa dispense de déclarer.

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

Après tout, la Directive litigieuse s'inspire du plan d'action BEPS n° 12 de l'OCDE. Ce sont les marqueurs de ce plan que l'on retrouve dans la Directive litigieuse pour identifier les dispositifs transfrontières. Le but de ce plan d'action est de transmettre de l'information sur les promoteurs et les contribuables concernés (pas les intermédiaires (advisors) – p.

15 plan d'action n° 12). Même le secret professionnel d'un *promoteur* exonère de l'obligation de déclaration et le transfert au contribuable concerné (p. 36, n° 76, plan d'action n° 12.

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

- *Sur l'actualité des intérêts des demandeurs :*

94. Ce qui distingue le présent recours en annulation des autres recours en annulation contre les normes belges qui transposent la Directive litigieuse, est l'absence de taxes en vigueur. A ce motif, la rétroactivité n'a pas été invoqué comme un moyen d'annulation. Ce à défaut d'objet pour une déclaration rétroactive.

Est-ce que l'action en annulation est à qualifier comme une action 'ad futurum' au sens des articles 2 et 17 du Code judiciaire ?

95. Les demandeurs se sont penchés sur cette question avant de décider d'introduire la présente action en annulation. Ils ont suivi ce raisonnement :

1) La norme qui fait l'objet du présent recours en annulation est une loi formelle de nature répressive.

2) En absence d'une norme matérielle, la loi formelle ne trouve pas d'application.

3) Le jour où une telle norme matérielle est adoptée, les demandeurs peuvent introduire un recours en annulation contre cette norme matérielle mais ils seront forclos de saisir la Cour constitutionnelle d'une demande en annulation contre la norme formelle ou d'envoyer des moyens à cette fin aux termes du recours en annulation contre la norme matérielle.

A part cette crainte procédurale, il y a la jurisprudence établie de la Cour constitutionnelle qu'une partie a un intérêt suffisant pour introduire une demande en annulation lorsqu'elle est susceptible d'être soumise à cette norme. Ce sans qu'il ne soit demandé à cette partie de démontrer qu'elle souffre un préjudice actuel et direct du fait de l'application effective de la norme litigieuse sur cette partie.

Selon ce critère de recevabilité des demandes en annulation, la possibilité que la norme formelle leur puisse être appliquée justifie l'actualité des intérêts invoqués.

- *Répliques au mémoire pour la Communauté française :*

96. La Communauté française développe des arguments d'irrecevabilité de la demande en annulation. Il est reproché aux demandeurs d'instrumentaliser d'une part la présente procédure pour que la CJUE prononcera la nullité de la Directive litigieuse (cf. partie II.1 du mémoire pour la Communauté française) et d'autre part de revendiquer des questions préjudicielles à soumettre à la CJEU (cf. partie II.2 du mémoire pour la Communauté française).

97. Quant à l'argument que la Cour est sans saisine pour connaître d'une action qui vise l'annulation d'une directive, les demandeurs rétorquent que la demande en annulation ne concerne que le décret litigieux.

Si la CJUE dit pour droit que la Directive litigieuse transposée par le décret litigieux viole le droit primaire de l'Union européenne et ordonne son non-application entière ou partielle afin de préserver le droit primaire de l'Union européenne, le dispositif de la demande veille à solliciter en toute logique (cf. dispositif) :

- Phase 1 : de solliciter la CJUE d'interpréter les Traités et la Charte et de dire pour droit si la Directive litigieuse viole le droit primaire de l'Union européenne,

  Après l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne à intervenir,

- Phase 2 : D'annuler **en son entièreté** le Décret (..) pour violation des règles européennes en matière de répartition des compétences en vertu des **articles 2, 4(3), 5 et 6 TUE et les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63 65(3) et 115 TFUE**, lus ensemble avec les articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution,

Par leur troisième moyen, qui invoque entre autres la violation de l'article 5 TUE, les demandeurs ne visent nullement l'annulation de la Directive litigieuse mais son non-application entière devant les juridictions nationales lors des débats sur la justification proportionnée sur les effets critiqués. Il est logique que cette non-application entière engendre l'annulation entière des mesures qui la transposent au motif de leur violation du droit primaire de l'Union européenne. On ne peut assimiler cette conséquence logique à une demande en annulation d'une directive portée devant la Cour.

- Phase 3 : en ordre subsidiaire et plus subsidiaire, selon la réponse reçue de la part de la CJUE, annuler **en partie** le décret litigieux et de l'interpréter de manière générale en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne quant aux violations soulevées par les demandeurs.

98. Les demandeurs contestent la lecture combinée des articles 263 (4) et 267 TFEU faite par la Communauté française pour contester le droit des demandeurs de saisir la Cour de questions préjudicielles à soumettre à la CJUE. Ce aux motifs suivants :

1) Les articles concernés par la réponse à l'argument de la Communauté français sont les articles 263, 264 et 267, 277 TFEU :

« Article 263

La Cour de justice de l'Union européenne ***contrôle la légalité des actes législatifs****...*
(..)
À cet effet, la Cour est compétente pour se prononcer sur les recours pour incompétence, violation des formes substantielles, ***violation des traités ou de toute règle de droit relative à leur application****, ou détournement de pouvoir, formés par un État membre, le Parlement européen, le Conseil ou la Commission.*
(..)
Toute personne physique ou morale peut former, dans les conditions prévues aux

premiers et deuxièmes alinéas, un recours contre les actes ***dont elle est le destinataire*** *ou qui la* ***concernent directement et individuellement****, ainsi que contre* ***les actes règlementaires qui la concernent directement et qui ne comportent pas de mesures d'exécution****.*

Article 264

Si le recours est fondé, la Cour de justice de l'Union européenne déclare nul et non avenu l'acte contesté.

Toutefois, la Cour indique, si elle l'estime nécessaire, ceux des effets de l'acte annulé qui doivent être considérés comme définitifs.
(..)

Article 267

La Cour de justice de l'Union européenne est compétente pour statuer, à titre préjudiciel :

a) sur l'interprétation des traités,

b) sur la validité et l'interprétations des actes pris par les institutions, organes ou organismes de l'Union.

Lorsqu'une telle question est soulevée devant une juridiction d'un des États membres, cette juridiction peut, si elle estime qu'une décision sur ce point est nécessaire pour rendre son jugement, demander à la Cour de statuer sur cette question.

Lorsqu'une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne, cette juridiction est tenue de saisir la Cour*.*

Si une telle question est soulevée dans une affaire pendante devant une juridiction nationale concernant une personne détenue, la Cour statue dans les plus brefs délais.»

Article 277

Nonobstant l'expiration du délai prévu à l'article 263, sixième alinéa, toute partie peut, à l'occasion d'un litige mettant en cause un acte de portée générale adopté par une institution, un organe ou un organisme de l'Union, se prévaloir des moyens prévus à l'article 263, deuxième alinéa, pour invoquer devant la Cour de justice de l'Union européenne ***l'inapplicabilité*** *de cet acte. »*

2) L'objet et l'effet des deux procédures sont bien différents.

Lorsqu'une action sur pied de l'article 263 TFUE aboutit en visant la légalité d'un acte législatif, la CJUE est tenue d'annuler l'acte (article 264 TFUE). Lorsqu'une action est introduite sur base de l'article 267 b) TFUE et la légalité d'un acte législatif y est contesté

en application de l'article 277 TFUE, l'acte continue à exister mais les juges nationaux devront cesser de l'appliquer selon la réponse donnée par la CJUE (article 277 TFEU). Il s'agit du troisième moyen 'C' qui est invoqué par les demandeurs, ce moyen vise la légalité et la validité de la Directive litigieuse.

Les arguments de validité et interprétation selon les traités sont les arguments 'D' à 'F' (moyens quatre à six). Les magistrats nationaux devront toujours appliquer la Directive litigieuse mais en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne selon la réponse reçue de la part de la CJUE. Comme, par exemple, la demande de ne pas appliquer les normes litigieuses sur des avocats lorsqu'ils agissent dans cette qualité.

Partant, on ne peut plus lier la recevabilité d'une action concernant la légalité à l'autre action concernant la validité depuis le Traité de Lisbonne qui instaure le TUE et le TFUE actuels. Les demandeurs contestent dès lors la base légale de la thèse avancée par la Communauté française car on est en présence d'un acte litigieux de porte générale au sens de l'article 277 TFUE.

3) Quant à la première hypothèse reprise par l'article 263 (4) TFUE d'actes qui '***concernent directement et individuellement***' les parties.

Ces libellés remontent à l'article 173, alinéa 2 du Traité C.E.E. et ont été interprétées de façon constante par la CJUE depuis son arrêt du 15 juillet 1963[22] comme des actes qui,

⇨ Quant à la condition d'un effet direct :

- Ne concernent que les intérêts des concernés et non pas les intérêts des États-membres,
- Ne nécessitent pas une transposition des droits conférés.

La Directive litigieuse étant motivée par l'intérêt des budgets des États-membres et nécessitant des transpositions pour donner un effet sur les concernés, il n'y a pas d'acte avec un effet direct qui pouvait justifier l'introduction d'une action sur pied de l'article 263 TFUE.

⇨ Quant à la condition d'un effet individuel :

- Qui affecte une personne en raison de son individualité ou de sa position particulière.
- Un acte qui peut s'appliquer sur une autre catégorie de personnes après son introduction n'a pas un effet individuel.

Par un arrêt du 11 juillet 1968, la CJUE a peaufiné[23] cette jurisprudence en excluant un effet individuel en présence d'un acte qui s'applique à des situations déterminées objectivement et comporte des effets juridiques à l'égard de catégories de personnes envisagées de manière générale et abstraite.

Ce qui est le cas pour la Directive litigieuse, qui vise des situations sans liens personnelles et sorte des effets envers des contribuables concernés et des intermédiaires, qui, selon

---

[22] CJUE, 15 juillet 1963, affaire C-25/62, *Plaumann c. Commission*, EU:C:1963:17, p. 209-210
[23] CJUE, 11 juillet 1968, affaire C-6/68, *Zuckerfabrik c. Conseil*, EU:C:1968:43, p. 605

une certaine interprétation contestée par les demandeurs, comprends également des avocats lorsqu'ils agissent dans cette qualité. Comme les demandeurs invoquent l'argument qui conteste que la Directive litigieuse leur soit applicable, il aurait été contradictoire de prétendre à un effet individuel au sens d'une mesure qui a été conçue pour eux

Il n'y a pas d'acte avec un effet individuel qui pouvait justifier l'introduction d'une action sur pied de l'article 263 TFUE.

4) Quant à la deuxième hypothèse reprise par l'article 263 (4) TFUE concernant '***les actes règlementaires qui la concernent directement et qui ne comportent pas de mesures d'exécutions concernent directement et individuellement***' la partie.

Par son arrêt du 3 octobre 2013, rendu en grande Chambre, la CJUE a dit pour droit[24] que les termes 'actes réglementaires' sont autres pour l'application de l'article 263(4) TFUE que des règlements au sens de l'article 289 TFUE. Il s'agit d'actes non-législatifs d'application générale, sous forme de règlements (des règlements qui délèguent (art. 290 TFEU) ou transposent (art. 291 TFEU)). Le fait que des actes sont transposés par des États-membres les soumettent au contrôle des juges nationaux et à l'application de l'article 267 TFUE et s'oppose à la condition d'absence de mesures d'exécution. Quant aux critères 'directs et individuels', les mêmes critères valent que celles appliquées pour la première partie de l'article 263(4) TFUE.

Dans le cas présent, la Directive litigieuse ne remplit aucune de ces conditions.

5) Quant à l'expiration du délai de deux mois.

L'article 277 TFEU donne explicitement le droit de mettre en cause devant les juridictions nationales une directive quant à sa légalité par des arguments comme invoqués par les demandeurs qui visent la '*violation des traités ou de toute règle de droit relative à leur application*'. Ce même expressément après l'expiration du délai de deux mois prévus par l'article 263 TFUE.

99. Il n'y a pas d'acte qui peut motiver l'application de l'article 263 (4) TFUE et les articles 267 et 277 TFUE autorisent expressément les arguments invoqués par les demandeurs contre la Directive litigieuse.

Il n'y a pas de base légale pour l'argument de la Communauté française qui prétend à une interdiction d'appliquer l'article 267 TFUE dans la présente cause.

Afin d'éviter tout malentendu, les demandeurs ont apporté les précisions suivantes au dispositif (modification marquée en gras) :

- *Après avoir constaté la nécessité de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une ou plusieurs questions préjudicielles, de suspendre les normes du décret litigieux qui transposent les dispositions de la Directive litigieux*

---

[24] CJUE (grande chambre), 3 octobre 2013, affaire C-583/11, *Inuit Tapirit Kanatami et autres c. Parlement et le Conseil*, EU:C:2013:625

qui motivent ces questions préjudicielles ou de leur donner une interprétation afin que l'application provisoire, dans l'attente de l'arrêt qui se prononcera sur la ***demande d'annulation du décret litigieux****, protège l'objectif poursuivi par le droit primaire de l'Union européenne qui s'oppose à la légalité* ***ou à la validité*** *de la Directive litigieuse.*

VI. MOYENS D'ANNULATION

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

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

- la nullité de la Directive litigieuse et l'incompatibilité de plusieurs dispositions avec le droit primaire de l'Union européenne (C),
- l'incompatibilité des libellées ambiguës avec la CEDH, la Charte et la Constitution belge (D et E),
- l'incompatibilité des obligations imposées par les normes litigieuses à l'égard des avocats et de leurs clients avec la Constitution belge, la CEDH et le droit primaire de l'Union européenne (F).

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

101. Sous le point IV.A, il est observé que le décret litigieux instaure, dans des cas spécifiques et selon les demandeurs entièrement théoriques, une différence de traitement selon que l'intermédiaire ou le contribuable concerné ont des points de rattachement personnel dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service.

Les travaux préparatoires se réfèrent à l'avis du Conseil d'État (Avis du Conseil d'État n° 67.197/4 rendu le 13 mai 2020, annexe 3 au Projet de Décret, *Doc. Parl.,* Parlement Comm. fr., session 2020-2021, Doc. Nr. 137/1, p. 8). Cet avis (p. 4-5) motive la communautarisation des critères par un souci de veiller sur une '*une rédaction correcte et cohérente de l'article 8 bis ter, paragraphes 3 (et 7) de la Directive 2011/16/UE*'.

L'on ne voit pas pourquoi l'obligation de déclaration est déterminable en fonction d'un point de rattachement personnel à une partie du territoire. C'est la localisation du fait taxable sur le territoire qui détermine selon l'article 127 § 2 de la Constitution la compétence fiscale matérielle. La compétence fiscale formelle doit pouvoir s'appliquer sans distinction sur toutes les personnes qui résident en Belgique.

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

Les travaux préparatoires se réfèrent à l'avis donné par la section législation du Conseil d'État pour justifier cette distinction. Selon les demandeurs, la section législation du

Conseil d'État a confondu les compétences fiscales matérielles et formelles et les objectifs de la Directive litigieuse qui n'autorisent qu'une déclaration unique par personne concernée dans un seul État membre. La norme étant une norme fiscale formelle, il n'y a pas de raison proportionnée pour limiter son application au sein du territoire belge.

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

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

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

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

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

103. L'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (M.b., 5 août 1980) implique que les régions exercent leurs compétences « dans le respect des principes de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux et de la liberté de commerce et de l'industrie, ainsi que dans le respect du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire ».

Le cadre normatif général de l'union économique belge est une disposition qui est une règle de répartition de compétences, dont la Cour constitutionnelle assure un contrôle direct. Il traduit la volonté expresse du législateur spécial de maintenir une règlementation de base uniforme de l'organisation de l'économie dans un marché intégré belge (C. const., n° 31/2016, 3 mars 2016, attendu n° B.6.2).

Il est logique que, lorsqu'une région exerce une compétence régionale, elle est tenue au respect de cette norme. Par l'effet du décret litigieux, le but de cette norme est toutefois violé.

104. Un tel effet est également contraire à l'objectif poursuivi par l'article 1ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions

en ce qu'il exprime le cadre normatif général de l'union économique belge et de l'unité monétaire belge :

> « *L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants :*
>
> *1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale ;*
> *2° l'évitement de la double imposition ;*
> *3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux.*
> *(..)* »

Aux termes d'un arrêt du 30 juin 2004, la Cour constitutionnelle a décidé que la loyauté organisée par l'article 143 de la Constitution est une notion qu'impose une attitude (C. const., n° 119/2004, 30 juin 2004) lors de l'exercice des compétences :

> « *Le principe de la loyauté fédérale, selon les travaux préparatoires de cet article de la Constitution, implique, pour l'autorité fédérale et pour les entités fédérés, l'obligation de ne pas perturber l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble, lorsqu'elles exercent leurs compétences ; il signifie d'avantage que l'exercice des compétences : il indique dans quel esprit cela doit se faire (Doc. Parl., Sénat, S.E., 1991-1992, n° 100-29/2).* »

105. La violation des règles de compétence est également constitutive d'une violation du principe général du droit de légalité. Le régime instauré n'a pas de justification proportionnée à défaut d'un effet possible pour les recettes de la Communauté française qui se constituent des dotations. Et ce non plus pour distinguer pour les besoins d'un norme fiscale formelle entre des citoyens belges. Seule la norme fiscale matérielle peut et doit distinguer selon la localisation du fait taxable. En plus l'hypothèse d'une multiple obligation de déclaration dans plusieurs État membres est contraire au but poursuivi par la Directive litigieuse. A défaut de motivation proportionnelle pour cette violation, les **articles 10 et 11 de la Constitution** sont également violés. Tout traitement inégal ou illicite en matière fiscale entraîne aussi la violation des **articles 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution.**

Il y a dès lors lieu de constater que les articles **3 et 5, lus séparément ou ensemble,** du décret litigieux transposant la Directive litigieuse en ce qu'ils sont interprétés dans des circonstances particulières comme uniquement d'application en cas de points de rattachement personnel du concerné dans un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service, violent les articles **10, 11, 143 § 1er, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les articles **l'article 1 ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions et l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles en ce qu'ils expriment le cadre normatif général de l'union économique belge et de l'unité monétaire belge.**

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

106. Le décret litigieux transpose la Directive litigieuse dans le Décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal (*M.b.*, 22 février 2017), ci-après le Décret DAC, à savoir, selon son article 2 :

> *« Les articles 2 à 10 établissent les règles et procédures selon lesquelles la Communauté française et les États membres de l'Union européenne, coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne de la Communauté française et de tous les États membres relative à l'ensemble des taxes et impôts perçus par la Communauté française ou pour son compte, par ses subdivisions territoriales ou administratives ou pour leur compte, y compris les autorités locales.*
> *(..)*
> *Les taxes et impôts visés à l'alinéa 1er ne sauraient en aucun cas être interprétés comme incluant :*
> *a) les droits tels que les droits perçus pour des certificats ou d'autres documents délivrés par les pouvoirs publics ; ou*
> *b) les droits de nature contractuelle, tels que la contrepartie versée pour un service public.»*

Le décret litigieux organise ainsi un régime conçu en matière d'impôt des sociétés de façon similaire dans des taxes qui concerneront d'autres matières qui ne fournissent pas de recettes actuelles.

107. La transposition des obligations de déclaration visées par la Directive litigieuse comme étant obligatoires en matière d'impôt des sociétés est motivée entre autres par les passages suivants des attendus n° 14 et 19 de la Directive :

> *« Si la fiscalité directe demeure de la compétence des États membres, il convient de se référer à un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul uniquement aux fins de définir clairement le champ d'application du marqueur qui couvre les dispositifs mettant en jeu des opérations transfrontières qui devraient faire l'objet d'une déclaration effectuée au titre de la directive 2011/16/UE par des intermédiaires ou, le cas échéant, des contribuables et au sujet desquelles les autorités compétentes devraient procéder à un échange automatique d'informations.(..)*
>
> *..l'être mieux au niveau de l'Union, celle-ci peut prendre des mesures conformément au principe de subsidiarité consacré à l'article 5 du traité sur l'Union européenne. Conformément au principe de proportionnalité, tel qu'il est énoncé audit article, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, en particulier si l'on considère qu'elle est limitée aux dispositifs transfrontières concernant soit plusieurs États membres, soit un État membre et un pays tiers. »*

Un motif fiscal principal visant à réduire sensiblement l'impôt des sociétés à travers des dispositifs transfrontières avec des sociétés ou des personnes liées motive selon la Directive litigieuse la proportionnalité d'une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières par rapport aux exigences du droit primaire de l'Union européenne.

Il n'y a pas de justification proportionnée pour appliquer les obligations de déclaration à d'autres impôts que l'impôt des sociétés. En ce que le décret litigieux ne concerne pas la matière d'impôts des sociétés, il y a lieu de l'annuler en son entièreté.

108. Des contribuables et intermédiaires agissant dans d'autres matières se trouvent dans des situations objectivement différentes mais doivent subir des obligations et sanctions similaires sans justification proportionnée à cette fin.

Il n'est par exemple nullement expliqué par le législateur décrétal pourquoi les critères qui activent une obligation de déclaration dans ces autres matières (les « marqueurs ») peuvent être considérés comme pertinents par rapport au critère de réduction de l'impôt dans ces autres matières.

Les travaux préparatoires invoquent le postulat de la nécessité de transposer la Directive litigieuse parce que le décret de base a transposé la Directive DAC. L'objectif de la Directive litigieuse est toute autre que celle de Directive DAC. La Directive litigieuse elle-même ne demande pas de transposer dans toutes les matières.

Les travaux préparatoires émettent un doute sur l'obligation pour la Communauté française de transposer la Directive litigieuse (*Doc. Parl.*, Parl. Comm. fr., session 2020-2021, Doc. N° 137/1, projet de décret, p. 4) :

> *« Toutefois, dans la mesure où ce pouvoir fiscal existe, le droit européen semble imposer la transposition de cette directive dont l'applicabilité pratique sera, sur le territoire sur lequel les décrets de la Communauté française ont force de loi, par définition, très théorique. »*

Le Ministre wallon des finances a également constaté une incertitude quant à l'obligation de transposition pour les entités différées lors des travaux préparatoires concernant le décret wallon de transposition (*Doc. Parl.*, Parlement wallon, session 2020-2021, CRIC n° 4 du lundi 14 septembre 2020, p. 3 et 6) :

> *« Vu que cette directive devait être transposée pour le mois de juillet passé, vous pourriez me dire que nous sommes en retard. Il n'en est néanmoins rien.*
>
> *En effet, il n'existe pas de possibilité de dispositifs transfrontières visés par la directive dans les taxes régionales dont nous exerçons actuellement le service* ***pour la simple raison que la directive ne vise pas ce type de taxe****.*
>
> *Il n'en est pas de même, par contre, en ce qui concerne le précompte immobilier et les droits d'enregistrement et de succession. Cependant, comme vous le savez, ces impôts régionaux sont toujours gérés pour la Région par l'État fédéral, qui a déjà lui-même procédé à la transposition dont la fiscalité qui leur est applicable.*
> *(..)*
> *..dans les impôts et taxes gérés actuellement au niveau régional, il est de coutume de transposer les diverses modifications successives de la directive de 2011 – comme cela a été rappelé par l'un ou l'autre d'entre vous – sur l'échange automatique de données en matière fiscale par principe de prudence,* ***car l'Europe pourrait toujours avoir une interprétation différente de la nature d'un impôt wallon que ce qui est au regard du droit interne, même si aucun dispositif transfrontières n'est possible****.*

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

Aux termes des travaux préparatoires du décret litigieux il est en outre reconnu que les marqueurs qui obligent à déclarer les dispositifs expriment des « *caractéristiques et éléments présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives* » (*Doc. Parl.*, Parl. Comm. fr., session 2020-2021, Doc. N° 137/1, projet de décret, p. 4). Ces 'caractéristiques et éléments' sont pris du plan d'action n° 12 de l'OCDE. Ce plan d'action expose que :

- Les marqueurs sont larges et ne pointent pas toujours une présence d'abus et peuvent dès lors aussi viser des situations licites (p. 18 plan d'action n° 12).

- Les marqueurs doivent dès lors seulement être appliqués dans les cas qui présentent le plus haut risque d'évasion et la quantité d'information doit être limité pour ne pas imposer des coûts administratifs trop élevés sur les contribuables (p. 19 plan d'action n° 12).

- Il y a lieu de mettre en balance les coûts supplémentaires et l'information requise en les limitant aux matières les plus exposées (p. 19-20, n° 20–21, plan d'action n° 12).

- L'information exigée doit dès lors être de nature à pouvoir être utilisée effectivement par l'administration fiscale (p. 20, n° 23, plan d'action n° 12).

109. Le plan d'action n° 12 de l'OCDE ne peut pas apporter une justification pour la législation s'il n'y a pas d'obligation de transposer dans une autre matière que l'impôt des sociétés, ce à défaut d'une exposition similaire des recettes au motif des dispositifs transfrontières. Si les plans d'action n° 5 et 13 de l'OCDE ont donné lieu aux Directives dites DAC 3 et 5 pour améliorer les échanges d'informations automatisés, le plan d'action n° 12 de l'OCDE ne concerne que les dispositifs agressifs ou abusifs.

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

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

Mais surtout : il ne peut y avoir d'effet négatif sur les recettes de la Communauté française qui est exclusivement alimentée par des dotations. Certes, en cas de matière fiscale allouée par l'État fédéral ceci changera, mais à l'heure actuelle aucune nécessité de préserver des recettes peut justifier ce régime invasif.

110. En ce qui concerne la prétendue obligation de transposition de la Directive litigeuse dans toutes les matières concernées par la Directive DAC, les demandeurs observent que cela ne résulte nullement des libellés de la Directive litigieuse, ni des attendus. L'argument de la logique pris de l'insertion dans la Directive DAC ne peut justifier l'effet illogique de la transposition dans d'autres matières que l'impôt des sociétés. Ce tant par le régime repris du plan d'action n° 12 qui concerne cette matière, que par la nécessité de pourvoir adresser par cette transposition des pratiques 'fiscalement agressives' qui menacent actuellement les recettes.

A défaut de taxes, il y a un manque manifeste de justification proportionnée et objective de tout but pour cette transposition non-obligatoire pour la Communauté française. Il y a lieu de dire que le décret litigieux **en son entièreté**, viole les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, dans la mesure où le régime des dispositifs transfrontières conçu en matière d'impôt des sociétés est transposé dans d'autres matières sans justification de la stricte nécessité à cette fin.

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

111. Les articles **3 et 5 du décret litigieux** organisent dans leurs matières respectives une obligation de déclaration pour certains dispositifs transfrontières et instaurent des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières sans justification proportionnée par rapport aux droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant **les articles 1er 1 b) et 1er 1,2) de la Directive litigieuse**.

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

C.1 A des autorités nationales.

112. Plusieurs normes de droit primaire de l'Union européenne posent problème par rapport à la nécessité de la Directive litigieuse pour atteindre son but. C'est l'objet du point C.1 :

- L'article 5 TUE exige que les normes adoptées par l'Union européenne soient proportionnelles, subsidiaires et d'interprétation stricte. Leur adoption doit donc être motivée par la nécessité de mieux atteindre un des objectifs de l'Union européenne.

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

La Directive litigieuse porte des entraves à ces objectifs alors que la planification

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

> *« Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen* ***de protection contre la planification fiscale agressive*** *au sein du marché intérieur. Étant donné que ces règles devraient s'adapter à vingt-huit systèmes distincts d'imposition des sociétés, il convient qu'elles soient limitées à des dispositions générales et qu'il soit laissé aux États membres le soin de les mettre en œuvre puisqu'ils sont mieux placés pour définir les éléments spécifiques de ces règles de la manière* ***la mieux adaptée à leur système d'imposition des sociétés****. (..)*

Et :

> *"(1)..Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser* ***pour réagir à la planification fiscale agressive****, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel."*
>
> *"(10) Étant donné que le principal objectif de la présente directive concernant la déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de* ***planification fiscale à caractère potentiellement agressif devrait être d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur****, il est indispensable de ne pas réglementer au niveau de l'Union au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs envisagés..."*
>
> *(14) Si la fiscalité directe demeure de la compétence des États membres, il convient de se référer à un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul uniquement aux fins de définir clairement* ***le champ d'application du marqueur qui couvre les dispositifs mettant en jeu des opérations transfrontières*** *qui devraient faire l'objet d'une déclaration effectuée au titre de la directive 2011/16/UE par des intermédiaires ou, le cas échéant, des contribuables et au sujet desquelles les autorités compétentes devraient procéder à un échange automatique d'informations.(..)*
>
> *(14).. De plus, il convient de rappeler que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l'un de leurs objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil (9).*

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

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

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

de la Directive litigieuse en question.

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

- L'article 115 TFUE exige que les directives adoptées en matière d'impôts directs aient une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur[25].

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

Les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE, pris ensemble, protègent les libertés de circulation des personnes, services et capitaux (libertés du marché intérieur). Celles-ci sont plutôt entravées que stimulées par la complexité et les coûts imposés aux dispositifs transfrontières qui font usage de ces libertés fondamentales. Cette distorsion est davantage moins explicable dans des cas hors présence d'agissements artificiels sans que la preuve contraire de leur présence présumée ne soit admise ou lorsque l'avantage principal envisagé ne concerne que des sommes relativement modestes.

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

> « ***Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel***.
> *(..)*
> *Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux.*
> *(..)*
> *Étant donné que la plupart des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif sont présents dans plusieurs juridictions, la communication d'informations relatives à ces dispositifs fournirait des résultats positifs supplémentaires si ces informations étaient également échangées entre États membres. En particulier, l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales est essentiel afin de fournir à ces autorités les informations nécessaires leur permettant de réagir lorsqu'elles constatent l'existence de pratiques fiscales agressives.* »

---

[25] J. Malherbe, 'The European Union Directive (DAC6) Compelling Advisors to Report Transnational Tax Schemes', *Tax Management international journal, TMIJ* 3, 13 mars 2020, p. 10.

La nécessité pour les États membres de pouvoir réagir rapidement dans leur législation nationale contre des pratiques légales mais fiscalement agressives motive dès lors les restrictions imposées par la Directive litigieuse aux droits fondamentaux et aux libertés fondamentales.

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

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

115. Aux termes de l'exposé préliminaire, les considérants nôs 1, 9 et 14 précisent que le but recherché est d'agir contre des planifications fiscales agressives visées par la Directive Anti-Abus :

> *« (1) .. Bien que la directive 2011/16/UE ait été modifiée à plusieurs reprises afin de renforcer les moyens que les autorités fiscales peuvent utiliser pour réagir à la planification fiscale agressive, il est encore nécessaire d'améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel.*
> *(..)*
> *(9) Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des « marqueurs ».*
> *(..)*
> *De plus, il convient de rappeler que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l'un de leurs objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil. »*

Ainsi, le considérant n° 9 explique le choix de la Directive litigieuse d'énumérer une liste de caractéristiques et d'éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive.

116. En quoi l'objectif de permettre aux États membres d'adapter plus vite leur politique fiscale à des pratiques légales à la lumière des libertés fondamentales mais ressenties comme fiscalement nuisibles pour leurs budgets peut-il justifier ces restrictions ? Si le but est d'atteindre les opérations transfrontières dont le motif principal est l'obtention injuste d'un avantage fiscal, ne s'agit-il pas alors des abus déjà visés par la Directive Anti-Abus ?

Comme le dit son intitulé, ce sont des pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur qui sont visées par cette directive.

Comment justifier le régime mis en place par la Directive litigieuse par rapport aux exigences de proportionnalité et de subsidiarité de l'article 5 TUE en présence d'une directive préexistante à cette finalité[26] qui permet de remédier à des pratiques d'évasion fiscale ? Les considérations 3 et 5 de la Directive Anti-Abus motivent :

> *« Il est nécessaire d'établir des règles afin de renforcer le niveau moyen de protection contre la planification fiscale agressive au sein du marché intérieur. (..) Cet objectif pourrait être atteint en instaurant dans toute l'Union un niveau minimal de protection des systèmes nationaux d'imposition des sociétés* ***contre les pratiques d'évasion fiscale****.*
> *(..)*
> *Il est nécessaire d'établir des règles pour lutter contre l'érosion des bases d'imposition au sein du marché intérieur et contre le transfert de bénéfices hors du marché intérieur. Il est nécessaire de fixer des règles dans les domaines ci-après afin de contribuer à atteindre cet objectif : des limitations de la déductibilité des intérêts, l'imposition à la sortie,* ***une clause anti-abus générale****, des règles relatives aux sociétés étrangères contrôlées et des règles pour lutter contre les dispositifs hybrides... »*

Le considérant 11 motive la clause anti-abus générale comme suit :

> *« Des clauses anti-abus générales sont prévues dans les systèmes fiscaux pour lutter contre les pratiques fiscales abusives* ***qui n'ont pas encore été traitées par des dispositions spécifiques****.* ***Les clauses anti-abus générales servent donc à combler des lacunes*** *; elles ne devraient pas avoir d'incidence sur l'applicabilité des clauses anti-abus spécifiques. Au sein de l'Union,* ***il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées aux montages non authentiques ; dans le cas contraire, le contribuable devrait avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales****. Il est en outre important de s'assurer que les clauses anti-abus générales s'appliquent de manière uniforme à des situations nationales, au sein de l'Union et à l'égard des pays tiers, de sorte que leur champ d'application et les résultats de leur application à des situations nationales et transfrontières soient identiques. Il convient de ne pas empêcher les États membres d'appliquer des sanctions lorsque les clauses anti-abus générales sont applicables. Lorsqu'il s'agit d'apprécier s'il y a lieu de considérer un montage comme non authentique, il pourrait être possible, pour les États membres, de prendre en considération tous les motifs économiques valables, y compris les activités financières.»*

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

---

[26] Question soulevée par la doctrine (cf. Daniel W. BLUM et Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 2', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), Nr. 7, Journals IBFD et M. Stöber, professeur à l'Université de Kiel ; https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2018-S-1559-N-2).

La Directive litigieuse dit en son considérant n° 14 viser en somme les mêmes montages que ceux visés par la clause anti-abus générale :

> *« De plus, il convient de rappeler que les dispositifs transfrontières de planification fiscale agressive ayant pour principal objectif ou comme l'un de leurs objectifs principaux l'obtention d'un avantage fiscal allant à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable, sont soumis à la clause anti-abus générale énoncée à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil. »*

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

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

Comment concilier d'ailleurs la liberté du contribuable, qui n'a pas recours à un montage non authentique, d'opter pour la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales avec le régime de déclaration obligatoire mis en place par la Directive litigieuse ?

Des présomptions de risque d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives qui concernent des montages réels, aient-elles une place légitime selon le droit primaire de l'Union européenne ? Le critère retenu d'une cascade de présomptions pour venir à la conclusion d'un avantage principal de nature fiscale est-il proportionnel à la lumière des objectifs de l'Union européenne, ce tant sous l'angle des libertés fondamentales protégées par le marché intérieur que sous l'angle du principe général du droit de protection contre des interventions arbitraires et disproportionnées des puissances publiques dans la sphère privée, principe protégé comme droit fondamental par la Charte ? La clause anti-abus générale instaurée par la Directive Anti-abus n'a-t-elle pas pour effet que la Directive litigieuse est inconciliable avec les exigences de subsidiarité de l'article 5 TUE ?

La réponse à ces diverses questions sur la relation entre cette norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relève de la compétence exclusive de la CJUE. Ces questions motivent également la demande de saisir cette haute juridiction de la première question préjudicielle suggérée au dispositif

- *Double emploi avec la Directive DAC :*

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

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

- Les obligations de déclaration par les administrés des dispositifs transfrontières envers leurs autorités nationales ne sont pas conditionnées par la nécessité pour leur État membre d'épuiser au préalable les 'sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'.

Bien au contraire, il est organisé un devoir d'auto-déclaration combiné avec un système automatique d'échange des renseignements entre les États membres. Ces États membres ne doivent nullement justifier qu'ils ne pouvaient avoir obtenir ces informations selon leurs règles nationales ou que les informations obtenues servent à contrer des pratiques abusives.

Ainsi, la première condition essentielle de la Directive DAC jugée essentielle par la CJUE[27] pour protéger la sphère privée de l'administré contre des ingérences arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques est écartée pour l'application de la Directive litigieuse.

- Les obligations d'auto-dénonciation des administrés leur ôtent dans la plupart des cas la deuxième condition de la pertinence vraisemblable de ces informations pour permettre aux États membres de fixer correctement les montants des impôts et taxes à percevoir.

Ainsi la deuxième condition jugée essentielle par la CJUE [28] pour assurer la proportionnalité de la Directive DAC dans son intervention dans la sphère privée de l'administré est également écartée en grande partie pour l'application de la Directive litigieuse. Une protection essentielle contre une ingérence arbitraire ou disproportionnée par une autorité dans la sphère privée est ainsi enlevée.

118. Ces effets concernent directement la question de la proportionnalité des ingérences imposées par la Directive litigieuse dans la sphère privée des administrés. Cette sphère privée, qui comprend aussi des données économiques, est protégée par les articles 7 et 8(1) de la Charte.

Aux termes de son arrêt du 26 février 2013[29] la CJUE a dit que le niveau de protection offert par la Charte ne peut être inférieur à la protection offerte par la CEDH. Ce niveau plus élevé de protection doit être compatible avec les objectifs de l'Union européenne. Les sociétés ont droit à la protection de leurs données selon la CEDH[30] et peuvent ainsi également invoquer la protection de la Charte offerte par ses articles 7 et 8(1).

---

[27] CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.
[28] CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.
[29] CJUE, arrêt du 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60
[30] CEDH, arrêt du 14 mars 2013, affaire 24117/08, Bernh Larsen Holding AS and Others c. Norvège et Pays-Bas, § 107; CEDH, arrêt du 16 juin 2015, affaire No. 75292/10, Othymia Investments BV c. Pays-Bas, § 37 cités par Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), N° 6, Journals IBFD et Part 2 (Volume 59), N° 7.

En se référant à des personnes morales dans son arrêt du 16 mai 2017[31], la CJUE a voulu conférer aux sociétés la protection de ce principe général du droit. Des interventions arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques sont prohibées dans leur sphère privée. Les considérants 27 et 28 de Directive DAC rappellent explicitement ces droits fondamentaux.

Pour trancher le présent litige, il y a lieu d'examiner la Directive litigieuse sous l'angle des articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE la violation des objectifs de l'Union européenne en matière de droits de la défense et sous l'angle des articles 7, 8 (1), 52 et 53 de la Charte les exigences de proportionnalité pour les restrictions imposées aux droits fondamentaux.

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

- *Entraves portées aux libertés fondamentales :*

119. Il y a lieu de comprendre l'article 1er 1, b) (20) de la Directive litigieuse comme visant et le risque d'évasion fiscale et le risque d'abus fiscal. La Directive litigieuse instaure une présomption de risque d'évasion fiscale concernant :

- des opérations qui sont licites et réelles, donc nullement purement artificielles, ayant une justification économique et commerciale, qui risquent d'avoir pour effet un avantage fiscal,
- des opérations qui sont licites mais entièrement artificielles, sans justification économique et commerciale, qui constituent des pratiques fiscales abusives.

Certes, la Directive litigieuse n'a pas pour effet direct d'enlever ou d'accorder un avantage fiscal mais impose néanmoins aux administrés des obligations de déclaration qui sont onéreuses et complexes à remplir. Ces mesures entravent des libertés fondamentales sans justification proportionnée en absence d'opérations artificielles selon les arrêts du 20 décembre 2017 et du 26 février 2019 de la CJUE cités.

120. Un dispositif transfrontière peut par sa nature même bénéficier de la protection des libertés fondamentales garanties par le marché unique. Aux termes de son arrêt du 20 décembre 2017[32] la CJUE a rappelé que les législations nationales qui souhaitent éviter des fraudes et des abus doivent observer la condition de la présence d'un montage purement artificiel pour justifier une restriction aux libertés du marché unique. La présomption d'une telle présence est à démontrer au cas par cas (§ 60 à 62) :

> *« 60 La Cour a précisé que, pour qu'une législation nationale puisse être considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal (arrêt du 7 septembre 2017, Eqiom et Enka, C-6/16,*

---

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

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

EU:C:2017:641, point 30 ainsi que jurisprudence citée).

61 Ainsi, une présomption générale de fraude et d'abus ne saurait justifier ni une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs d'une directive ni une mesure fiscale portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (arrêt du 7 septembre 2017, Eqiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 31 et jurisprudence citée).

62 Pour vérifier si une opération poursuit un objectif de fraude et d'abus, les autorités nationales compétentes ne sauraient se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder à un examen individuel de l'ensemble de l'opération concernée.(..) »

Des présomptions légales visant à mieux lutter des abus ou la fraude ne peuvent donc concerner des opérations qui ne sont pas entièrement artificielles ou dépourvues d'une réalité économique. Le Prof. D. KLEIST pose des questions générales qui concernent la Directive litigieuse sur ce que c'est une 'construction agressive' et conclut à l'absence d'un critère objectif. Il rappelle que l'évasion fiscale nécessite pour sa qualification un élément artificiel pour le distinguer des pratiques fiscales licites. Il constate qu'une justification de la Directive litigieuse sous l'angle de l'article 115 TFEU manque[33].

La protection des libertés fondamentales garanties par le TFUE est un objectif de l'Union européenne consacré dans ce traité. Cette protection s'impose à une directive, qui est une norme de droit secondaire de l'Union européenne, tout comme à une législation nationale. Des présomptions légales tendant à mieux lutter contre des abus ou des fraudes ne peuvent ainsi viser des opérations qui ne sont pas purement artificielles et dépourvues de réalité économique.

Que les directives doivent également être motivées par rapport à ces exigences dans leur application est confirmé par l'arrêt du 26 février 2019 de la CJUE[34].

121. Le but de la Directive litigieuse, adoptée en application de l'article 115 TFUE, doit finalement se justifier par rapport à son incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Elle exerce par ses exigences administratives une incidence directe mais nuisible par ses exigences administratives aux libertés fondamentales garanties par ce même marché intérieur et comme définies par les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE.

L'effet indirect recherché, à savoir mieux lutter contre la concurrence déloyale fiscale qui menace le budget des États membres et perturbe le marché intérieur, constitue-t-il une justification proportionnée ? Le critère choisi à cette fin par la Directive litigieuse des « marqueurs » pour définir les dispositifs transfrontières ne va-t-il pas plus loin qu'il n'est nécessaire pour atteindre ce but ? Cet examen de proportionnalité est également invoqué

---

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

[34] D. Garbedian, E. Traversa, 'Évolutions récentes en droit européen en matière de structures d'investissement', *Grensoverschrijdende fiscaliteit Fiscalité transfrontalière*, E-book, Knops-publishing.com, 19 juin 2020, p. 195 – CJUE, 26 fevriér 2019, affaires C-115/16, en cause N Luxembourg, C-118/16 en cause Danemark I et C-299/16 en cause Z Danemark APS, EU:C:2019:134.

sous le point C.3 et s'identifie donc avec les arguments invoqués sous ce point.

Le point présent concerne la question si on peut considérer que la Directive litigieuse est conforme aux exigences de l'article 115 TFUE.

122. Cet examen de la légalité d'une norme de droit secondaire de l'Union européenne par rapport à des normes du droit primaire de l'Union européenne est une prérogative de la Cour de justice de l'Union européenne.

Il y a donc lieu de saisir la CJUE d'une question préjudicielle à cette fin, reprise au dispositif de la présente requête. En cas de réponse affirmative de la CJUE, se pose la question subséquente du sort à réserver à l'application de la Directive litigieuse et à la loi litigieuse qui la transpose.

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

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

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

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

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

En dépassant de loin les bornes de l'abus fiscal et en organisant un système neuf et uniforme pour toute l'Union européenne, la Directive litigieuse n'a pas observé ces restrictions. Le respect du TFUE impose d'interpeller la compatibilité de cette directive avec la répartition des compétences voulue par les traités.

124. En cas de réponse affirmative de la CJUE, se pose la question subséquente du sort à réserver à l'application de la Directive litigieuse et au décret litigieux qui la transpose.

La non-application intégrale de la Directive litigieuse semble être la conséquence logique de son incompatibilité avec les objectifs de l'Union européenne et avec le droit primaire de l'Union européenne. Il est aussi suggéré d'inviter la CJUE à confirmer cette conséquence de sa réponse affirmative à la question préjudicielle. Le cas échéant, il y a lieu d'annuler en son intégralité le décret litigieux.

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

125. Subsidiairement, si la Directive litigieuse n'est pas dite incompatible avec les objectifs de l'Union européenne ou le droit primaire de l'Union européenne et nulle en son entièreté, se pose la question de la proportionnalité de son application à d'autres matières que l'impôt des sociétés.

Sous le point IV.C.2, il a été soulevé que la Directive litigieuse a pour effet d'enlever à l'administré la protection de sa sphère privée offerte par la Directive DAC. Cette protection est offerte dans toutes les matières qui tombent sous l'application de la Directive DAC. De plus, la Directive litigieuse indique dans ses considérants que ces informations par rapport à ces autres matières, une fois obtenues, peuvent être échangées selon le régime normal d'échange d'informations entre autorités fiscales organisé par la Directive DAC.

Il a aussi été soulevé que la Directive litigieuse se justifie par le besoin des État membres d'agir plus vite contre des opérations visant à réduire sensiblement l'impôt des sociétés à travers une planification fiscale agressive. Or, la Directive litigieuse vise l'impôt des revenus, qui inclut aussi l'impôt des personnes physiques et des personnes morales.

Ces matières tombent sous l'application de la Directive DAC. Mais à la lumière de l'exigence d'une interprétation stricte imposée par l'article 5(3) TUE on ne peut pas présumer que l'obligation de déclaration puisse s'appliquer automatiquement dans d'autres matières que l'impôt des sociétés. Il n'y a pas de texte explicite dans la Directive litigieuse et le considérant n° 14 se réfère à l'impôt des sociétés pour des planifications agressives pour atteindre le taux zéro ou presque nul par rapport à des dispositifs transfrontières qui tombent sous le champ d'application de l'article 6 de la Directive Anti-Abus. Cette dernière directive ne s'applique qu'en matière d'impôt des sociétés.

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

126. L'article 26 (2) TFUE exige qu'une directive adoptée en exécution de l'article 115 TFUE ait une interférence directe avec le marché intérieur afin de lever des obstacles aux libertés fondamentales ou de remédier à la distorsion du marché intérieur[35].

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

Cette Directive DAC organise aussi les demandes de renseignements aux administrés si

---

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

le droit national ne permet pas d'obtenir ces renseignements autrement. Il s'agit d'interventions des autorités publiques proportionnées ayant des effets sans rapport direct avec la mise en place d'un dispositif transfrontière. La possibilité de solliciter des renseignements directement de l'administré est organisé dans le respect du contradictoire et de la subsidiarité. Ce sont des principes protégés par le droit primaire de l'Union européenne qui sont à observer pour pouvoir recourir à ces interventions dans la sphère privée de l'administré (cf. supra, développements sous le point C.1).

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

A supposer que la Directive litigieuse instaure un régime conciliable avec ces normes de droit primaire de l'Union européenne, est-il alors proportionnel de ne pas la limiter à la matière de l'impôt des sociétés ? Tel est bien le cas de la Directive Anti-Abus. Les informations ainsi obtenues sont échangées automatiquement avec les autres États-membres. La Directive litigieuse passe ainsi outre aux conditions qui protègent la sphère privée des administrés. Ces conditions sont d'abord l'utilité des informations exigées et ensuite l'inaptitude des États membres à l'accès à cette même information à travers leur propre législation nationale.

128. Les deux régimes – celui de la Directive litigieuse et celui de la Directive Anti-Abus - visent les montages qui peuvent justifier l'application de la clause générale anti-abus. Les deux directives visent en somme les mêmes opérations mais prévoient d'autres critères. Il a déjà été exposé sous le point C.1 qu'il est illogique de réserver une moindre protection des droits fondamentaux des administrés à l'égard des présomptions de risques d'évasion fiscale qu'à l'égard de présomptions d'abus. Un tel régime est disproportionné.

Si un tel régime peut être autorisé à la lumière du droit primaire de l'Union européenne, s'impose alors l'observation du principe général du droit à la protection des administrés contre des interventions arbitraires et disproportionnées des autorités publiques. Son champ d'application excessif doit se limiter à la matière la plus exposée à des planifications fiscales agressives au travers d'un dispositif transfrontière. C'est la conséquence que l'article 52 de la Charte impose :

> « *Dans le respect du principe de proportionnalité, des limitations ne peuvent être apportées que si elles sont nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union ou au besoin de protection des droits et libertés d'autrui.* »

Cette limitation est d'autant plus équitable que les obligations de déclaration imposées aux administrés sont très complexes et onéreuses à observer. Le fait que la Directive litigieuse ne prévoit pas un seuil minimal en-dessous duquel il y a une dispense de déclaration augmente son effet perturbateur par rapport aux libertés fondamentales et aux droits fondamentaux protégés par la Charte. Ceci est d'autant plus inéquitable en l'absence d'une norme qui impose de modérer les amendes administratives lourdes en fonction de l'ampleur de l'avantage fiscal envisagé. Seul le non-respect de l'obligation de déclaration semble être pris en compte.

Vu ce régime sévère et la motivation de son utilité pour adresser des pratiques licites qui ont pour effet de réduire sensiblement la perception d'impôt des sociétés, il est strictement proportionné de limiter le champ d'application à cet impôt, à l'exclusion des autres impôts sur le revenu ou de toute autre impôt.

129. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne qui a pour vocation ou effet de s'appliquer dans d'autres matières que l'impôt des sociétés et le droit primaire de l'Union européenne qui impose d'observer des exigences de nécessité relève des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la première question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher le litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la conséquence logique pour la solution du litige est de savoir si la norme litigieuse qui a transposé la Directive litigieuse ne peut concerner d'autres matières que l'impôt des sociétés pour justifier l'augmentation des charges administratives pour des dispositifs transfrontières au sein de l'Union européenne.

130. Ni la Directive DAC, ni la Directive litigieuse n'imposent explicitement à la Belgique ou à la Communauté française de transposer la Directive litigieuse dans d'autres matières que l'impôt des sociétés. Des effets contraignants sur l'exercice des libertés fondamentales et des droits fondamentaux protégés par la Charte et des effets disproportionnés par rapport au principe général du droit à la protection contre des interventions arbitraires ou disproportionnées par des autorités publiques dans la sphère privée des administrés sont ainsi apportées sans nécessité.

Lors de la transposition des directives, les États membres sont tenus à observer le droit primaire de l'Union européenne. Face aux effets contraignants pour l'exercice des libertés fondamentales, la Directive litigieuse ne se justifie que par la préservation des recettes en matière d'impôts sur les sociétés. Il y a lieu d'annuler les articles du décret litigieux qui organisent un tel régime dans des matières autres que l'impôt sur les sociétés. La CJUE appréciera d'ailleurs si l'effet sur les recettes des États membres peut justifier un régime tellement large, alors que le même effet aurait été possible par une adaptation de l'article 6 de la Directive Anti-Abus en y insérant une obligation de déclaration si le dispositif transfrontière avait certaines caractéristiques propres à une planification fiscalement agressive.

Ces normes de droit primaire de l'Union européenne sont, prises ensemble, également d'application directe dans la discussion sur le décret litigieux qui ne concerne pas l'impôt des sociétés. Si la CJUE dit que ce régime n'est pas proportionnel en dehors de la matière de l'impôt des sociétés, le décret litigieux ne peut pas l'instaurer. En ce que le décret litigieux vise des dispositifs transfrontières dans d'autres matières, ces dispositions doivent être annulées comme constituant une entrave à des libertés fondamentales du marché unique. Une même conséquence s'impose par rapport aux autres matières même si la CJUE dit que la Directive litigeuse peut viser tous les impôts sur les revenus.

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

Il a d'ailleurs été soulevé que l'exposé des motifs n'apporte pas de justification de la proportionnalité à cette fin. Il ne revient pas aux demandeurs de spéculer sur la

justification éventuelle de l'application de ce régime à d'autres matières que l'impôt des sociétés.

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

132. En dehors de la matière de l'impôt des sociétés il n'y a non plus une justification proportionnée pour les entraves à la sphère privée des justiciables. L'annulation s'impose pour les normes litigieuses qui transposent la Directive litigieuse dans d'autres matières que l'impôt des sociétés.

Sans justification proportionnée il y a violation des **articles 10, 11, 22, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, de l'**article 8 de la CEDH,** de l'**article 16(1) TFUE (sphère privée)** et les articles **7, 8(1) et 20 de la Charte.** L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques forme également une expression de ce principe de la protection des administrés contre des immixtions arbitraires ou illégales dans leur vie privée.

La violation de la sphère privée est invoquée sous le point C.3.

Des marqueurs qui obligent de déclarer des dispositifs transfrontières soumettent des justiciables qui se trouvent dans des situations objectivement différentes à un traitement égal. Un contribuable en matière d'impôt des sociétés n'est pas dans la même situation qu'une personne qui doit payer p.ex. des droits de succession. Dans les autres matières que l'impôt des sociétés il n'y a pas d'élément pertinent pour retenir un risque d'évitement d'impôts par ces dispositifs, ni une stricte nécessité à imposer ces obligations de déclaration.

Ni la Directive litigieuse, ni le décret litigieux ne motivent le risque d'une forte baisse des recettes ou d'une perturbation du marché unique dans ces autres matières. Une exigence minimale de motivation consiste dans la démonstration que les recettes de ces autres impôts sont dans une même mesure affectée par une planification fiscale agressive à travers des dispositifs transfrontières.

133. Les exigences d'une interprétation stricte et proportionnée de l'article 5(4) TUE sont violées sans cette justification. Il y a une violation des libertés fondamentales en ce que les dispositifs transfrontières concernant ces autres matières sont soumis à des formalités plus complexes et onéreuses qui portent entrave au marché unique.

Ces effets du décret litigieux et de la Directive litigieuse violent les articles 26(2), 49, 56 et 63 TFUE. En ce que le décret litigieux ne peut pas avoir un tel effet à la lumière de l'article 115 TFUE, des transpositions dans d'autres matières sont illicites.

L'article 65 (2) TFUE autorise les États membres à organiser '*des procédures* pour la notification des mouvements des capitaux à titre d'information pour les autorités'. Mais en utilisant cette autorisation, les État membres ne peuvent discriminer ni instaurer des entraves cachées à la libre circulation des capitaux et des paiements (article 65(3) TFUE). Une charge administrative supplémentaire dans des matières qui ne sont pas concernées par une obligation de transposition peut être qualifiée d'entrave cachée instaurée par la

norme nationale de cet État membre.

Le décret litigieux instaure des normes fiscales illicites. Il convient d'annuler le décret litigieux au motif de violation des articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution et les articles 5(4) TUE et 115 TFUE, lu ensemble avec les articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63 et 65(3) TFEU et l'article 8 CEDH.

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

C.3 Par la simple présence d'un des critères visés à l'annexe IV de la directive, qui ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives.

134. Plus subsidiairement, si la Directive litigieuse est dite par principe compatible avec les objectifs de l'Union européenne ou le droit primaire de l'Union européenne, se pose la question des présomptions instaurées dans les matières ou elle est appelée à s'appliquer. Le régime de cascade de présomptions instauré pour désigner les dispositifs transfrontières qui doivent être obligatoirement déclarés par l'administré est-il proportionnel dans ces matières et même en matière de l'impôt sur les sociétés ?

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

- présumer dans cette matière fiscale la présence d'un risque d'évasion fiscale ou de pratique fiscale abusive sur base d'une des critères (dits marqueurs) énumérés dans l'annexe IV de la Directive litigieuse ;
- présumer en cascade que ce risque est le principal motif ou un des principaux motifs pour mettre en place le dispositif transfrontière ;
- justifier ainsi l'obligation de déclaration par l'administré de ce dispositif transfrontière.

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

- *Concernant les entraves aux libertés fondamentales :*

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

Aux termes de son arrêt du 20 décembre 2017[36] la CJUE a rappelé que des législations nationales qui souhaitent éviter des fraudes et des abus doivent réserver leur application à la présence d'un montage purement artificiel, qui est à démontrer au cas par cas (§ 60 à 62) :

> *« 60 La Cour a précisé que, pour qu'une législation nationale puisse être considérée comme visant à éviter les fraudes et les abus, son but spécifique doit être de faire obstacle à des comportements consistant à créer des montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont le but est de bénéficier indûment d'un avantage fiscal (arrêt du 7 septembre 2017, Eqiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 30 ainsi que jurisprudence citée).*
>
> *61 Ainsi, une présomption générale de fraude et d'abus ne saurait justifier ni une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs d'une directive ni une mesure fiscale portant atteinte à l'exercice d'une liberté fondamentale garantie par le traité (arrêt du 7 septembre 2017, Eqiom et Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, point 31 et jurisprudence citée).*
>
> *62 Pour vérifier si une opération poursuit un objectif de fraude et d'abus, les autorités nationales compétentes ne sauraient se contenter d'appliquer des critères généraux prédéterminés, mais doivent procéder à un examen individuel de l'ensemble de l'opération concernée.(..) »*

Des présomptions légales visant à mieux lutter des abus ou la fraude ne peuvent donc concerner des opérations qui ne sont pas entièrement artificielles ou pas dépourvues d'une réalité économique[37].

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

- des opérations qui sont licites et réelles, donc nullement purement artificielles, ayant une justification économique et commerciale, qui risquent d'avoir pour effet un avantage fiscal,
- des opérations qui sont licites mais entièrement artificielles, sans justification économique et commerciale, qui constituent des pratiques fiscales abusives.

Certes, la Directive litigieuse n'a pas pour effet direct d'enlever ou d'accorder un avantage fiscal mais impose néanmoins aux administrés des obligations de déclaration qui sont onéreuses et complexes à remplir.

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

---

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

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

libertés fondamentales.

138. Le but de la Directive litigieuse, adoptée en application de l'article 115 TFUE, doit finalement se justifier par rapport à son incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Elle exerce une incidence directe mais nuisible par ses exigences administratives aux libertés fondamentales garanties par ce même marché intérieur comme définies par les articles 26 (2), 49, 56 et 63 TFUE.

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

Comme le dit son intitulé, ce sont des pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur qui sont visées par la Directive litigieuse.

Comment concilier la liberté du contribuable, qui n'a pas recours à un montage non authentique, d'opter pour la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales avec le régime de déclaration obligatoire mis en place par la Directive litigieuse ?

Les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 115 TFUE, pris ensembles, s'opposent à des mesures qui ont pour effet d'augmenter des formalités et les frais générés par une opération transfrontière entre État membres lorsque le marquer n'est pas pertinent pour identifier une situation artificielle ou sans justification économique.

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

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

- Les obligations de déclaration par les administrés des dispositifs transfrontières envers leurs autorités nationales ne sont pas conditionnées par la nécessité pour leur État membre d'épuiser au préalable les 'sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'.

Bien au contraire, il est organisé un devoir d'auto-déclaration combiné avec un système automatique d'échange des renseignements entre les États membres. Ces États membres ne doivent nullement justifier qu'ils ne pouvaient avoir obtenir ces informations selon leurs règles nationales ou que les informations obtenues servent à contrer des pratiques abusives.

Ainsi, la première condition essentielle de la Directive DAC jugée essentielle par la CJUE[38] pour protéger la sphère privée de l'administré contre des ingérences arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques est écartée pour l'application de la Directive litigieuse.

---

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

- Les obligations d'auto-dénonciation des administrés leur ôtent dans la plupart des cas la deuxième condition de la pertinence vraisemblable de ces informations pour permettre aux États membres de fixer correctement les montants des impôts et taxes à percevoir.

Ainsi la deuxième condition jugée essentielle par la CJUE [39] pour assurer la proportionnalité de la Directive DAC dans son intervention dans la sphère privée de l'administré est également écartée en grande partie pour l'application de la Directive litigieuse. Une protection essentielle contre une ingérence arbitraire ou disproportionnée par une autorité dans la sphère privée est ainsi enlevée.

140. Ces effets concernent directement la question de la proportionnalité des ingérences imposées par la Directive litigieuse dans la sphère privée des administrés. Cette sphère privée, qui comprend aussi des données économiques, est protégée par les articles 7 et 8(1) de la Charte.

Aux termes de son arrêt du 26 février 2013[40] la CJUE a dit que le niveau de protection offert par la Charte ne peut être inférieur à la protection offerte par la CEDH. Ce niveau plus élevé de protection doit être compatible avec les objectifs de l'Union européenne. Les sociétés ont droit à la protection de leurs données selon la CEDH[41] et peuvent ainsi également invoquer la protection de la Charte offerte par ses articles 7 et 8(1).

En se référant à des personnes morales dans son arrêt du 16 mai 2017[42], la CJUE a voulu conférer aux sociétés la protection de ce principe général de droit. Des interventions arbitraires ou disproportionnées des puissances publiques sont prohibées dans leur sphère privée. Les considérants 27 et 28 de Directive DAC rappellent explicitement ces droits fondamentaux.

L'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques forme également une expression de ce principe de la protection des administrés contre des immixtions arbitraires ou illégales dans leur vie privée. Tout comme l'article 16 (1) TFUE.

L'identification des dispositions transfrontières, qui soit posent un risque d'évasion fiscale soit constituent une pratique fiscale abusive à la lumière de ces deux arrêts de la CJUE, ne peut donc être organisée à travers des présomptions. Les 'marqueurs' de la Directive litigieuse présument un risque et le présument en cascade. Ces marqueurs constituent des critères généraux prédéterminés sans rapport nécessaire avec des constats factuels dans un lien logique avec des opérations purement artificielles.

---

[39] CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373.
[40] CJUE, arrêt du 26 février 2013, affaire C-399/11, *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.
[41] CEDH, arrêt du 14 mars 2013, affaire 24117/08, Bernh Larsen Holding AS and Others c. Norvège et Pays-Bas, § 107; CEDH, arrêt du 16 juin 2015, affaire No. 75292/10, Othymia Investments BV c. Pays-Bas, § 37 cités par Daniel W. BLUM en Andreas LANGER, 'European Union - At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1', *European Taxation*, 2019 (Volume 59), N° 6, Journals IBFD et Part 2 (Volume 59), N° 7.
[42] CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes*, § 51, EU:C:2017:373.

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

141. La Directive litigieuse définit l'obligation de déclaration en fonction de la présence de marqueurs. Ces marqueurs utilisent des critères qui ne sont pas conciliables avec les exigences requises de mesures qui ont pour effet de porter atteinte aux droits fondamentaux protégés par la Charte dans ses articles 7, 8 (1), 47, 51 à 53. Il faut que les mesures adoptées qui empiètent sur la sphère privée par une obligation de déclaration puissent se justifier comme étant proportionnées et nécessaires.

Le but de pouvoir mieux identifier des planifications fiscales agressives au travers des obligations de déclaration imposées aux administrés doit être soumis à la double condition de la nécessité et de la proportionnalité pour recourir à la technique des marqueurs.

Sont visées par la Directive litigieuse les planifications qui sont potentiellement fiscalement agressives et qui se caractérisent par la présence d'un avantage fiscal qui en constitue le principal objectif et qui ont un effet qui va à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable. Aux termes de son considérant n° 14, la Directive litigieuse se réfère aux opérations visées par la clause générale anti-abus de la Directive Anti-Abus.

142. Ainsi, le mot 'agressif' n'est pas défini ni déterminable avec certitude[43]. La notion du principal avantage fiscal ne peut pas pallier à l'absence d'une définition claire. Les marqueurs qui obligent à déclarer sont vagues et certainement pas 'claires et précises', tout comme la notion d'intermédiaire et le début et la fin de chaque phase qui oblige à déclarer.

Une telle norme ne satisfait pas aux exigences de la sécurité juridique des termes 'claires et précises' pour qu'elle puisse s'imposer à des particuliers ou des entreprises[44]. Une norme du droit de l'Union qui ne satisfait pas à l'exigence des termes 'claires et précises' n'est pas proportionnée (CJEU, 5 juillet 2012, affaire C-318/10, *SIAT*, EU:C:2012:415, § 58-59. Les normes litigieuses ne satisfont pas à ces exigences.

143. La recommandation du 6 décembre 2012 de la Commission européenne sur la planification fiscale agressive[45] rappelle dans son considérant n° 1 que la planification fiscale est une pratique légitime.

Elle devient agressive lorsqu'elle consiste à tirer parti des subtilités d'un système fiscal ou des incohérences entre deux ou plusieurs systèmes fiscaux afin de réduire l'impôt à payer. La persistance de ce type de situations peut conduire à des flux de capitaux et des mouvements de contribuables artificiels au sein du marché intérieur. Ces flux compromettent le bon fonctionnement du marché unique et érodent les assiettes fiscales des États membres (considérants n° 2 et 5).

Cette recommandation aux États membres du 6 décembre 2012 de la part de la Commission est sans doute la conséquence des arrêts de la CJUE de 2012 qui rappellent aux exigences des termes 'claires et précises' pour que le droit de l'Union européenne

---

[43] Ph. Malherbe, *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruylant, 2020, n° 226).

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

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

puisse être proportionnée. En ce que la Directive litigieuse motive l'absence de définition claire au motif de pouvoir s'appliquer dans le plus grand nombre de cas possible, il y a matière de saisir la CJUE pour déterminer les conséquences d'absence de normes claires et précises et matière des marqueurs pour définir les dispositifs agressifs[46].

144. Afin de retenir la présence d'un avantage fiscal qui est la conséquence d'une telle planification fiscale agressive, la Commission européenne compare le montant de l'impôt dû par le contribuable, compte tenu du montage ou de l'ensemble des montages, avec le montant dont le même contribuable serait redevable dans des circonstances identiques en l'absence du montage ou de l'ensemble de montages en question.

Des indices qui pourraient aboutir à un tel résultat étaient, selon cette recommandation de la Commission européenne :

a) un montant n'est pas inclus dans la base d'imposition ;
b) le contribuable bénéficie d'une déduction ;
c) une perte fiscale est enregistrée ;
d) aucune retenue à la source n'est due ;
e) l'impôt étranger est compensé.

145. Le caractère artificiel du montage est présent en l'absence de réalité commerciale. Pour déterminer si un montage ou ensemble de montages est artificiel ou non, la Commission européenne suggérait les indices suivants :

a) la qualification juridique des différentes étapes qui composent le montage est incompatible avec la nature juridique du montage pris dans son ensemble ;
b) le montage ou l'ensemble de montages est mis en œuvre d'une manière qui n'aurait généralement pas cours dans le cadre de ce qui devrait être une conduite raisonnable des affaires ;
c) le montage ou l'ensemble de montages contient des éléments qui ont pour effet de se compenser ou de s'annuler ;
d) les opérations conclues sont de nature circulaire ;
e) le montage ou l'ensemble de montages donne lieu à un avantage fiscal considérable, mais cet avantage ne se reflète pas dans les risques commerciaux pris par le contribuable ou dans les flux de trésorerie de ce dernier ;
f) le bénéfice escompté avant impôt est négligeable par rapport au montant de l'avantage fiscal escompté.

Seuls les marqueurs qui sont l'indice d'un avantage fiscal qui peut constituer à la fois **le fruit d'une planification fiscale agressive et d'un procédé artificiel** répondent aux critères de proportionnalité que la CJUE a retenus aux termes de son arrêt du 16 mai 2017[47]. Cet arrêt concernait la proportionnalité de la Directive DAC par rapport aux demandes de renseignements exigés à des administrés sous l'angle de la Charte.

Il est important de rappeler que la Directive DAC vise contrer des fraudes et l'évasion fiscale alors que la Directive litigieuse se limite à l'évasion licite. Comment définir de

---

[46] Cf. la question prejudiciële n° 2, volets 1 et 2, troisième tiret
[47] CJUE, arrêt du 16 mai 2017, affaire C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA c. Directeur de l'administration des contributions directes.*

façon proportionnée un champ d'application plus large et des obligations plus sévères que la Directive DAC ?

Cette condition de proportionnalité de la CJUE concernait le droit de l'administré de contester l'utilité des renseignements demandés par rapport à sa situation fiscale. La CJUE qualifie cette utilité sous le critère de « vraisemblablement pertinentes ». A la lumière de ce qui précède il y a lieu de qualifier cette pertinence par rapport à l'absence d'une réalité économique qui peut ouvrir le droit à un avantage fiscal.

Des obligations de déclaration activées par des marqueurs qui ne peuvent pas être contestés par l'administré par rapport à ces critères de 'pertinence' violent à tout le moins le principe général du droit à la protection contre des interventions arbitraires ou disproportionnées des autorités publiques dans la sphère privée des administrés (cf. l'arrêt du 17 mai 2017 CJUE précité).

La Commission européenne a ciblé des situations précises, claires et pertinentes pour qualifier des indices de montages à caractère artificiel avec un avantage fiscal comme des critères de planification fiscale agressive. Les marqueurs doivent répondre aux mêmes exigences pour être pertinents et doivent donc être incompatibles avec des situations qui résultent habituellement d'une présence économique réelle dans l'autre État membre.

L'article 52 de la Charte, qui exige le respect de la double condition de proportionnalité et de nécessité, ne peut admettre que l'obligation de déclaration soit activée sur la base d'autres marqueurs. Cette observation est faite sous toute réserve quelconque et sans reconnaissance préjudiciable par rapport aux autres arguments soulevés.

Elle est faite dans l'hypothèse où la Directive litigieuse peut recevoir application sous l'angle des exigences de subsidiarité et de nécessité en application de l'article 5 TUE et des libertés fondamentales protégées par le TFUE. Dans ce cas hypothétique de compatibilité avec le TFUE, il y a lieu de procéder, à travers l'article 6 TUE, à l'examen de la proportionnalité par rapport aux droits fondamentaux protégés par la Charte.

146. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne (**articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE** combinés avec l'article 2 TUE et l'article 16(1) TFUE et les articles 7, 8 (1), 20 et 52 de la Charte combinés avec l'article 6 TUE) relève des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la deuxième question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la conséquence logique pour la solution du litige est à déterminer.

Il est suggéré d'inviter la CJUE à préciser si et dans quelle mesure des marqueurs peuvent encore être admis et selon quels critères[48]. Les critères suggérés sont des faits qui sont pertinents pour conclure à la présence dans un dispositif transfrontière d'un avantage fiscal né d'un planification fiscale agressive et d'un volet artificiel, ce par référence à la recommandation de la Commission européenne du 6 décembre 2012.

---

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

147. Ces effets violent la sphère privée du justiciable et les normes qui la protègent : les **articles 10, 11, 22 et 29 de la Constitution**, combinés avec **les articles 6 TUE, 16(1) TFUE et 7, 8 (1), 20, 52 de la Charte, l'article 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

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

L'article 65 (2) TFUE autorise les États membres à organiser des procédures pour la notification des mouvements des capitaux à titre d'information pour les autorités. Mais en utilisant cette autorisation, les État membres ne peuvent discriminer ni instaurer des entraves cachées à la libre circulation des capitaux et des paiements (**article 65(3) TFUE**). Une charge administrative supplémentaire peut être qualifiée d'entrave cachée instaurée par la Directive litigieuse en matière d'impôts des sociétés et par le décret litigieux dans les autres matières.

Le décret litigieux instaure des normes fiscales illicites. Il convient d'annuler ces dispositions au motif de violation des articles 10, 11, 22, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution, combinés avec les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE, les articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE, les articles 7, 8(1), 20 et 53 de la Charte, l'article 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

C.4 Qui n'ont pas d'objectif fiscal principal mais qui répondent à un des critères visés à l'annexe IV de la Directive litigieuse qui ne peut être réfuté par rapport à la présence présumée d'un objectif fiscal principal recherché.

148. L'annexe IV de la Directive litigieuse autorise ou exclut selon les catégories de marqueurs le droit de l'administré de réfuter les présomptions activées par des marqueurs. Cette réfutation comprend le droit de justifier l'absence de déclaration du dispositif transfrontière par la présence d'un objectif principal autre que fiscal pour activer l'obligation de déclaration ou par la réalité économique du dispositif transfrontière.

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

149. L'article 65 (3) TFUE s'oppose à des normes qui instaurent des présomptions irréfragables lorsque le dispositif transfrontière a une présence réelle sur les deux territoires des États membres. Aussi, l'arrêt du 20 décembre 2017[49] précité de la CJUE a rappelé la nécessité d'un aspect artificiel afin de pouvoir instaurer des mesures qui présument un certain effet.

---

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

Dans son arrêt du 16 mai 2017[50], la CJUE rappelle que la protection effective contre des interventions arbitraires ou disproportionnées des autorités publiques dans la sphère privée requiert le droit de l'administré de contester la « vraisemblante pertinence » des renseignements qui lui sont demandés pour établir sa situation fiscale en application de la Directive DAC et dont l'absence de réponse de sa part l'expose à une amende.

La sphère privée est protégée par l'article 8 de la CEDH et les droits de la défense protégés par l'article 6 de la CEDH : cette même protection est organisée par les articles 16 (1) TFUE et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, les articles 7, 8(1), 20, 47 et 52 de la Charte, combinés avec les articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE.

150. Par son arrêt du 6 octobre 2020[51], la CJUE confirme qu'en cas d'obligation juridique pour un tiers de communiquer des informations concernant un contribuable, au risque de se voir infliger une sanction en cas de non-respect d'une telle obligation juridique, que :

- premièrement, une telle norme doit être claire et précise (§ 98),
- deuxièmement, le contenu essentiel du droit à un recours effectif, il doit être possible d'invoquer le caractère arbitraire ou disproportionné de cette obligation (§§ 68 et 99 (a-contrario)),
- troisièmement, cette législation est nécessaire et proportionnelle par rapport à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union (§ 103).

En ce que la preuve contraire par l'intermédiaire du caractère arbitraire du marqueur dans les circonstances propres à ce dispositif n'est pas autorisée pour justifier l'absence de déclaration du dispositif transfrontière :

- la sphère privée de ces intermédiaires est violée de façon disproportionnée à la lumière des articles, 7, 8, 47 et 52 de la Charte,
- et l'exercice des libertés fondamentales à travers les dispositifs transfrontières est limitée sans cause par la complexité et les frais de déclarer un dispositif transfrontière.

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

L'article 65 (2) TFUE autorise les États membres à organiser des procédures pour la notification des mouvements de capitaux à titre d'information pour les autorités. Mais en utilisant cette autorisation, les État membres ne peuvent discriminer ni instaurer des entraves cachées à la libre circulation des capitaux et des paiements (article 65(3) TFUE). Une charge administrative supplémentaire peut être qualifiée d'entrave cachée.

151. Ces effets constituent une violation de la sphère privée de l'administré et des normes qui la protègent : les articles 10, 11, 22 et 29. de la Constitution, combinés avec les articles 6 TUE, 16(1) TFUE, 7, 8(1), 20, 52 et 53 de la Charte, l'article 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

---

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

[51] CJUE, arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *État luxembourgeois c. A e.a.* : motivation quant à la troisième question, EU:C:2020:795.

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

Le décret litigieux instaure ainsi des mesures fiscales illicites. Il convient d'annuler ces dispositions au motif de violation des **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE, les articles 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE, les articles 7, 8(1), 20, 47, 52 et 53 de la Charte, l'article 8 de la CEDH et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

152. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relève des prérogatives de la Cour de justice de l'Union européenne.

Pour ces motifs, la deuxième question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer la réponse à cette question affirmative, doit-il toujours être permis à l'administré de justifier son absence de déclaration du dispositif transfrontière par l'absence d'un but fiscal principal qui est le fruit d'une planification fiscale agressive ou par la présence d'une réalité économique ?

D et E. Violation des droits fondamentaux de défense protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge.

153. Aux termes du point IV.D et E, il a été soulevé que les normes transposées sous peine d'amendes fiscales doivent répondre aux exigences de la Charte par rapport à des sanctions pénales, sans offrir une moindre protection que celle qu'offre la CEDH.

Ces obligations valent entièrement lors de la transposition d'une directive fiscale, comme confirmée par la CJUE dans l'arrêt du 5 décembre 2017 rendu par la Grande Chambre[52].

Les normes insérées par le décret litigieux sous peine d'amendes fiscales dans d'autres matières fiscales, qui ne sont pas visées par la Directive litigieuse, doivent quant à elles répondre aux mêmes exigences que les sanctions pénales selon les critères des articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2, 172 et 190 de la Constitution belge combinés avec les articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH.

A part les ambiguïtés critiquées dans la présente partie, il y a également lieu d'observer un manquement aux exigences de normes claires et précises par rapport à notamment les notions des dispositifs commercialisables et d'entreprises associées (article 3 du décret litigieux), ou de la notion de 'participants' et de 'rôle actif'[53].

---

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

[53] Pour ces mêmes notions concernant la loi federale du 20 décembre 2019 ; J. Malherbe, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières – Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1-2, p. 29-40.

Afin de limiter l'ampleur de la présente requête, les demandeurs se sont limités à critiquer ci-après deux de ces normes qui posent problème par rapport aux définitions des intermédiaires[54] et l'obligation de déclaration elle-même.

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

154. Le décret litigieux a repris textuellement la définition utilisée par la Directive litigieuse pour la deuxième catégorie d'intermédiaires :

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

Et :

> « *Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 2, alinéa 7,23°, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.* »

Il est reproché à cette définition de ne pas observer les critères d'une norme claire et précise permettant à une personne de déterminer si elle est un intermédiaire de la deuxième catégorie ou pas.

Il est aussi reproché qu'une telle personne, même si elle savait qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ne peut pas raisonnablement être présumée de ce seul fait être en mesure de remplir une déclaration valable. Une déclaration valable doit contenir les informations suivantes exigées par la Directive litigieuse et reprises par le décret litigieux :

> « *14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente visée à l'article 2, § 1er, alinéa 7, 6°, conformément au § 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :*

---

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

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

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

155. La Directive litigieuse transgresse ainsi le principe de sécurité juridique qui vaut aussi en dehors de la sphère pénale (p.ex. en matière fiscale CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, RPO, EU:C:2017:174, § 59) :

> *« Le principe de sécurité juridique, sous-jacent audit objectif, exige qu'une réglementation de l'Union permette aux intéressés de connaître sans ambiguïté l'étendue de leurs droits et de leurs obligations afin que ceux-ci soient en mesure de prendre leurs dispositions en connaissance de cause (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2010, Commission/Royaume-Uni, C-582/08, EU:C:2010:429, point 49 et jurisprudence citée). »*

Il est évident qu'en présence de normes sanctionnées par des peines qui veulent être dissuasives, cette obligation de normes non ambiguës est encore renforcée.

156. Lorsque le projet de Directive a été présenté au Conseil européen, le document de travail COM (2017) 335 final du 21 juin 2017 [55] définissait les deux catégories d'intermédiaires comme suit :

> *« toute personne qui assume la responsabilité vis-à-vis du contribuable de la*

[55] https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/NL/COM-2017-335-F1-NL-MAIN-PART-1.PDF

conception, de la commercialisation, de l'organisation ou de la gestion de la mise en œuvre des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou d'une série de tels dispositifs, dans le cadre d'une prestation de services dans le domaine fiscal.

On entend également par "intermédiaire" toute personne qui s'engage à fournir, directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles elle est liée, une aide matérielle, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. »

Ce sont des définitions beaucoup moins ambiguës que celles reprises aux termes des normes litigieuses. La première catégorie d'intermédiaires se trouvent être dans une relation contractuelle avec le contribuable. Les intermédiaires doivent fournir une prestation bien définie (qui endosse une responsabilité contractuelle). Ils assument contractuellement la responsabilité de fournir le dispositif transfrontière.

Cette relation contractuelle pour prester ce service bien défini met cette catégorie d'intermédiaires raisonnablement en position d'exiger du contribuable concerné la transmission de toute l'information nécessaire. Ainsi, cet intermédiaire dispose de toute l'information pour évaluer s'il y a obligation de déclarer un dispositif transfrontière et de la possibilité d'accomplir son obligation de déclaration en y incluant tous les renseignements exigés par la Directive litigieuse. A supposer l'obligation de déclaration licite, il peut par conséquent être proportionné de pénaliser le non-respect de cette obligation dans son chef.

Il en est tout autrement de l'intermédiaire de la deuxième catégorie qui a visiblement un rapport d'auxiliaire ou d'accessoire, voire même de simple conseil, sans prestation d'un service bien défini envers le contribuable. Il y a un lien contractuel beaucoup plus flou hors présence d'une obligation propre de cet intermédiaire envers le contribuable de fournir un service défini.

Comment peut-on raisonnablement demander à cette deuxième catégorie d'intermédiaires d'avoir accès aux mêmes informations que la première catégorie d'intermédiaires ? Comment exigera-t-il de savoir/saura-t-il si une obligation de déclaration est activée ? Il peut non plus raisonnablement être en position de connaître toutes les données nécessaires pour remplir l'obligation de déclaration à chaque phase du dispositif transfrontière.

157. Il est précisé à la page 13 du document COM (2017) 335 final du 21 juin 2017 que sont visés ceux qui conçoivent, vendent et utilisent des planifications fiscales agressives (des promoteurs). Un autre document de travail de la Commission européenne (COM (2017) du 21 juin 2017, SWD (2017) 235 final[56]) reflète l'analyse faite par l'équipe de la Commission européenne qui a préparé le projet de directive soumise au Conseil européen. Il y est précisé sous le point 7.1.1 (p. 37) qu'un intermédiaire devrait se comprendre de par son activité de conseil en matière fiscale et non pas de par sa profession. A la page 30 figurent des exemples illustrant l'obligation de déclaration ; dans les trois exemples il n'est fait référence à des intermédiaires de la deuxième catégorie que

[56] https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2017/EN/SWD-2017-236-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF

lorsque l'intermédiaire de la première catégorie est établi en dehors de l'Union européenne et fait appel à des prestataires de services dans l'État membre concerné.

Ceci permet de mieux situer le but recherché par la définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires aux termes du projet de directive. Il s'agit de professionnels qui fournissent des services au sein de leur pays à un contribuable alors qu'ils sont eux-mêmes en lien de collaboration avec un intermédiaire qui conçoit, vend ou gère des dispositifs transfrontières à des contribuables mais qui est établi en dehors de l'Union européenne.

C'est ce que conclut le document de travail en son point 7.1.1 (traduction libre) par rapport à des personnes visées comme des intermédiaires : « *quiconque est impliqué dans la conception, la promotion et distribution des dispositifs qui sont potentiellement des planifications fiscales agressives* ». On visait donc des personnes impliquées de façon profonde par leur lien contractuel. On est logiquement impliqué de façon profonde lorsque le service fourni est de nature assez spécifique et l'intervention assez indispensable pour mettre en place le dispositif. On peut raisonnablement présumer que de telles personnes ont un accès aux informations nécessaires pour les besoins d'une déclaration valable.

158. Un tel accès ne peut donc être présumé en dehors d'une convention conclue à une fin spécifique entre l'intermédiaire de cette deuxième catégorie et l'intermédiaire de la première catégorie pour l'assister dans la mise en place du dispositif. Par leur lien de collaboration ces personnes peuvent exiger tous les renseignements nécessaires. A défaut de la fourniture de renseignements, ils peuvent décider de cesser ou de suspendre leurs interventions pour ne pas encourir des peines dissuasives. Sous cet angle, il y a une base de discussion sur la proportionnalité entre la peine et le non-respect de l'obligation de déclaration par des tels intermédiaires.

Ce n'est pourtant pas ce qui résulte de la définition utilisée dans le projet de directive présenté au Conseil européen. La définition retenue est beaucoup trop large dans son champ d'application car il y est fait abstraction du lien de collaboration avec un intermédiaire de la première catégorie. Le critère d'implication profonde est tout à fait dilué. Un simple conseil pointu sur un point précis peut selon le libellé de la Directive litigieuse entraîner l'obligation de déclaration, alors que l'intermédiaire n'est peut-être aucunement en position de pouvoir exiger de connaître et de vérifier tous les aspects de l'opération pour remplir valablement cette obligation.

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

159. La Directive litigieuse adoptée est encore plus nébuleuse en ce que sa définition semble décrire en finale un élément moral : " savoir ou devoir savoir que ". Ce sont des termes qu'on retrouve assez souvent en matière pénale alors qu'on se trouve en présence de conseils et prestations licites. Certes, elle prévoit en retour la possibilité de prouver qu'on ne savait pas. Cela ressemble à la preuve d'un fait négatif, ce qui ne peut être admis comme étant proportionné pour échapper à une peine.

Il est plus important de soulever que cette définition n'est pas proportionnée par rapport à

une information selon laquelle on peut présumer qu'une telle personne peut raisonnablement avoir accès aux informations nécessaires pour accomplir les obligations d'information lui incombant. L'accès raisonnable et effectif à ces informations est le seul lien proportionné permettant de justifier une peine.

Pour un tel accès effectif aux informations il faut que l'intermédiaire de la deuxième catégorie se sache engagé à fournir des prestations 'critiques' pour que l'intermédiaire de première catégorie puisse remplir à son tour ses obligations envers le contribuable concerné de fournir le dispositif transfrontière.

Une prestation est critique lorsqu'elle peut être considérée comme indispensable. Elle satisfait alors au critère d'implication profonde au dispositif. Ce lien est pourtant entièrement absent dans la définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires. La solution pratique que l'intermédiaire est dispensé d'une recherche active ne fait qu'augmenter l'insécurité juridique pour les concernés à la lumière des sanctions dissuasives. Il n'est donc pas proportionné d'imposer une obligation de déclaration à cette deuxième catégorie d'intermédiaires ni de les sanctionner. Ce en absence de normes claires et précises.

160. L'inverse résulterait dans le traitement identique de deux catégories de personnes qui se trouvent dans des situations qui sont objectivement différentes. Aux termes de son arrêt du 7 mars 2017, la CJUE[57] rappelait que :

> *« Selon une jurisprudence constante de la Cour, les éléments qui distinguent différentes situations, ainsi que leur caractère éventuellement comparable, doivent être déterminés et appréciés à la lumière de l'objet et du but poursuivi par les dispositions en cause, étant entendu qu'il doit être tenu compte, à cet effet, des principes et des objectifs du domaine en cause (voir, en ce sens, arrêt du 16 décembre 2008, Arcelor Atlantique et Lorraine e.a., C-127/07, EU:C:2008:728, point 26 ainsi que jurisprudence citée). »*

A la lumière des travaux préparatoires de la Directive litigieuse on peut comprendre ce qui lie les deux catégories d'intermédiaires : leur implication dans la conception, la promotion et la distribution de dispositifs qui sont potentiellement des planifications fiscales agressives. Les intermédiaires de première catégorie (les promoteurs) doivent les livrer au contribuable concerné. Les intermédiaires de deuxième catégorie assistent les intermédiaires de première catégorie à cette fin par des prestations similaires. Des personnes qui ne se livrent pas à des prestations similaires sont 'non impliquées profondément' pour l'application de la Directive litigieuse car elles ne peuvent être raisonnablement présumées avoir eu le même accès aux informations qu'un promoteur.

Un intermédiaire, qui selon la définition donnée par la Directive litigieuse n'entre ni dans l'une ni dans l'autre des précédentes catégories, peut néanmoins qualifier comme intermédiaire selon le libellé de la Directive litigieuse. Ceci est une toute autre catégorie de personnes qui est soumise à la même obligation de déclaration alors que ces personnes ne peuvent pas raisonnablement être présumées avoir accès aux mêmes informations ou même savoir quand leur obligation de déclaration prend cours (voir le point E ci-après).

---

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

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

161. L'arrêt du 7 mars 2017 de la CJUE[58] donne comme critère de justification :

> *« un objectif légalement admissible poursuivi par la mesure ayant pour effet d'instaurer une telle différence et qu'elle est proportionnée à cet objectif (voir, en ce sens, arrêts du 17 octobre 2013, Schaible, C-101/12, EU:C:2013:661, point 77, et du 22 mai 2014, Glatzel, C-356/12, EU:C:2014:350, point 43) »*

En l'occurrence, il n'y a pas d'objectif légalement admissible pour que des prestataires de services soient tenus, sous la menace des peines dissuasives, de faire ce qui peut leur être impossible. Seuls les prestataires de services ayant un lien assez étroit et privilégié avec le promoteur peuvent être assimilés au promoteur pour être tenus de remplir des obligations identiques.

162. La Directive litigieuse viole ainsi par ses articles 1er 1 b), 1er 2) et 1er 6) combinés les articles **20, 48 (1), 49 et 51 et 52 de la Charte**. L'article 6 TEU donne effet du droit primaire de l'Union européenne.

Ce conflit soulevé entre la Directive litigieuse et le droit primaire de l'Union européenne doit être tranché.

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

163. Accessoirement, mais ceci concerne des arguments à développer devant la CJUE, les demandeurs soulèvent qu'une interprétation large de la notion d'intermédiaire est de nature à entraver le bon fonctionnement du marché intérieur.

En cas de multitude d'intermédiaires il est nécessaire que chaque intermédiaire puisse connaître les autres intermédiaires afin de savoir s'ils ont notifié le dispositif transfrontière. Inversement, ils ont besoin de cette même information afin de pouvoir notifier aux autres intermédiaires leur éventuelle déclaration. Un lien contractuel commun est à cette fin indispensable. Dans l'interprétation des demandeurs, ce lien contractuel commun est présent, soit par le promoteur, soit par le client. Dans les libellés de la Directive litigieuse et du décret litigieux, rien n'empêche de sanctionner un intermédiaire 'en cascade' qui n'intervient que de façon accessoire. Dès qu'il présume qu'il y a un risque que ses services peuvent servir à une éventuelle planification fiscale agressive à travers le dispositif transfrontière, il doit alors déclarer sans avoir nécessairement toutes les informations à cette fin. Si sa déclaration est incomplète, il sera sanctionné.

On est alors très loin de la sécurité juridique. De plus, dans un tel contexte, les

---

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

prestataires de services transfrontières hésiteront à fournir le service tant que le client n'a pas fourni mille et une explications et documents au préalable pour déterminer s'il y a obligation de déclaration. On retrouve ici les arguments exposés sous le point C en matière des marqueurs trop larges pour désigner des dispositifs transfrontières. Un effet similaire d'entrave se produit sur les libertés fondamentales par l'effet des définitions qui vont plus loin que nécessaire par rapport au but poursuivi. Sous cet angle, il y a violation de l'article 5 TEU, des articles 26 (2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE par cette définition excessivement large de la deuxième catégorie d'intermédiaires.

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

En ce que les travaux préparatoires du décret litigieux ne comportent pas de motivation quant à la notion d'intermédiaire, les demandeurs présument que le législateur décrétal se réfère au régime transposé par le législateur fédéral.

Les travaux parlementaires belges sont très clairs sur le but recherché par cette définition de la deuxième catégorie d'intermédiaires (Doc. Parl, Chambre, séance 2019 – 2024, Exposé des Motifs, Doc n° 55/0791-001, p. 9 – 10). :

> *« La notion "d'intermédiaire" est définie de façon large afin d'obliger, toute personne physique ou morale qui, d'une manière ou d'une autre, conçoit, propose, met en place un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre, de mentionner ce dispositif à l'autorité nationale compétente. Les intermédiaires sont aussi ceux qui fournissent de l'aide ou des conseils aux contribuables* (..) »

Tout lien d'implication est écarté ; tout un chacun qui touche de loin ou de près à un dispositif transfrontière s'expose à des sanctions dissuasives s'il a le malheur de contracter avec un contribuable concerné par un dispositif transfrontière.

Par contre, certains intermédiaires ne sont pas visés selon l'exposé des motifs :

> *« Toutefois, un intermédiaire qui, par exemple, traite uniquement une facture à des fins comptables, sans s'impliquer davantage dans un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ne peut être considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration. S'agissant de la conception, de l'offre, de la mise en place, de la mise à disposition ou de la gestion de la mise en œuvre, on ne vise pas ici les considérations générales ni les analyses de risque, telle que, par exemple, la simple exécution d'un due diligence en cas d'un rachat. »*

On retrouve ici le critère d'une implication réduite qui ne transpire nullement des dispositions légales. Il semble viser des prestations non critiques ou spécifiques par rapport à des dispositifs transfrontières.

Ces précisions rejoignent l'interprétation des demandeurs formant des exigences minimales de proportionnalité par rapport au but recherché par la Directive litigieuse en visant cette deuxième catégorie d'intermédiaires. Il n'empêche que des normes qui veulent voir leur respect imposé par des peines doivent répondre aux exigences de la sécurité juridique à travers des normes claires et précises. Pas par des rectificatifs dans les travaux préparatoires.

165. Le principe de sécurité juridique ne souffre pas d'exception selon qu'il se fonde sur la Charte ou sur les articles 6.2 et 7 CEDH. Une telle soumission large à des peines ne peut être justifiée. La CEDH considère[59] que :

> *« Le justiciable doit pouvoir savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente, au besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux et le cas échéant après avoir recouru à des conseils éclairés, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale et quelle peine il encourt de ce chef (Cantoni c. France, § 29 ; Kafkaris c. Chypre [GC], § 140 ; Del Río Prada c. Espagne [GC], § 79). La notion de « conseils éclairés » renvoie à la possibilité de bénéficier des conseils d'un avocat (Chauvy et autres c. France (déc.)) ou d'un juriste (Jorgic c. Allemagne, § 113).*
>
> *Il en résulte qu'une « peine » au sens de l'article 7 ne se conçoit en principe qu'à la condition qu'un élément de responsabilité personnelle dans le chef de l'auteur de l'infraction ait été établi. Il a, en effet, corrélation entre le degré de prévisibilité d'une norme pénale et le degré de responsabilité personnelle de l'auteur de l'infraction. Aussi l'article 7 exige, pour punir, un lien de nature intellectuelle permettant précisément de déceler un élément de responsabilité dans la conduite de l'auteur matériel de l'infraction (G.I.E.M. S.R.L. et autres c. Italie (fond) [GC], § 242 et § 246). Il peut toutefois exister certaines formes de responsabilité objective opérant à travers des présomptions de responsabilité, à condition que celles-ci respectent la Convention, et notamment l'article 6 § 2 (ibidem, § 243).»*

166. Aux termes de son arrêt du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel français (arrêt n° 2013-685) a sanctionné une loi française qui imposait aux avocats français des obligations de déclaration de schémas d'optimisation fiscale. Ces normes, qui instauraient des peines, manquaient de clarté et de précision pour pouvoir justifier ces peines. Comme normes vagues, elles violaient le principe de la sécurité juridique et l'exigence de normes claires en matière pénale car disproportionnées pour être imposées à des professions comme celles des avocats ou de conseils fiscaux.

Le même constat s'impose en l'espèce, non seulement par rapport aux phases des dispositifs transfrontières (cf. infra sous le point F) mais également quant à la notion même de la personne tenue à une telle obligation de déclaration.

Les dispositions légales critiquées ne permettent pas à tous les justiciables à qui elles peuvent s'appliquer de connaître sans ambiguïté l'étendue de leurs droits et de leurs obligations. Ces personnes ne sont pas en mesure de prendre leurs décisions en connaissance de cause.

Les articles **3 et 5** d'autres impôts que l'impôt des sociétés selon l'interprétation à recevoir de la CJUE à la première question préjudicielle, doivent être annulés pour violation des articles 20, 47, 48(1), 49, 51 à 53 de la Charte, articles 6.1, 6.2, et 7 de la CEDH, combinés avec les articles 10, 11, 12, 14, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution. A tout le moins, leur non-respect ne peut être sanctionné envers des personnes non impliquées par des

---

[59] CrEDH, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines,* Mis à jour au 31 août 2019, p. 12-13.

prestations critiques à la fourniture d'un dispositif transfrontière.

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

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

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

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

E. La définition pour chaque phase du dispositif transfrontière.

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

Ces définitions ne sont pas assez claires pour identifier un point précis dans le temps qui marque sans ambiguïté le point de départ du délai de déclaration pour chaque phase.

En ce qui concerne les intermédiaires, et en particulier les intermédiaires de la deuxième catégorie, il peut en outre être invoqué que l'obligation de déclaration peut être activée par un agissement d'autrui dont ces intermédiaires de la deuxième catégorie n'ont pas forcément connaissance.

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

169. Une définition qui respecte les principes de la sécurité juridique et l'exigence de normes claires en matière pénale doit à tout le moins prévoir un point précis dans le temps. Ce point doit être activé par un agissement de la personne même qui est par la suite tenue de déclarer dans les 30 jours cette phase du dispositif transfrontière.

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

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

- les **articles 20, 48 (1), 49 à 52 de la Charte & les articles 26(2), 49, 56, 63 et 115 TFEU** :

170. Ces dispositions exigent des normes claires pour des peines et une stricte nécessité qui soit proportionnelle au but poursuivi.

L'article 50 de la Charte qui interdit des peines multiples s'oppose particulièrement à une obligation de déclarer chaque phase d'un même dispositif transfrontière avec une sanction de nature dissuasive qui peut ainsi s'appliquer jusqu'au quatre fois par dispositif transfrontière.

De plus, il est prévisible que les États membres considèreront que chaque omission de déclaration pourra engendrer une peine plus lourde en raison de l'omission de déclaration de la phase précédente.

Il y a alors double, voire triple sanction pour une même infraction (si on considère l'unité d'intention pour les quatre phases d'un seul dispositif), prohibée par l'article 50 de la Charte ? Existe-t-il une justification proportionnée à un tel effet ?

Comment justifier une quadruple obligation de déclaration qui entrave par sa complexité et ses coûts l'exercice des libertés fondamentales organisées par les articles 49, 56, 63 TFUE ? Quelle est son utilité pour supprimer des entraves au marché unique ou pour promouvoir le marché unique, comme exigé par les articles 26(2) et 115 TFUE ?

171. Accessoirement, les mêmes effets se présentent comme soulevé sous le point D.

En cas de multitude d'intermédiaires il est nécessaire que chaque intermédiaire puisse connaître les autres intermédiaires afin de savoir s'ils ont activé une phase du dispositif transfrontière et ont rempli leur obligation de déclaration. Inversement, ils ont besoin de cette même information afin de pouvoir notifier leur propre déclaration aux autres intermédiaires. Un lien contractuel commun est à cette fin indispensable. Dans l'interprétation des demandeurs, ce lien contractuel commun est présent, soit par le promoteur, soit par le client, et est de nature critique pour la fourniture du dispositif transfrontière pour laquelle l'intermédiaire de la première catégorie s'était engagé envers le contribuable concerné. Dans les libellés de la Directive litigieuse et du décret litigieux, rien n'empêche de sanctionner pour chaque phase non-déclarée un intermédiaire 'en cascade' qui n'intervient que de façon accessoire. Le cas échéant, un tel intermédiaire se verra sanctionner pour quatre déclarations incomplètes ou omises à défaut d'avoir eu accès à toute l'information requise à cette fin.

On est alors très loin de la sécurité juridique. De plus, dans un tel contexte les prestataires de services transfrontières hésiteront à fournir le service tant que le client n'a pas fourni mille et une explications et documents. On retrouve ici les arguments exposés sous le point D en matière de marqueurs trop larges pour désigner les dispositifs transfrontières. Un effet similaire sans justification proportionnée se produit par rapport à la hausse des entraves aux libertés fondamentales. Sous cet angle on peut s'interroger sur la violation de l'article 5 TEU, les articles 26 (2), 49, 56, 63 et 115 TFUE par cette obligation imprécise

par rapport à la naissance du devoir de déclaration lors de chaque phase.

- les **articles 6.1, 6.2, 7 de la CEDH**, combinés avec **les articles 10, 11, 12, 14, 170 § 2 et 172 de la Constitution** :

172. Aussi pour cette partie les travaux préparatoires ne contiennent pas de passages qui puissent justifier les normes ambiguës de début de chaque phase qui doit être déclarée. On ne peut raisonnablement considérer que la personne concernée sache quand cette obligation de déclaration naisse.

L'**article 5 du décret litigieux** doit être annulée pour violation des **articles 6.1, 6.2, 7 de la CEDH**, combinés avec **les articles 10, 11, 12, 14, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 20, 48 (1), 49 à 52 de la Charte** et les **articles 26(2), 49, 56, 63 et 115 TFUE.**

173. La CJUE doit être saisie par le conflit soulevé entre le libellé de la Directive litigieuse et les articles de la Charte et des Traités dont la violation est invoquée. La réponse à ce conflit est nécessaire pour pouvoir trancher le présent litige. Il y a lieu de poser la troisième question préjudicielle, en son deuxième cas visé, à la CJUE.

En cas de réponse affirmative, une application proportionnée peut se motiver par l'exigence :

- d'un agissement propre de l'intermédiaire ou du contribuable concerné par lequel il était raisonnablement conscient qu'à cette date une obligation de déclaration pour cette phase était née en raison de ses agissements, à part l'obligation de déclarer le cas échéant son propre agissement en tant que tel,

- que la peine est proportionnée par rapport aux faits propres à la cause, dont l'intervalle court entre des phases successives d'un même dispositif transfrontière. Elles sont alors à considérer comme une seule obligation de déclaration pour l'application d'une sanction de nature dissuasive.

Une telle interprétation serait proportionnée aux considérations suivantes émises par la CEDH[60] :

> *« Il en résulte qu'une « peine » au sens de l'article 7 ne se conçoit en principe qu'à la condition qu'un élément de responsabilité personnelle dans le chef de l'auteur de l'infraction ait été établi. Il a, en effet, corrélation entre le degré de prévisibilité d'une norme pénale et le degré de responsabilité personnelle de l'auteur de l'infraction. Aussi l'article 7 exige, pour punir, un lien de nature intellectuelle permettant précisément de déceler un élément de responsabilité dans la conduite de l'auteur matériel de l'infraction (G.I.E.M. S.R.L. et autres c. Italie (fond) [GC], § 242 et § 246). Il peut toutefois exister certaines formes de responsabilité objective opérant à travers des présomptions de responsabilité, à condition que celles-ci respectent la Convention, et notamment l'article 6 § 2 (ibidem, § 243). »*

---

[60] CEDH, *Guide sur l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, Pas de peine sans loi : principe de légalité des délits et des peines,* Mis à jour au 31 août 2019, p. 13.

L'interprétation qui est proposée en ordre subsidiaire applique ces critères.

F. Violation des droits fondamentaux protégés par la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, la Convention européenne des droits de l'homme et la Constitution belge par rapport aux obligations de déclaration et de notification imposées à des avocats et aux obligations de déclaration imposées à leurs clients.

174. Dans la partie IV.F, des effets des **articles 3 et 5** du décret litigieux ont été soulevés qui devront être justifiés **dans la transposition de l'article 1er 1, 2) de la Directive** par rapport aux **articles 10, 11, 12, 14, 18, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 6.3, 7, 8 et 10 CEDH** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** et les droits et obligations imposés par les **articles 2, 4 alinéa 3, 6 et 19(1) TUE** et les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte** et **16(1) TFUE** aux État-membres en tant que droit primaire de l'Union européenne :

- D'une part, ne pas avoir exonéré les avocats et leurs clients du régime normal des obligations de déclaration au motif de la fonction unique de leur profession qui est indispensable pour le bon fonctionnement d'un État de droit.

- D'autre part, avoir soumis les avocats et leurs clients à un même régime de dérogation que les autres intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, sans avoir pris en considération plusieurs effets qui sont incompatibles avec la déontologie de la profession des avocats et leur fonction unique pour le bon fonctionnement d'un État de droit.

- Enfin, avoir imposé à des avocats des obligations par des normes qui ne répondent pas à des exigences accrues d'absence de toute ambiguïté pour des obligations imposées à cette profession, visant à protéger ainsi la fonction unique de la profession d'avocat dans le bon fonctionnement d'un État de droit.

F.1 La suppression du secret professionnel propre à des avocats.

175. La Directive litigieuse et le décret litigieux qui la transpose ont pour effet d'annuler le droit à la confidentialité absolue à laquelle les avocats et les clients des avocats ont droit en vertu des leurs droits fondamentaux protégés par la Charte, la CEDH et la Constitution belge.

Cette suppression intervient de façon directe et expresse :

- de façon générale pour des avocats qui n'agissent pas dans les limites habituelles de leur faction,
- de façon précise en présence des dispositifs commercialisables,
- par rapport aux obligations de déclaration imposées à leurs clients, en qualité de contribuable concerné ou d'intermédiaire, ce tenu compte des informations que doit contenir une déclaration valable.

Et de façon indirecte en imposant aux avocats :

- une obligation de déclaration propre si aucun des autres intermédiaires ne remplit son obligation de déclaration,
- une obligation de notification envers un contribuable concerné et d'autres intermédiaires qui ne sont peut-être pas leurs clients,
- l'obligation de prouver aux autorités l'accomplissement de ses obligations de notification ou des obligations de déclarations d'autres intermédiaires.

Le secret professionnel propre aux avocats est ainsi pour l'application du décret litigieux et la Directive litigieuse mis au même niveau que le secret professionnel propre à d'autres professions. Cela équivaut à la suppression du secret professionnel propre à des avocats, ce en outre à travers des termes qui manquent généralement aux exigences accrues d'absence d'ambiguïté par rapport à des normes qui imposent des obligations à des avocats.

F.2 La proportionnalité à la lumière du droit primaire de l'Union européenne et de la CEDH.

176. Dans les matières visées par la Directive litigieuse, les normes transposées doivent répondre aux exigences de proportionnalité de la Charte énoncées aux articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 à 53 sans pouvoir offrir une moindre protection que les articles 6.3 et 8 de la CEDH.

Normalement, il revient au contribuable de faire des déclarations ou de répondre à des questions concernant sa propre situation fiscale. Il peut faire appel à un professionnel qui agit alors au nom et pour le compte du contribuable.

La Directive litigieuse estime qu'il est strictement nécessaire pour le but poursuivi d'imposer à des professionnels une obligation de déclaration personnelle par rapport à la situation fiscale du contribuable.

Les **articles 51 à 53 de la Charte** imposent la stricte proportionnalité et la nécessité aux normes qui sont de nature à restreindre les droits fondamentaux protégés par la Charte. Ces articles sont dès lors violés et s'opposent à ce que les normes litigieuses puissent s'appliquer :

- En l'absence de nécessité de légiférer par la Directive litigieuse (cf. arguments développés sous la section VI.C.1 par les effets similaires visés par la Directive Anti-Abus en matière d'impôt des sociétés, et les incidences de la Directive litigieuse sur des objectifs de l'Union européenne comme les libertés fondamentales, ou le bon fonctionnement de l'État de droit).

- En l'absence de nécessité et de proportionnalité dans d'autres matières que l'impôt des sociétés (cf. arguments développés sous la section VI.C.2).

- En l'absence de critères pertinents dénuées d'ambiguïté pour activer des obligations de déclaration à travers des présomptions des planifications fiscales agressives qui interviennent dans la sphère privée des administrés (cf. arguments développés sous la section IV.C.3).

- En excluant dans certains cas le droit de ne pas déclarer en présence de dispositifs transfrontières qui ne sont pas artificiels ou qui poursuivent un autre but principal qu'un avantage fiscal (cf. arguments développés sous la section VI.C.4).

- En utilisant des normes qui donnent lieu à des sanctions dissuasives dans l'hypothèse de leur violation, qui sont toutefois vagues ou ambiguës (cf. arguments développés sous les sections D et E par rapport à la notion d'intermédiaire et la naissance de l'obligation de déclaration par phase ou par prestation).

Les trois exigences s'appliquent à des normes qui souhaitent interférer avec des peines dans le secret professionnel propre aux avocats. Ces exigences sont une stricte nécessité, une stricte proportionnalité et des normes claires. Les arguments VI.C.1 et VI.C.2 sont des questions juridiques concernant cette première exigence de stricte nécessité pour légiférer de la sorte dans ces matières. Les arguments VI.C.2, VI.C.3 et VI.C.4 sont des questions juridiques concernant la deuxième exigence, celle de stricte proportionnalité par rapport à l'objectif du marché unique et à la protection de la sphère privée. Les arguments VI.D à F concernent des questions juridiques concernant la troisième exigence de normes claires.

Ces trois critères se réunissent dans des exigences de protection accrue du secret professionnel qui est propre à l'avocat.

177. Les **articles 51 à 53 de la Charte** imposent que la Charte offre au moins le même niveau de protection que la CEDH.

L'**article 20 de la Charte** sert au même but que les articles 10 et 11 de la Constitution belge et l'article 6 CEDH et s'oppose de manière générale, en l'absence de justification proportionnée à des traitements identiques des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations objectivement différentes.

Il a été exposé ci-avant que le secret professionnel propre aux avocats serve d'autres intérêts que ceux de leurs clients. La faculté de leurs clients de pouvoir se confier en toute confiance sans devoir craindre une divulgation de leurs entretiens, est considérée comme un besoin fondamental pour le bon fonctionnement d'un État de droit.

Le considérant (8) de la Directive litigieuse n'opère pas de distinction entre détenteurs d'un secret professionnel lorsqu'il motive la nécessité de transférer l'obligation de déclaration au contribuable concerné :

> *" Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Il convient de noter que, dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en œuvre un schéma en interne. Il serait donc essentiel que, dans ces*

circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers."

La Directive litigieuse ne motive pas davantage pourquoi il est alors strictement nécessaire et proportionné de supprimer le secret professionnel propre aux avocats par le régime de dérogation qu'elle instaure.

Selon le Conseil national des Barreaux de France, l'absence d'une motivation claire pour appliquer ce régime sur des avocats oblige à interpréter la Directive litigieuse comme ne pouvant pas du tout concerner des avocats[61].

178. L'effet de ce régime de dérogation est de substituer dans les matières visées le secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique des États membres à un secret professionnel 'générique et maximal' à l'échelle de l'Union européenne.

Ce secret professionnel 'générique et maximal' équivaut en droit belge à une protection se situant au même niveau qu'un devoir de discrétion qui s'applique à diverses professions et dont la violation est sanctionnée en droit belge par l'article 458 du Code pénal.

En l'absence de justification proportionnée de ce traitement discriminatoire du secret professionnel propre aux avocats dans les traditions juridiques des États membres, il y a lieu de dire que les normes litigieuses ne peuvent avoir pour effet de réduire la protection offerte aux avocats et à leurs clients par le secret professionnel propre aux avocats.

179. Ce conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relève des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la quatrième question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la conséquence logique pour la solution du litige est à déterminer.

Il est suggéré d'inviter la CJUE à préciser si et dans quelle mesure la Directive litigieuse peut encore recevoir application. En principe, aucune application ne semble être conciliable avec le droit primaire de l'Union européenne. Si une application entière ou partielle est maintenue par la CJUE, des questions subsidiaires cherchent à organiser un niveau minimal de protection des avocats et de leurs clients qui soit proportionnelle aux nécessités du bon fonctionnement d'un État de droit.

Il est rappelé qu'une déclaration valable doit contenir les informations suivantes exigées par la Directive litigieuse :

« 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

---

[61] cf. Mémoire en intervention du 30 septembre 2020 déposé dans les causes 7407 à 7410 pour la CNB et la jurisprudence et les dispositions des traités qui appuyent cette conclusion.

a) l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;
b) des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;
c) un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;
d) la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;
e) des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
f) la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
g) l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;
h) l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée. »

Des renseignements sur l'avocat et le contenu des entretiens avec son client sont inconciliables avec les nécessités du bon fonctionnement d'un État de droit.

180. Les articles **47 et 48 de la Charte, combinés avec l'article 6.3 CEDH** concernent la protection des droits de la défense.

Lorsque les normes ou le but d'une directive produisent des effets inconciliables avec le droit primaire de l'Union européenne, les États membres ont l'obligation d'éviter ces effets, même si cela a pour conséquence la non-application de cette directive.

Cette obligation a encore été confirmée récemment en matière de fiscalité internationale par l'arrêt du 26 février 2019 de la CJUE[62]. La CJUE avait par ailleurs déjà rappelé aux États membres par son arrêt du 26 février 2013[63] la primauté du droit primaire de l'Union européenne lors de la transposition de directives.

En somme, une obligation de transposition ne justifie pas un effet qui crée une entrave à une liberté fondamentale protégée par le TUE, le TFUE ou à un droit fondamental protégé par la Charte. L'article 267 TFUE organise le droit d'un État membre de soumettre à la CJUE ses doutes ou craintes d'une transgression d'une norme primaire du droit de l'Union européenne. La Cour constitutionnelle a également décidé que lors de la transposition des directives, le législateur (décrétal) reste tenu d'observer les droits fondamentaux, les

---

[62] CJUE, 26 févriér 2019, affaires C-115/16, en cause N Luxembourg, C-118/16 en cause Danemark I et C-299/16 en cause Z Danemark APS, EU:C:2019:134
[63] CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, en cause *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60

dispositions de la Constitution et les dispositions internationales qui ont un effet direct[64].

181. Reste alors l'examen de la présence d'une raison impérieuse d'intérêt général à la suppression et la condition d'une stricte proportionnalité dans l'application de cette suppression.

Les travaux préparatoires n'indiquent pas de raison impérieuse d'intérêt général à défaut de preuve que dans des autres matières que l'impôt des sociétés, il y a des pertes graves de recettes du fait d'optimalisation fiscale à travers des dispositifs transfrontières.

Il faut donc supposer à nouveau que par la transposition optionnelle les normes litigieuses poursuivent le même but. Le considérant (8) de la Directive litigieuse motive quant au but poursuivi :

> « *Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. (..)*
>
> *Il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers.* (..) »

Dans la mesure où cette motivation peut justifier ce régime de dérogation par rapport à d'autres secrets professionnels, elle ne peut constituer une justification pour créer des effets qui suppriment le secret professionnel propre aux avocats selon les traditions juridiques des États membres concernés.

Le bon fonctionnement de l'État de droit est une condition préalable au bon fonctionnement du marché intérieure et cette nécessité doit donc primer. La Directive litigieuse et le décret litigieux vont ainsi à l'encontre de ces objectifs de l'Union européenne en organisant des restrictions sans stricte nécessité et proportionnalité quant au bon fonctionnement de l'État de droit qui sont plus contraires à l'objectif du marché intérieur que de le promouvoir.

182. Dans le régime de dérogation mis en place, la déontologie des avocats est violée. Dans la tradition juridique belge il leur est interdit tout bonnement d'appliquer ce régime de dérogation ni le régime général.

La discrimination négative par rapport au secret professionnel propre aux avocats est en somme motivée par un soucis d'efficacité du régime général mis en place.

183. Par rapport à cet objectif de l'Union européenne du bon fonctionnement de l'État de droit la Cour constitutionnelle a confirmé aux termes d'un arrêt du 24 septembre 2020 (C.

---

[64] C. const., n° 118/2003, 17 septembre 2003 ; C. const., n° 71/2006, 10 mai 2006. ; C. const., n° 10/2008, 23 janvier 2008.

const. n° 114/2020, 24 septembre 2020) qu'à la lumière des articles 10, 11, 12 de la Constitution, les articles 6 et 8 de la CEDH et les articles 7 et 47 de la Charte, des exigences de protection accrue s'imposent aux normes qui interviennent dans le secret professionnel qui est propre aux avocats selon la tradition juridique belge (attendus B.9.1 et B.11) :

- Il s'agit d'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique,
- qui est compris parmi les droits fondamentaux,
- et qui exige en présence des normes qui sanctionnent, une compatibilité avec le principe général de la prévisibilité des incriminations,

des normes qui y dérogent doivent être :

- d'interprétation stricte,
- soucieuses de la manière dont la profession d'avocat est organisée dans l'ordre juridique interne,

et doivent à cette fin satisfaire aux exigences d'un motif impérieux d'intérêt général et que suppression se fasse dans une stricte proportionnalité.

La protection accrue du secret professionnel qui est propre aux avocats comprends dès lors trois exigences : un motif impérieux d'intérêt général (stricte nécessité), une stricte proportionnalité et des normes claires.

184. Cet arrêt confirme également (attendus B.12 et B.16) que la protection du secret professionnel propre aux avocats couvre l'activité d'évaluer la situation juridique de son client, y compris des conseils juridiques. L'activité de conseil juridique vise à informer le client sur l'état de la législation applicable à sa situation personnelle ou à l'opération que celui-ci envisage d'effectuer ou à lui conseiller la manière de réaliser cette opération dans le cadre légal et que celle-ci a pour but de permettre au client d'éviter une procédure judiciaire relative à cette opération.

La Cour constitutionnelle a ainsi confirmé que l'activité de conseil juridique est aussi entièrement couverte par le secret professionnel propre aux avocats dans la tradition juridique belge. La motivation de cet arrêt est manifestement inconciliable avec une application uniforme du régime de dérogation à toutes les professions qui ont un secret professionnel.

Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour constitutionnelle a confirmé ses principes et exigences en ce qui concerne le décret flamand de transposition de la Directive litigieuse.

Le décret litigieux ne remplit pas les trois exigences d'une protection accrue pour le secret professionnel qui est propre à des avocats.

185. La jurisprudence qui autorise une levée du secret professionnel propre à l'avocat se réfère à une exigence impérieuse d'intérêt général, comme la stricte nécessité de lever le

secret professionnel qui puisse exister afin de pouvoir protéger des victimes vulnérables[65].

A cet égard l'arrêt du 24 mai 2018 de la CEDH (CEDH, 24 mai 2018, *Laurent c. France*) considère que le contenu d'une note remise par l'avocat à son client est toujours protégé. Une levée du secret ne peut se justifier qu'en cas de présomption d'activités illicites par l'avocat en personne. Dans les autres cas de figure, il n'y a pas de justification proportionnée pour lever le secret par rapport au contenu de cette note.

186. Sur ce point précis l'arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle rappelle (attendu 6.1, p. 21)) que les considérants n° 9 et 10 de la Directive Anti-Blanchiment disposent que le secret professionnel est exclu en présence de membres d'une profession juridique qui *prennent part* à des activités illicites ou fournissent des conseils juridiques dans une telle finalité.

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

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

C'est la portée à donner au prescrit de la Directive litigieuse lorsqu'elle rappelle aux États membres la condition que la dispense doit se justifier par un agissement qui est couvert par le secret professionnel selon la tradition juridique de cet État membre.

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

187. L'auteur S. SCARNA a comparé les justifications en matière de blanchiment d'argent en provenance d'activités illicites et les justifications des obligations de déclaration par rapport à des dispositifs transfrontière licites[66]. Même lorsque les avocats sont assujettis au dispositif préventif en matière de blanchiment d'argent, les avocats ne peuvent être concernés par l'obligation de déclarer un soupçon lorsque[67] :

---

[65] CEDH, 16 février 2010, V.D. c. Roumanie, § 112 référencé sous l'attendu B.33 de l'arrêt du 26 septembre 2013 de la Cour constitutionnelle (C. const., n° 127/2013, 26 septembre 2013).

[66] 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

[67] Article 53 de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, *M.b.*, 6 octobre 2017, pp 90.839 e.s.

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

Cet auteur arrive à la conclusion qu'il n'y a en aucun cas une justification proportionnée pour considérer comme des intermédiaires des avocats qui sont consultés pour un avis après qu'un dispositif transfrontière est mis en place[68] et que la protection accrue du secret professionnel des avocats se justifie à la lumière d'une jurisprudence constante qui prend en considération les nécessités du bon fonctionnement d'un État de droit[69].

188. Il se peut que le législateur belge ait eu vent de cette doctrine car les travaux préparatoires de la loi fédérale qui transpose la Directive litigieuse tentent de justifier la proportionnalité de la suppression du secret professionnel propre aux avocats par référence à cette même loi en matière de blanchiment d'argent (*Doc. Parl.*, Chambre, session 2019-2024, Exposé des motifs, Doc 55.00791/001, p. 19) :

> *« Le fait de concevoir, proposer, mettre en place des dispositifs transfrontières, les mettre à disposition en vue de leur implémentation, ou gérer cette implémentation, n'a toutefois pas immédiatement rapport avec un quelconque secret qui aurait été confié à un intermédiaire par son client, mais relève davantage d'une assistance, ou d'un conseil que l'intermédiaire fournit au client. La protection de la confiance qu'un client accorde à un intermédiaire du fait de l'exercice de son activité professionnelle ne peut concerner que l'assistance, ou le conseil fourni par l'intermédiaire au client pour autant que cela relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice, ce qui peut également être trouvé dans la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. En particulier, il s'agit des conseils purement juridiques, à l'exclusion de la planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Ce n'est que pour ces activités qu'une dispense légale de l'obligation de déclaration peut s'appliquer pour l'intermédiaire.*
>
> *D'autre part, un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun moment, fourni directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considérée comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration. »*

---

[68] S. Scarna, *l.c.*,n° 29, p. 6

[69] S. Scarna, *l.c.*, n° 36 – 37, p. 7 – 8.

Cette motivation, qui confirme dans quels cas l'avocat ne peut pas être soumis à une obligation de déclaration en tant qu'intermédiaire, ne repose pour autant pas sur 'la stricte nécessité' pour 'une raison impérieuse d'intérêt général'. Un traitement égal de l'avocat et d'autres professions qui sont soumises à un secret professionnel et qui donnent aussi des conseils fiscaux n'est pas motivé.

Une crainte d'un éventuel effet de concurrence qui préoccupe d'autres professions n'est pas une motivation proportionnelle par rapport aux intérêts généraux servis par le secret professionnel propre à des avocats. S'agit-il d'une raison impérieuse *d'intérêt général* ou *d'intérêt particulier* ?

L'avocat et son client sont ainsi soumis sans justification proportionnée à un régime de dérogation qui a pour effet de supprimer le secret professionnel propre à l'avocat.

189. Aucune disposition explicite de la loi fédérale du 20 décembre 2019 ou du décret litigieux n'autorisent par contre à modérer l'obligation de déclaration des avocats. La technique législative de dire dans les travaux préparatoires l'opposé des dispositions légales augmente l'insécurité juridique pour tous les intéressés. Cette tentative pour concilier l'impossible démontre à quel point la Directive litigieuse a un rapport tendu envers des valeurs capitales de l'Union européenne.

La troisième exigence des normes claires et précises pour des normes interférant avec le secret professionnel des avocats n'est manifestement pas respecté par cette technique législative, des passages dans les travaux préparatoires ne peuvent constituer une justification proportionnée pour la suppression du secret professionnel qui est propre aux avocats par les libellés de la norme elle-même. En présence de sanctions dissuasives qui constituent des peines, ce constat est constitutif d'une violation des articles 10, 11, 12 et 14 de la Constitution, lus ensembles avec les articles 7 de la CEDH et l'article 49 de la Charte.

190. L'auteur D. GARABEDIAN considère[70] l'arrêt du 26 juin 2017 de la CEDH[71] comme un précédent dans la discussion sur la présence ou l'absence d'une raison impérieuse qui peut entraver ou même supprimer le secret professionnel propre à l'avocat. L'attendu 32 de cet arrêt considère qu'il est impossible pour les avocats d'accomplir leur fonction fondamentale dans un État de droit, garanties par l'article 6 CEDH s'ils sont contraints de divulguer des informations obtenues lors des leurs entretiens avec leurs clients.

Faire porter alors l'obligation de déclaration à autrui (en l'espèce le contribuable concerné qui peut en plus ne pas être le client de l'avocat mais qui doit néanmoins recevoir toutes les informations nécessaires de la part de cet avocat), ne semble pas davantage compatible avec cette fonction fondamentale des avocats dans un État de droit qui est protégée par l'article 6.3 CEDH, ni proportionnée.

Ce que la Cour constitutionnelle confirme de façon indirecte par son arrêt du 24 septembre 2020 précité (attendu B.22.4) :

> *« Même à supposer que les employés des avocats ne seraient pas soumis à*

---

[70] D. GARABEDIAN, *The implementation of DAC 6 in conjunction with legal privilege issues.*, Contribution au séminaire ERA du 16 mai 2019.
[71] CEDH, 26 juin 2007, Grande Chambre, en cause *OBFG c. Belgique*.

l'obligation de transmission à la CTIF visée à l'article 49, alinéa 2, et pour les mêmes motifs que ceux de l'arrêt n° 10/2008, rien ne justifie qu'un tiers à la relation entre l'avocat et son client, même s'il est lui-même avocat, puisse transmettre aux autorités des informations relatives à ce client. »

La CEDH a précisé en revanche aux termes de cet arrêt qu'il pouvait être proportionnel de soumettre des avocats à un devoir de dénonciation organisé par l'article 2 a (5) de la Directive 91/308 en matière de blanchiment d'argent, ce pour autant qu'ils assistent leurs clients dans la préparation ou l'exécution des actes énumérées par l'article 2 a (5) (a) de cette directive et à condition qu'en aucun cas cela ne puisse imposer le devoir de divulguer des *conseils*, y compris les conseils donnés en dehors du contexte d'un litige.

L'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle s'est aligné à cette jurisprudence de la CEDH.

191. Tenant compte de ces arguments, il y a lieu de constater que pour les besoins de la proportionnalité de la protection offerte par les articles **47 et 48 de la Charte, combinés avec l'article 6.3 CEDH,** qu'en l'absence :

- d'un acte qui puisse promouvoir des activités *illicites* dont l'avocat est invité à prêter assistance, ou
- d'agissements *illicites* de l'avocat même, ou
- d'informations qui nécessitent leur divulgation afin d'éviter que des victimes se retrouvent dans des situations vulnérables ou encore plus précaires,

il ne peut y avoir de raison impérieuse d'intérêt général en matière de dispositifs transfrontières *légaux* qui puisse justifier la suppression entière ou partielle du secret professionnel propre aux avocats.

192. Partant, les **articles 3 et 5** du décret litigieux et **l'article 1er 1 b)** de la Directive litigieuse doivent recevoir une application conforme au droit primaire de l'Union européenne. Le transfert aux clients de l'obligation de déclarer le fait et le contenu des conseils donnés ou des entretiens entre avocats et clients est au même titre incompatible avec le droit primaire de l'Union européenne et à la protection offerte par les **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec **l'article 6.3 CEDH.**

La seule conséquence proportionnée à réserver à l'absence d'une raison impérieuse d'intérêt général est d'exonérer les avocats belges de l'application de la Directive litigieuse dans les matières concernées. Leurs clients ne peuvent non plus être forcés de divulguer d'une quelconque façon l'identité de leurs avocats belges consultés ni le contenu des entretiens et documents échangés avec eux.

193. Les **articles 7 et 8.1 de la Charte**, combinés avec **l'article 8 CEDH**, l'**article 16(1) TFUE** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** concernent la protection de la sphère privée.

Dans l'arrêt commenté du 26 juin 2017, la CEDH[72] n'avait pas été invitée à se prononcer sur l'application de l'article 8 CEDH. Cet arrêt a conditionné la protection offerte sur la seule base de l'article 6.3 CEDH et a émis une condition par rapport aux conseils donnés

[72] CEDH, 26 juin 2007, Grande Chambre, en cause *OBFG c. Belgique*

en dehors d'un litige. Ces conseils reçoivent la protection de l'article 6.3 CEDH s'ils ont pour finalité de vouloir éviter des contentieux.

L'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle (C. const., n° 114/220, 24 septembre 2020) est entièrement transposable car dans les deux matières une peine est organisée. Il n'y a pas de justification proportionnée pour écarter la volonté d'éviter des futurs litiges en matière de conseils fiscaux.

Peut-on considérer que des conseils fiscaux peuvent se motiver en général par un souci d'éviter des violations de la loi fiscale en cherchant la voie la moins imposée en toute légalité[73] ? Par contre, des conseils animés par une intention d'organiser une fraude ne sont pas licites et ne peuvent pas bénéficier de cette protection. Un effet qui puisse violer la loi fiscale ne suffit pas. Des avocats fiscaux ne sont pas infaillible tout comme les magistrats fiscaux ou les administrations fiscales dans leurs pronostics sur l'application ultime qu'une norme fiscale recevra devant les plus hautes juridictions. Pour lever la protection du secret professionnel, il faut des indices précis et cohérents par rapport à la présence d'une intention frauduleuse ou autrement illicite.

Reste-t-il alors encore matière à examiner sous l'angle de la protection subsidiaire la protection qui est offerte par l'article 8 CEDH par rapport à des conseils fiscaux sans intentions illicites donnés par des avocats ?

Dans tous les cas de figure, tant la Directive litigieuse que le décret litigieux ont des effets qui posent d'autres problèmes par rapport à la protection offerte à la sphère privée des administrés par les articles 7 et 8.1 de la Charte, combinés avec l'article 8 CEDH.

L'arrêt n°167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle a confirmé l'application des articles 7 et 47 de la Charte concernant le secret professionnel qui est propre à des avocats selon la tradition juridique belge. Les entraves à la confidentialité des pourparlers entre des avocats et leurs clients doivent répondre aux trois exigences.

194. Ni les travaux préparatoires de la Commission européenne, ni la Directive litigieuse ne contiennent de motivation sur le point précis de la protection offerte par l'article 8 CEDH aux écrits et entretiens entres avocats et leurs clients.

En ce qui concerne les exigences accrues de protection du secret professionnel propre à des avocats pour l'application des **articles 7 et 8.1 de la Charte et l'article 8 de la CEDH**, la CJUE considère que l'article 8 de la CEDH organise un droit général de confidentialité des correspondances échangées entre des personnes. Cette protection est renforcée pour des entretiens et documents échangés entre avocats et leurs clients (cf. CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10)) ; il s'agit d'un principe général qui contribue au respect des droits fondamentaux (C. const., n° 2008/10, 23 janvier 2008 et C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020).

---

[73] Selon l'auteur Stöber l'article 16 de la Charte qui protège le droit fondamental de la liberté de commerce, vise également le droit pour une entreprise de protéger ses intérêts financiers en cherchant la voie la moins imposée (cfr. CJUE, 21 février 2006, en cause C-255/02, *Halifax*, EU:C:2006:121 et CJUE, 27 mars 2014, affaire C-314/12, *UPC Telekabel Wien*, EU:C:2014:192), article publié en linge : https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-300-Z-BB-B-2018-S-1559-N-2

La suppression entière ou partielle du secret professionnel propre à l'avocat doit, pour être compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge et international, être justifiée par un motif impérieux, être prévue par une loi présentant des qualités essentielles de clarté et de prévisibilité et être strictement proportionnée (article 8.2 CEDH).

195. Comme il a été soulevé ci-avant (cf. partie IV.F), les obligations suivantes ont des effets qui sont inconciliables avec les normes violées et qui motivent la question préjudicielle n° IV qui concerne le secret professionnel :

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

- une **(e)**xclusion spécifique de dérogation pour un secret professionnel aux obligations de déclaration qui concernent des dispositifs commercialisables soumis à un devoir de rapportage périodique,

- des obligations de **(n)**otification pour des intermédiaires qui sont soumis à un secret professionnel, envers des contribuables concernés et d'autres intermédiaires,

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

Ces obligations violent toutes les articles 7 et 47 de la Charte en ce qu'elles imposent des obligations à des avocats qui agissent dans cette fonction concernant les informations qu'ils ont ainsi appris ou données. Les articles 7 et 47 de la Charte protègent la confidentialité des pourparlers avec les clients. Il ne peut y avoir de justification proportionnée pour ces obligations, même pas pour l'exclusion générale de l'obligation de déclaration car elle implique l'application préalable de l'obligation de déclaration sur un avocat agissant dans cette fonction.

196. A défaut de l'annulation des normes litigieuses, la seule application proportionnée des normes litigieuses est d'exclure les avocats et leurs clients (en ce qui concerne leurs rapports avec leurs avocats) de leur application. Il faudra alors adapter par ricochet les obligations des autres intermédiaires pour observer les articles 7 et 47 de la Charte. Aucune obligation peut mener à la divulgation directe ou indirecte de l'identité de l'avocat et de l'objet des pourparlers avec son client. Il faudra recourir à des schémas abstraits pour les besoins de la déclaration, qui se limite à décrire les principales caractéristiques du dispositif transfrontière.

Le droit secondaire de l'Union européenne invoqué par le décret litigieux viole plusieurs normes du droit primaire de l'Union européenne et ses objectifs :

- il instaure une entrave à l'objectif du bon fonctionnement d'un État de droit, et les droits fondamentaux afférents.
- il instaure une entrave aux objectifs en matières des règles de compétence, des libertés fondamentales, la sphère privée et les droits de la défense,

en ne remplissant pas les conditions suivantes (sauf en ce qui concerne les objectifs des

règles de compétence et des libertés fondamentales qui posent d'autres conditions) :

- *L'exigence d'une norme claire et prévisible :*

197. L'arrêt du 14 février 2013 de la Cour constitutionnelle[74] a décidé que la base de l'ingérence doit être *« libellée en des termes clairs et suffisamment précis qui permettent d'appréhender de manière prévisible les hypothèses dans lesquelles le législateur autorise pareille ingérence dans le droit au respect de la vie privée ».*

En outre, la CEDH a développé une jurisprudence particulière concernant la précision de la loi dans les domaines où la loi attribue un pouvoir d'appréciation à une autorité administrative. Dans ce domaine particulier, la « prévisibilité » des effets de la loi est entendue étroitement « en ce sens qu'elle doit elle-même définir avec une netteté suffisante les circonstances, l'étendue et les modalités de l'exercice du pouvoir de l'ingérence » (L.-E. PETITI, E. DECAUX, P.-H. IMBERT, La Convention européenne des droits de l'homme. Commentaire article par article, Economica, 1999, p.335.).

Se prévaloir des interprétations dans des travaux préparatoires afin de modérer ce que la norme avec force de loi stipule est inconciliable avec l'exigence de la prévisibilité d'une norme légale elle-même. La norme ayant force de loi, pouvant de ce fait déroger aux droits fondamentaux, doit être suffisamment claire et complète pour pouvoir justifier une entrave à un droit fondamental.

198. Des normes qui sont ambiguës ne peuvent imposer de manière générale des obligations aux administrés (p.ex. en matière fiscale CJUE, arrêt du 7 mars 2017, affaire C-390/15, *RPO*, EU:C:2017:174, § 59) :

> *« Le principe de sécurité juridique, sous-jacent audit objectif, exige qu'une réglementation de l'Union permette aux intéressés de connaître sans ambiguïté l'étendue de leurs droits et de leurs obligations afin que ceux-ci soient en mesure de prendre leurs dispositions en connaissance de cause (voir, en ce sens, arrêt du 15 juillet 2010, Commission/Royaume-Uni, C-582/08, EU:C:2010:429, point 49 et jurisprudence citée). »*

Une norme qui a pour ambition d'imposer des obligations aux avocats doit dès lors être soumise à des exigences accrues de clarté. Aux termes de son arrêt du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel français (arrêt n° 2013-685) a sanctionné une loi française qui imposait aux avocats français des obligations de déclaration de schémas d'optimalisation fiscale. Ces normes, qui instauraient des peines, manquaient de clarté et de précision pour pouvoir justifier ces peines. En tant que normes vagues, elles violaient le principe de la sécurité juridique et l'exigence de normes claires en matière pénale. Ces normes sont ainsi trop disproportionnées pour être imposées à des professions comme celles des avocats ou des conseils fiscaux.

Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour constitutionnelle a qualifié les obligations instaurées par le décret flamand de transposition assorties de sanctions pénales (attendu B.7.6, p. 29). Le décret litigieux prévoit des sanctions semblables qui doivent dès lors aussi répondre aux exigences des sanctions pénales pour leur application sur des avocats.

---

[74] C. const., n° 6/2013, 4 février 2013, p.30

199. Il a été soulevé que la Directive litigieuse pose problème par rapport à l'exigence de termes et définitions claires et proportionnées :

- En l'absence de critères pertinents dépourvus d'ambiguïté pour activer les obligations de déclaration à travers des présomptions qui interviennent dans la sphère privée des administrés (cf. arguments développés sous la section VI.C.3).

- En utilisant des normes qui doivent donner lieu à des sanctions dissuasives dans le cas de leur violation, mais qui sont vagues ou ambiguës (cf. arguments développés sous les sections D et E par rapport à la notion d'intermédiaire et à la naissance de l'obligation de déclaration).

- Par rapport à ce qu'il faut comprendre par un dispositif commercialisable (mentionné au début de la section VI.D et E parmi d'autres normes ambiguës).

La Directive litigieuse ne peut donc recevoir application pour supprimer entièrement ou en partie le secret professionnel propre aux avocats par rapports à leurs écrits échangés avec leurs clients et leur pourparlers. Ni le fait de la consultation, ni son contenu ne peuvent être déclarés en l'absence de normes claires à cette fin.

- *L'exigence d'une raison impérieuse d'intérêt général comme but et de la stricte nécessité de la suppression pour ce but :*

200. L'article 8 de la Convention énumère les buts légitimes pouvant justifier une ingérence, à savoir la sécurité nationale, la sûreté publique, le bien-être économique du pays, la défense de l'ordre et la prévention des infractions pénales, la protection de la santé ou de la morale, et enfin la protection des droits et libertés d'autrui.

Le bien-être économique du pays peut-il justifier la suppression entière ou partielle du secret professionnel propre à l'avocat ? Le constat que le bon fonctionnement du marché intérieur européen et belge nécessite le bon fonctionnement d'un État de droit, semble également écarter ce motif.

Il a été soulevé qu'en matière d'impôts des sociétés, la Directive Anti-Abus permet à suffisance de protéger les intérêts financiers du pays contre des dispositifs transfrontières qui seraient artificiels (cf. arguments sous les points C.1). Il est aussi renvoyé à la discussion par rapport à la nécessité d'élargir le champ d'application de la Directive litigieuse à d'autres matières que celle de l'impôt sur les sociétés (cf. arguments sous les points C.2).

Tenant compte de ces arguments, la Directive litigieuse n'est pas une mesure indispensable pour s'opposer à des planifications fiscales agressives et ne peut donc pas invoquer le bien-être économique du pays comme une raison légitime d'intérêt général qui nécessite de supprimer entièrement ou partiellement le secret professionnel propre aux avocats. Lorsqu'un avocat n'est pas un intermédiaire, les autres intermédiaires ou le contribuable concerné lui-même devront veiller au respect de l'obligation de déclarer des dispositifs transfrontières, sans pouvoir être tenu de déclarer l'identité de l'avocat ni du contenu des pourparlers ou les documents échangés entre le conseil et son client.

201. Pour utiliser une image : le port d'une toge qui rends la personne de l'avocat transparent devant les juridictions, doit rendre l'avocat également transparent dans la sphère administrative. Il est un est indivisible avec les intérêts de son client qu'il est appelé à soutenir.

Cette règle est d'autant plus importante dans un conflit qui oppose le droit de propriété du citoyen aux exigences budgétaires des autorités. Les deux intérêts sont légitimes et les droits fondamentaux, dont celle de l'égalité des armes, exigent tout abstention d'interférence de la part des autorités dans la relation du conseil avec son client. Ce aussi, et surtout en matière fiscale.

Quant au décret litigieux, on peut se poser la question de savoir si, dans toutes les matières visées par le décret litigieux, les législations nationales et internationales ne donnent déjà pas à la Belgique l'accès aux informations pertinentes concernant les contribuables (CRS, déclaration des constructions juridiques, déclaration des paiements excédant, pour la période imposable, 100.000,00 EUR vers des personnes établies dans des « paradis fiscaux », accès au registre UBO, obligation de documentation en matière de prix de transfert pour les grandes entreprises, déclaration fiscale des assujettis à l'un des quatre impôts, transmission des rulings fiscaux etc..).

Aussi sur ce point il n'y a pas de motivation par le décret litigieux par rapport à la stricte nécessité de transposer la Directive litigieuse dans toutes les matières visées par la transposition de la Directive DAC.

- *L'exigence de proportionnalité :*

202. Pour qu'une ingérence soit licite, il faut que l'ingérence réponde à un besoin social impérieux mais aussi qu'elle reste proportionnée à l'objectif poursuivi. Il s'agit d'apprécier si un juste équilibre a été ménagé entre le but poursuivi et le droit en cause, tenant compte de son importance et de l'intensité de l'atteinte portée (L.-E. PETITI, E. DECAUX, P.-H. IMBERT, op. cit., p. 338).

Aux termes de son arrêt du 18 décembre 2018, le Tribunal a précisé que, lorsque la Commission européenne enquête sur des infractions commisses contre le droit de l'Union, elle ne peut pas utiliser le contenu des écrits échangés entre les avocats et leurs clients. Seule une production volontaire de la part du client d'un tel écrit peut être prise en compte si l'on veut répondre à l'exigence de la proportionnalité[75].

Aux termes de son arrêt du 6 décembre 2012[76], la CEDH a examiné la proportionnalité des obligations de dénonciation en matière d'anti-blanchiment imposées à des avocats par rapport à l'article 8 CEDH. Et motive que « .. sont aux yeux de la Cour *décisifs* dans l'appréciation de la proportionnalité. » l'observation d'une double condition organisée selon le droit français :

- « *..de mettre son importance en balance avec celle que revêt pour les États membres la lutte contre le blanchiment de capitaux issus d'activités illicites, susceptible de servir*

[75] Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, Unichem Laboratoris Ltd. c. Commission européenne, EU:T:2018:915, p. 13 – 14,
[76] CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, §§ 123 – 130

à financer des activités criminelles... ».(§ 123) dont des avocats ont pris connaissance en des qualités spécifiques ou en posant des actes spécifiques (§ 127),
- une obligation de dénonciation au Bâtonnier qui contrôlera la nécessité de la transmission des informations aux autorités (§ 129) « *..qu'à ce stade, partage avec un professionnel non seulement soumis aux mêmes règles déontologiques mais aussi élu par ses pairs pour en assurer le respect, le secret professionnel n'est pas altéré..* »

Il y a selon cette jurisprudence à nouveau le prérequis d'une présence préalable d'activités illicites pour justifier une entrave au secret professionnel propre aux avocats sous l'angle de l'article 8 CEDH. La Directive litigieuse ne réunit en outre manifestement pas les deux conditions de proportionnalité retenues par cet arrêt.

203. L'ingérence organisée par la loi anti-blanchiment ne vaut pas par rapport à l'évasion fiscale :

- la première norme concerne la lutte contre des faits interdites liés à des formes de criminalité qui sont considérées comme très grave ou à du financement du terrorisme alors que l'autre norme concerne la dissuasion ou la limitation de pratiques licites ;

- le premier régime prévoit des conditions strictes et spécifiques pour la suppression du secret professionnel par le filtre du Bâtonnier comme garant de la protection du secret professionnel et du contrôle ordinal, l'autre régime transfère l'obligation de déclaration à un tiers – en violation du secret professionnel – et ne prévoit aucun mécanisme de filtrage ou de contrôle.

Les arrêts du 24 septembre 2020 et du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle (C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020 et C. const., n° 127/2020, 17 décembre 2020) sont clairs par rapport à ces exigences : en présence de normes qui sont sanctionnées, la protection du secret professionnel qui est propre aux avocats exige que ces normes soient claires, ne dépassent pas ce qui est nécessaire et peuvent se justifier par un motif impératif d'intérêt général.

Le décret litigieux ne satisfait à aucune de ces trois exigences et doit dès lors être annulé par rapport à des avocats et leurs clients. Pour autant que la position des demandeurs est confirmée qu'il n'y a pas d'obligation des transposer la Directive litigieuse dans des matières régionales, cette absence d'obligation ne concerne pas l'application de la Charte et n'affecte pas la compétence de la CJUE concernant une transposition volontaire. Toutefois, le décret litigieux ne saura plus justifier ces effets contestés par une prétendue obligation de transposition d'une directive.

204. Les normes litigieuses violent dès lors les **articles 7, 8.1, 20, 47, 48 à 53 de la Charte**, combinés avec l'**article 16(1) TFUE, les articles 6.3 et 8 de la CEDH** en n'excluant pas de leurs champs d'application les avocats et leurs clients et est ainsi également incompatible avec l'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit (**articles 2, 4(3) et 19 TFUE**).

Ces conflits entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et le droit primaire de l'Union européenne relève des prérogatives de la CJUE.

Pour ces motifs, la quatrième question préjudicielle suggérée au dispositif est indiquée pour trancher ce litige. A supposer affirmative la réponse à cette question, la

conséquence logique pour la solution du litige est à déterminer.

Il est en premier lieu suggéré d'inviter la CJUE à préciser si et dans quelle mesure la Directive litigieuse peut encore recevoir application. En principe, aucune application en matière du secret professionnel propre aux avocats ne semble être conciliable avec le droit primaire de l'Union européenne en vertu des arguments exposés.

205. Si une application entière ou partielle est néanmoins maintenue, il est suggéré de poser des questions subsidiaires qui cherchent à respecter les conditions nécessaires pour le bon fonctionnement d'un État de droit :

- Le secret professionnel propre aux avocats ne souffre pas d'exclusion et s'oppose à un traitement égal de l'avocat et de son client identique au régime d'exonération instauré pour le secret professionnel d'autres professions.

C'est la conséquence logique d'absence de normes claires et d'absence d'actes illicites qui sont recherchées à travers les obligations de déclaration ou le régime de dérogation. Cette exigence est également motivée par le rôle qu'ont l'avocat et ses conseils juridiques pour le bon fonctionnement de l'État de droit et ainsi de façon indirecte pour le marché unique.

- Le secret professionnel propre aux avocats s'oppose à toute divulgation d'information par un avocat à une autre personne que son client. Afin de permettre au client de l'avocat d'accomplir ses propres obligations de déclaration, le client doit être autorisé à déposer un schéma abstrait sans obligation quelconque d'identifier par ce schéma l'avocat ou la nature des informations échangées avec lui.

Seul le client de l'avocat peut recevoir de sa part des documents ou des notifications, ce indépendamment de la qualité d'intermédiaire ou de contribuable concerné de ce client.

Le client qui a encouru une obligation propre de déclaration ne peut en aucun cas être contraint à divulguer le fait ni le contenu d'une consultation d'un avocat. Pour les besoins de sa propre déclaration, il doit donc être autorisé à produire un schéma abstrait afin de ne pas porter entrave au but du secret professionnel propre aux avocats.

- Pour autant que de quelconques obligations puissent toujours être imposées aux avocats envers leurs clients, le contrôle du respect de ces obligations doit obligatoirement se faire par l'intervention du Bâtonnier de l'avocat, qui veillera au respect du secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique de l'État membre concerné.

Il s'agit d'une exigence minimale pour les nécessités du bon fonctionnement d'un État de droit. Ces suggestions à la CJUE cherchent, sans aucune reconnaissance préjudiciable par rapport aux autres arguments, d'aboutir à un régime proportionnel à la lumière de la jurisprudence de la CEDH en se référant au régime organisé par l'article 334 CIR.

F.3 La proportionnalité à la lumière de la CEDH et de la Constitution belge.

206. L'examen des infractions sur les droits fondamentaux visées aux **articles 6.3 et 8 CEDH** a montré que le décret litigieux crée une entrave aux droits protégés par ces articles.

En ce que les **articles 22 et 29 de la Constitution** protègent la vie privée et les écrits des administrés visés par l'article 8 CEDH, il y a lieu de retenir une violation par le décret litigieux de ces articles de la Constitution. Dans ces conditions, à défaut de justification, il y a violation des **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinées avec les **articles 22 et 29 de la Constitution**, l'**article 16(1) du TFUE** et des articles **6.3 et 8 CEDH,** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** dans la mesure où :

- Les articles critiqués n'ont pas exclu les avocats et leurs clients de l'application du décret litigieux.
- Les articles critiqués ont soumis les avocats et leurs clients au même régime de dérogation que d'autres professions soumises à un secret professionnel, sans prendre en considération les exigences du secret professionnel propre aux avocats.
- Les articles critiqués n'excluent pas les autres intermédiaires ou le contribuable concerné de l'obligation de déclarer l'identité de l'avocat et le contenu des pourparlers entre un avocat en son client.

Il y a dès lors lieu d'annuler les articles **2, 3, 5 et 8** du décret litigieux pour les avocats et leurs clients, subsidiairement, de les interpréter en organisant un régime qui est proportionnelle, si possible, aux exigences du secret professionnel propre aux avocats selon les **articles 2, 4(3) et 19 TUE** et **16(1) TFUE**, des **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte**, combinées avec **les articles 6.3, 7, 8 et 10 de la CEDH** et les **articles 10, 11, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** et l'**article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**.

F.4 L'obligation de déclaration viole la liberté d'expression.

207. Le dispositif porte une atteinte non justifiée et en tout cas disproportionnée à la liberté d'expression. Le conseiller qui conseille exerce sa liberté d'expression. Cette liberté est garantie tant par la Constitution que par la Convention :

Article 19 de la Constitution :

La liberté des cultes, celle de leur exercice public, ainsi que la liberté de manifester ses opinions en toute matière, sont garanties, sauf la répression des délits commis à l'occasion de l'usage de ces libertés.

Et

Article 10 Liberté d'expression :

1. Toute personne a droit à la liberté d'expression. Ce droit comprend la liberté d'opinion et la liberté de recevoir ou de communiquer des informations ou des idées sans qu'il puisse y avoir ingérence d'autorités publiques et sans considération de

frontière. Le présent article n'empêche pas les États de soumettre les entreprises de radiodiffusion, de cinéma ou de télévision à un régime d'autorisations.

2. L'exercice de ces libertés comportant des devoirs et des responsabilités peut être soumis à certaines formalités, conditions, restrictions ou sanctions prévues par la loi, qui constituent des mesures nécessaires, dans une société démocratique, à la sécurité nationale, à l'intégrité territoriale ou à la sûreté publique, à la défense de l'ordre et à la prévention du crime, à la protection de la santé ou de la morale, à la protection de la réputation ou des droits d'autrui, pour empêcher la divulgation d'informations confidentielles ou pour garantir l'autorité et l'impartialité du pouvoir judiciaire.

208. L'obligation de déclaration est indépendante de tout délit. L'obligation de communiquer aux autorités le contenu de l'usage que soit le conseiller, soit quelqu'un d'autre, fait de sa liberté d'expression est manifestement contraire tant à la Constitution qu'à la Convention.

L'obligation de déclaration ne permet plus à l'avocat de rendre en toute indépendance son conseil juridique à son client. Rien ne vient justifier cette violation, même pas la prétention qu'elle serait proportionnée.

209. En résumé, les effets critiqués des **articles 3, 5 et 8** du décret litigieux sont sans une justification proportionnée à la lumière :

- des **articles 10, 11, 12, 14, 19, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution** : une violation de l'exigence de normes claires et précises, interférence dans la sphère privée, restriction de liberté d'expression et l'adoption d'une norme fiscale illicite, combinés avec les **articles 6, 7, 8 et 10 de la CEDH**, l'**article 16(1) TFUE** et **l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**

- et des droits et obligations imposés aux États membres par le droit primaire de l'Union européenne en transposant l'**article 1er 1,2) de la Directive** et plus particulièrement par rapport aux **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte et l'article 2, article 4 alinéa 3 et 19 TUE** et **l'article 16(1) TFUE**.

Ces effets profonds constatés dans le rapport juridique entre les avocats et leurs clients obligent la CJUE et les juridictions nationales de garantir le bon fonctionnement de l'État de droit **(articles 2, 4(3) et 19 TUE)**. Une protection effective exige qu'en présence de normes qui sont *prima facie* de nature à pouvoir porter entrave au bon fonctionnement de l'État de droit, aucune application provisoire ne peut être autorisée de la Directive litigieuse ni des normes nationales (ou régionales) litigieuses qui prétendent de la transposer. Ce dans l'attente d'une décision de la CJUE sur des questions préjudicielles.

G Répliques au mémoire pour la Communauté française.

210. L'essentiel des arguments invoqués par la Communauté française concernent une discussion quant aux effets reprochés aux normes litigieuses. Les demandeurs y ont répliqué dans la section IV.

Même si la Communauté française argumente qu'il y a une justification à la lumière des libellés de la Directive litigieuse concernant les troisième à cinquième moyens, l'article 267 TFUE oblige d'en saisir la CJUE afin de savoir s'il s'agit d'une justification proportionnée selon l'interprétation à donner au droit primaire de l'Union européenne.

Il reste quelques arguments concernant les deux premiers moyens, dont la réponse ne relève pas de normes européennes violées. Le sixième moyen vise la justification proportionnée des normes litigieuses. Les demandeurs y répondent par la présente section.

- *Concernant les deux premiers moyens :*

211. La Communauté français reproche aux demandeurs de passer sous silence la particularité des communautés qu'elles n'ont pas d'assise territoriale précise et complète pour justifier le critère du rattachement personnel territorial employé par le décret litigieux.

Les demandeurs ont motivé amplement sur cette question (cf. point 22, p. 50) en se référant à la conscription des territoires des communautés dans l'article 127 § 2 de la Constitution. Il s'agit d'une question d'application du droit fiscal matériel ; si une personne ou une situation sur ce territoire est soumise à la fiscalité de la Communauté française, il y a un point de rattachement personnel territorial licite.

Si à travers un dispositif transfrontière cette fiscalité est par la suite déjouée, il n'y a aucune justification proportionnée à ce que des personnes qui résident en Belgique et qui sont impliquées de loin ou de près dans cette construction transfrontière se fassent traiter différemment selon leur point de rattachement personnel territorial au sein de la Belgique pour l'application du décret litigieux, qui est une norme de droit fiscal formel.

212. La Communauté française estime par rapport au deuxième moyen que le but de la Directive litigieuse est de viser toutes les taxes qui tombent sous le champ d'application de la Directive de base qu'elle modifie. Elle justifie ainsi l'adoption du décret litigieux par rapport aux exigences posées par la Constitution belge.

Les demandeurs maintiennent leur moyen qu'en absence d'effet négatif et significatif sur les recettes de la Communauté française, le décret litigieux qui est une norme de droit fiscal formelle, est sans justification proportionnée entre le but de telles obligations et les effets potentiels sur les contribuables selon les normes de la Constitution belge.

- *Concernant le sixième moyen :*

213. La Communauté française estime qu'il n'y a pas lieu de poser des questions préjudicielles dans l'attente de la réponse à recevoir à la question préjudicielle posée par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 à la CJUE.

Les demandeurs contestent cette analyse. Le débat présent ne concerne pas une demande en suspension mais une demande en annulation, qui autorise un débat sur l'entièreté des arguments invoqués. L'article 267 TFEU oblige à saisir la CJUE des moyens soulevés contre la légalité, la validité ou l'interprétation d'une directive.

Il reste opportun de saisir la CJUE des autres volets de la quatrième question préjudicielle proposée par les demandeurs, comme déjà exposé par les demandeurs lorsqu'ils ont

commenté les effets de l'arrêt du 17 décembre 2020 (cf. section I.F).

214. Il résulte de la motivation des arrêts de suspension concernant les trois transpositions régionales que la Cour a pris note du double intérêt invoqué par les demandeurs. Tant les avocats que leurs clients ont un intérêt concernant le secret professionnel propre aux avocats et la violation de la confidentialité des pourparlers entre des avocats et leurs clients

Ce volet n'a pas été abordé par l'arrêt du 17 décembre 2020 lorsque la question a été formulée concernant l'obligation de notification pour un avocat à une autre personne que son client. Seul l'intérêt des avocats a été pris en compte comme recevable en ce qui concerne l'examen de la demande de suspension.

215. Deux des arrêts du 17 juin 2020 concernant l'OBFG (arrêts n° 94/2021 et 95/2021, attendus B.6.4), motivent que, selon l'article 495 du Code judiciaire l'OBFG n'a pas la qualité ni l'intérêt direct requise pour demander au nom des justiciables des demandes en suspension si l'objet du litige n'a aucune incidence sur le droit d'accès au juge, sur l'administration de la justice ou sur l'assistance que les avocats peuvent offrir leurs clients, que ce soit lors d'un recours administratif, lors d'une conciliation amiable ou lors d'un litige soumis aux juridictions judiciaires ou administratives.

Les sanctions et autres effets des normes litigieuses sur les intermédiaires et les contribuables concernés sont de nature indivuelle et ne remplissent pas ces conditions. Cette lecture donnée par la Cour à l'article 495 du Code judiciaire, combiné avec les articles 2 et 87 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, semble concerner tant les demandes de suspension que les demandes d'annulation. Partant, la partie de la demande de suspension concernant les effets sur des avocats a été dite recevable. Mais dite sans objet, suite aux deux arrêts du 11 mars 2021 (arrêts n° 45 et 46/2021) qui ont déjà mené à une suspension partielle sur la seule base des intérêts des avocats.

216. Les demandeurs ne sont pas concernés par cet article 495 C.jud.. Ces deux arrêts n° 94/2021 et 95/2021 du 17 juin 2021 ne peuvent pas leur être opposés par la Communauté française. Les demandeurs ont un double intérêt bien distinct, en tant qu'avocats et en tant que citoyens, à critiquer les obligations propres à chaque qualité sous l'angle des articles 7 et 47 de la Charte. Le but poursuivit par ces articles, à savoir la protection des pourparlers s'oppose au régime instauré par la Directive litigieuse. Même s'il était dit par la CJUE que la Directive s'applique aux avocats (premièer point de discussion à trancher), il n'y aurait pas de justification proportionnée à ne pas protéger cette même confidentialité du côté de l'avocat et de son client (dernier point de discussion à trancher).

La protection de la confidentialité des pourparlers entre des avocats et leurs clients est comparable à une pièce de monnaie à deux faces ; celle de l'avocat et celle de son client. Des obligations imposées à une face affectent en même temps l'autre face. Il s'agit d'une *res una*. Dès qu'elle est percée par une obligation de déclaration, n'existe plus la confiance indispensable pour se confier sans retenue. Le client ou justiciable, voir l'avocat, cherchera à dire autrement ou à ne plus du tout dire certaines choses. Cette conséquence logique motive également le grief des demandeurs tiré de la violation de leur liberté d'expression.

Les demandeurs estiment qu'existent dès lors de justes causes pour poser, après débats

sur la demande d'annulation, la quatrième question préjudicielle concernant le secret professionnel de l'avocat à part entière à la CJUE.

Aux termes de leur mémoire du 30 avril 2021 devant la CJUE, les demandeurs invoquent entre autres que la réponse à la question posée par la Cour concernant la transposition flamande implique logiquement de la part de la CJUE l'examen préalable d'une autre question. Cette autre question recherche si des avocats, leurs clients et des intermédiaires peuvent être soumis par la directive litigieuse à une obligation de déclaration concernant de pourparlers entre des avocats et leurs clients. Et comment protéger l'objectif poursuivi par l'Union européenne du bon fonctionnement de l'État de droit en absence de pratiques illicites visées par ces obligations de déclaration ?

217. La quatrième question préjudicielle proposée par les demandeurs concernant le point 'F' invoque la violation des articles 2, 4 et 19 du Traité de l'Union européenne, combinés avec les articles 7, 8.1, 20, 47, 48 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus ensemble avec l'article 6 du Traité de l'Union européenne.

A travers les articles 2, 4 et 19 TUE les demandeurs visent l'obligation de protection effective de l'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit. L'égalité des armes du citoyen assure la protection de son droit de propriété contre une violence étatique arbitraire qui s'exerce en matière fiscale à travers le privilège du préalable. Cette égalité des armes est profondément perturbée par les obligations imposées aux avocats et à leurs clients par les normes litigieuses par rapport à des pratiques licites.

La confidentialité des pourparlers entre des avocats et leurs clients a été reconnue dans la jurisprudence de la Cour par les arrêts en suspension comme bénéficiant de la protection des articles 7 et 47 de la Charte.

A défaut des mêmes exigences procédurales lors d'un examen sur le fond que pour une demande en suspension, il semble dès lors dans l'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit de vider dans les meilleurs délais les questions liées à la constitutionnalité des autres obligations que la loi litigieuse instaure et qui vont plus loin que les obligations imposées par la directive litigieuse.

Si lors de cet examen il résulte que la justification invoquée pour une de ces autres obligations s'inspire d'un objectif poursuivi par la directive litigieuse, même sans que cette obligation soit stipulée expressément par cette directive, il y a lieu de soumettre cette obligation dans les meilleurs délais au test des exigences posées par l'article 52 de la Charte devant la CJUE par rapport aux exigences des articles 7, 8.1, 20, 47, 48 et 51 de la Charte.

218. Ce sans attendre la réponse qui sera donnée à la question posée par l'arrêt du 17 décembre 2020.

Bien évidemment, si la Cour décide d'attendre cette réponse, il est évident que les parties devront être invitées à ajuster leurs moyens (pour les demandeurs) et leurs arguments (pour la Communauté française) après réception de la réponse. En cela, les demandeurs n'ont aucune objection contre la demande de la Communauté française de pouvoir disposer de cette faculté. Ce pour autant les demandeurs puissent y répliquer par un mémoire.

VII. LA SUSPENSION DANS L'ATTENTE DES REPONSES AUX QUESTIONS PREJUDICIELLES

219. Selon la jurisprudence constante de la CJUE, l'article 267 TFEU demande pour son efficacité que les juridictions nationales posent à tout moment de la procédure des questions préjudicielles. Il s'agit d'une obligation procédurale avec un effet direct, comme il a été rappelé par l'arrêt du 26 mars 2020 de la CJUE[77] :

> *"55 Dans ce contexte, il importe toutefois de rappeler que, ainsi qu'il ressort d'une jurisprudence constante de la Cour, la clef de voûte du système juridictionnel institué par les traités est constituée par la procédure du renvoi préjudiciel prévue à l'article 267 TFUE qui, en instaurant un dialogue de juge à juge entre la Cour et les juridictions des États membres, a pour but d'assurer l'unité d'interprétation du droit de l'Union, permettant ainsi d'assurer sa cohérence, son plein effet et son autonomie ainsi que, en dernière instance, le caractère propre du droit institué par les traités (avis 2/13, du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 176, ainsi que arrêt du 24 octobre 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, point 41).*
>
> *56 Selon une jurisprudence également constante de la Cour, l'article 267 TFUE confère aux juridictions nationales la faculté la plus étendue de saisir celle-ci si elles considèrent qu'une affaire pendante devant elles soulève des questions exigeant une interprétation ou une appréciation en validité des dispositions du droit de l'Union nécessaires au règlement du litige qui leur est soumis.* ***Les juridictions nationales sont d'ailleurs libres d'exercer cette faculté à tout moment de la procédure qu'elles jugent approprié*** *(arrêts du 5 octobre 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, point 26, ainsi que du 24 octobre 2018, XC e.a., C-234/17, EU:C:2018:853, point 42 et jurisprudence citée).*
>
> *57* ***Une règle de droit national ne saurait dès lors empêcher une juridiction nationale de faire usage de ladite faculté****, laquelle est, en effet, inhérente au système de coopération entre les juridictions nationales et la Cour, établi par l'article 267 TFUE, et aux fonctions de juge chargé de l'application du droit de l'Union confiées par cette disposition aux juridictions nationales [arrêt du 19 novembre 2019, A. K. e.a. (Indépendance de la chambre disciplinaire de la Cour suprême), C-585/18, C-624/18 et C-625/18, EU:C:2019:982, point 103 et jurisprudence citée]."*

Si les Cour constitutionnelle pose une question préjudicielle qui observe des entraves portées à une ou plusieurs des objectifs de l'Union européenne par la Directive litigieuse, l'article 19 § 1 (1) TUE exige alors de suspendre les effets de la norme européenne dans l'attente de la réponse quant à son légitimé. Ce afin de garantir une protection effective à ces objectifs de l'Union européenne. Les demandeurs invoquent qu'il s'agit d'une deuxième obligation directe pour les juridictions nationales, dans la mesure où cette juridiction nationale a le pouvoir d'annuler la norme nationale qui transpose la norme européenne litigieuse. La compétence d'annuler comprend le pouvoir de suspendre. Il est satisfait à cette deuxième obligation dans le cas présent.

---

[77] CJUE, 26 mars 2020, affaires C-558/18 et C-563/18, *Miasto Lowicz c. Prokurator Generalny*, EU:C:2020:234, §§ 54 à 56).

Dans la mesure ou la Loi spéciale n'organise pas une suspension en cas d'une question préjudicielle après un débat sur la demande en annulation, on ne peut se référer aux articles qui organisent la procédure de suspension préalable à un débat sur la demande en annulation. Cela reviendrait à donner une force plus importante à une loi nationale par rapport aux articles 2, 4(3) et 19 § 1 (1) TUE.

A. Les normes qui fondent la demande en suspension.

- *Le Traité de l'Union européenne :*

220. Les articles 2, 4 alinéa 3, 6 et 19 du Traité de l'Union européenne (ci-après « TUE ») disposent :

Article 2

> ***L'Union est fondée sur les valeurs*** *de respect de la dignité humaine, de liberté, de démocratie, d'égalité,* ***de l'État de droit, ainsi que de respect des droits de l'homme****, y compris des droits des personnes appartenant à des minorités. Ces valeurs sont communes aux États membres dans une société caractérisée par le pluralisme, la non-discrimination, la tolérance, la justice, la solidarité et l'égalité entre les femmes et les hommes.*

Article 4 (3)

> *3.* ***En vertu du principe de coopération loyale, l'Union et les États membres se respectent et s'assistent mutuellement dans l'accomplissement des missions découlant des traités.***
>
> ***Les États membres prennent toute mesure générale ou particulière propre à assurer l'exécution des obligations découlant des traités ou résultant des actes des institutions de l'Union.***
>
> ***Les États membres facilitent l'accomplissement par l'Union de sa mission et s'abstiennent de toute mesure susceptible de mettre en péril la réalisation des objectifs de l'Union.***

Article 6

> *1. L'Union reconnaît* ***les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 7 décembre 2000****, telle qu'adaptée le 12 décembre 2007 à Strasbourg,* ***laquelle a la même valeur juridique que les traités****.*
>
> *Les dispositions de la Charte n'étendent en aucune manière les compétences de l'Union telles que définies dans les traités.*
>
> *Les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte sont interprétés conformément aux dispositions générales du titre VII de la Charte régissant l'interprétation et l'application de celle-ci et en prenant dûment en considération*

les explications visées dans la Charte, qui indiquent les sources de ces dispositions.

2. L'Union adhère à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales. Cette adhésion ne modifie pas les compétences de l'Union telles qu'elles sont définies dans les traités.

3. Les droits fondamentaux, tels qu'ils sont garantis par la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'Homme et des libertés fondamentales et tels qu'ils résultent des traditions constitutionnelles communes aux États membres, font partie du droit de l'Union en tant que principes généraux.

Article 19 (1)

1. La Cour de justice de l'Union européenne comprend la Cour de justice, le Tribunal et des tribunaux spécialisés. ***Elle assure le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités.***

Les États membres établissent les voies de recours nécessaires pour assurer une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union.

L'article 2 TUE déclare que l'État de droit et à travers de cette notion les droits de la défense, sont des objectifs de l'Union européenne. Le Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne organise les libertés fondamentales qui ont pour but de réaliser le marché intérieur.

221. En 2019 l'auteur Spieker observe[78] que les valeurs de l'Union européenne s'expriment dans les traités sous formes des 'compétences' ou des 'objectifs'. Les valeurs énumérées par l'article 2 TUE sont selon cet auteur une partie nécessaire du droit de l'Union et forment une catégorie légale distincte, encore à déterminer. Des déficiences systémiques par rapport à ces valeurs obligent sous l'article 4 (3) TUE à une coopération loyale et sincère qui s'applique aux institutions européennes et à la CJUE elle-même et, à travers l'article 19 TUE, aux juridictions nationales.

Cet auteur estime que depuis l'arrêt du 27 février 2018 de la CJUE[79] cité ci-après, que les valeurs inscrites dans l'article 2 TUE sont des objectifs au sens de l'article 4(3) TUE qui légitiment un mécanisme de monitoring et d'application forcée imposé aux instances juridictionnelles nationales[80].

---

[78] 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.

[79] CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117

[80] Spieker LD (2019), *l.c.*, p. 1207, 1212 et 1213 : "*Second, the CJEU seems to develop the diffused and decentralized EU judicial network into a value monitoring and enforcement mechanism. Today, violations of operationalized Union values can reach the CJEU not only via infringement proceedings initiated by the Commission (constellation in Commission v. Poland) but also through preliminary reference procedures – either by "brave" national courts directly against*

Les entraves portées au secret professionnel des avocats, qui est reconnu comme un des principes indispensables pour le bon fonctionnement de l'État de droit et donc pour l'objectif de l'Union européenne de l'État de droit (rule of law) constituent dès lors des disfonctionnements systémiques auxquels les juridictions nationales doivent remédier effectivement en application des articles 2, 4(3) et 19 TUE.

Une règle de procédure nationale qui exclut un remède effectif à la sauvegarde d'un objectif de l'Union européenne viole dès lors la primauté du TUE sur les règles de procédure nationales (comme cela a été invoqué par les demandeurs aux termes de leurs requêtes en annulation et leurs demandes en suspension dans les affaires 7407F et 7443N).

222. En 2020, P. Van Elsuwege et F. Gremmelprez[81] rappellent que l'État de droit (the rule of law) est la pierre angulaire de l'ordre judiciaire européenne. Depuis le Traité de Lisbonne, les valeurs qui ont été inscrites dans l'article 2 TUE prennent une importance plus grande dans les arrêts de la CJUE et se voient conférer le rôle d'un gardien de l'État de droit dans l'ordre juridique européen. L'État de droit est, depuis le Traité de Lisbonne, un objectif de l'Union européenne à côté de la création d'une zone de liberté, sécurité et justice endéans ses frontières, du marché unique et de l'union économique et monétaire.

Une entrave portée par un État membre à l'État de droit porte entrave à la base même de l'ordre juridique européen tant qu'au niveau européen qu'au niveau national (réf. faite à D. Kochenov, 'Europe's Crisis of Values', 15, *University of Groningen Faculty of Law Research Paper Series* (2014), p. 4). L'État de droit nécessite l'application effective du droit de l'Union de sorte que des mesures provisoires de protection doivent être assurées. Ces auteurs se réfèrent à l'Ordonnance du 17 décembre 2018 de mise en état accélérée prononcée dans l'affaire C-619/18 invoquée par les demandeurs dans leur requête en annulation du décret litigieux[82].

---

national measures (constellation in ASJP) or by courts in other Member States assessing cooperation with backsliding Member States under mutual recognition regimes (constellation in L.M.).(..) A such, Article 2 could become the core of a European Constitutional threatening the federal equilibrium established in the Treaties. (..) Finally, as proposed by the Reverse Solange doctrine, the Court's "Organkompetenz" to review Article 2 TEU value compliance in the Member States could be subject to a presumption of conformity accompanied by a high threshold for this rebuttal. Such a threshold could be fixed on the level of systemic deficiencies (..) such a presumption could be derived from the principle of mutual trust (..) Mutual trust is based on or at least intrinsically linked to the principle of loyal and sincere cooperation in Article 4 (3) TEU. (..) The judgement ASJP especially represents a veritable stepping stone towards a strong 'union of values' – a judgement on par with van Gend en Loos, Costa/Enel, or Les Verts. Its groundbreaking potential cannot be overemphasized. With ASJP, the Court achieved to breathe life into the Union's common values – it paved the way fo their judicial application in the EU value crisis. In sum, the Court's stance in ASJP could be understood as making Article 2 TEU judicially applicable by operationalizing it through specific provisions of EU law without, losing its unrestricted scope. Due to this mutual amplification, any Member State act can be scrutinized under the operationalized Article 2 TUE – albeit under very restrictive conditions and only in very exceptional circumstances."

[81] 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.

[82] cf. les notes en bas de pages n° 8 et 14 – voir la section VII de la présente requête

Ces auteurs rappellent les arrêts *Rosneft* et *H. c le Conseil et la Commission* de la CJUE[83] pour donner à l'article 19, §1er, alinéa 1er TUE l'effet d'une compétence générale dans toutes les matières afin de garantir l'interprétation et l'application des traités, alors que l'article 19, §1er, alinéa 2, TUE a pour effet d'obliger les États membres à organiser une protection effective judiciaire dans les domaines où le droit de l'Union s'applique. Ils considèrent que la CJUE à en vertu des articles 19, §1er, alinéa 1er, TUE et l'article 267(1) TFUE, la compétence d'interpréter les traités et de juger de la validité des actes des institutions, organes, bureaux ou agences de l'Union européenne.

Ils observent que les principes invoqués concernant la préservation de l'État de droit en Pologne et en Hongrie ne sont que le début de réflexions plus larges sur la compréhension et la protection de l'État de droit dans l'ordre juridique européen et concluent que l'article 19 TUE opère une distinction entre l'application effective du droit de l'Union et l'application effective juridique dans les domaines concernés par le droit de l'Union[84].

223. Cette doctrine récente confirme l'interprétation qui sera donnée par les demandeurs aux arrêts récents de la CJUE dans la présente affaire. En tant que valeurs inscrites dans les traités, ces valeurs constituent des objectifs de l'Union européenne. Leur application est alors régie par l'article 19, § 1er, alinéa 1er, TUE et non pas par l'article 19, § 1er, alinéa 2 TUE.

L'article 19, § 1er, alinéa 1er TUE impose, lu avec l'article 4 (3) TUE, aux juridictions nationales des obligations de sauvegarde des objectifs inscrits dans l'article 2 TUE et les comportements inscrits dans l'article 4 (3) TUE afin d'atteindre et de protéger ces objectifs.

En présence d'une norme nationale (ou régionale) de nature à porter entrave à un de ces objectifs de l'Union européenne inscrits dans un traité, ce à travers sa transposition d'un acte des institutions européennes, l'application effective de ce traité impose alors à l'État membre concerné de suspendre cette norme nationale (ou régionale). Il s'agit d'un autre type de protection effective que celle organisée par l'article 19, § 1er, alinéa 2, TUE et dont la primauté sur les règles procédurales nationales doit assurer l'effectivité et ce, dans l'attente de l'arrêt de la CJUE qui tranchera les questions soulevées par cette juridiction nationale par rapport à la légalité et la proportionnalité de l'acte des institutions européennes à la lumière des traités – et plus précisément, à la lumière des objectifs de l'Union européenne inscrits dans ces traités.

Selon cette interprétation du TUE, appuyée sur les arrêts récents de la CJUE et la doctrine citée, la juridiction nationale compétente pour annuler et suspendre une norme nationale (ou régionale) est tenue par le TUE de prononcer une mesure intermédiaire si elle observe un effet capable de porter entrave à un des objectifs de l'Union européenne. On peut également observer que, même s'il s'agit d'une nouvelle application de l'article 19, § 1er, alinéa 1er, TUE dont la portée exacte est encore à déterminer par la jurisprudence future

---

[83] CJUE, 19 juillet 2016, affaire C-455/14, *H. c. le Conseil et la Commission*, EU:C:2016:212 et CJUE, 28 mars 2017, affaire C-72/15, *Rosneft*, EU:C:2016,381.

[84] Peter Van Elsuwege et Femke Gremmelprez, *l.c.*, p. 31 : " *The principles of effective application of EU law and effective judicial protection in the fields covered by EU law are increasingly used as the two main cornerstones of the rule of law in the EU legal order. It is noteworthy that the entire procedural toolbox has been used to defend these core principles. As well as infringement actions under Article 258 TFUE as the request for preliminary reference under Article 267 TFEU, the use of interim measures under Article 279 TFEU is a significant development.*"

de la CJUE, que dans les circonstances propres à la cause, les objectifs dont la sauvegarde effective est demandée en application de cet article s'identifient à des motifs qui peuvent motiver une mise en état accélérée selon la jurisprudence de la CJUE.

S'il est urgent et indispensable de vider à travers une mise en état accélérée au plus vite l'insécurité juridique née du conflit soulevé entre l'objectif de l'Union européenne de l'État de droit (ou d'autres objectifs) et un acte litigieux des institutions européennes, la protection de cet objectif motive également des mesures de sauvegarde effectives par la suspension de la norme nationale (ou régionale) qui exécute cet acte litigieux des institutions européennes.

C'est en somme la thèse des demandeurs soumise à la Cour.

224. Les objectifs de l'Union européenne font également partie du droit de l'Union pour l'application de l'article 19 TUE. Par son arrêt du 25 juin 2020, la CJUE[85] interprète l'article 19 TUE avec l'effet d'une double obligation pour les juridictions nationales :

> *« L'article 19 TUE, qui concrétise la valeur de l'État de droit affirmée à l'article 2 TUE, confie* ***aux juridictions nationales et à la Cour*** *(*) la charge de garantir la pleine application du droit de l'Union dans l'ensemble des États membres ainsi que la protection juridictionnelle effective que les justiciables tirent de ce droit, la Cour détenant une compétence exclusive pour fournir l'interprétation définitive dudit droit [avis 1/17, du 30 avril 2019, EU:C:2019:341, point 111, ainsi que arrêt du 19 novembre 2019, A. K. e.a. (Indépendance de la chambre disciplinaire de la Cour suprême), C-585/18, C-624/18 et C-625/18, EU:C:2019:982, point 167]. »*

(*) La CJUE enlève donc toute ambiguïté par cet arrêt : aussi les juridictions nationales doivent en vertu de l'article 19 TUE garantir *la pleine application du droit de l'Union*, ainsi que *la protection juridictionnelle effective que les justiciables tirent de ce droit*. C'est sur base de ce premier volet compris dans l'article 19 TUE *de la pleine application du droit de l'Union* que les demandeurs motivent, à travers les objectifs de l'Union européenne, l'effet direct du TUE par rapport à l'article 25 de la loi spéciale qui limite la durée de la suspension à trois mois.

Il est évident que garantir la pleine application du droit de l'Union oblige à tout le moins les juridictions nationales à organiser aussi une protection juridique effective des objectifs de l'Union européenne. Cette partie du droit de l'Union européenne est d'un intérêt général dans le droit communautaire. Ces objectifs concernent à la fois le bon fonctionnement de l'Union et les intérêts ou droits des justiciables tirés de ces objectifs. Aussi, le bon fonctionnement de l'État de droit est une condition préalable au bon fonctionnement du marché interne. On pourrait comparer ces objectifs de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit à une notion 'd'ordre public' en droit belge dont l'intérêt général justifie que chacun peut l'invoquer à chaque stade de la procédure ou que des magistrats le soulèvent d'office.

- *Le Traité de fonctionnement de l'Union européenne :*

225. Pour la protection des objectifs de l'Union européenne, les traités de l'Union européenne et de fonctionnement de l'Union européenne sont à égalité. Le Traité de

---

[85] CJUE, 25 juin 2020, affaire C-14/19, *CSUE c. Commission*, ECLI:EU:C:2020:492, § 59

fonctionnement de l'Union européenne (ci-après le TFUE), distingue les compétences de l'Union européenne et celle des États membres.

Des directives, comme la Directive litigieuse, doivent observer cette distinction. Les articles 2 et 6 TFUE attribuent ces compétences selon les règles suivantes :

> *« Article 2*
>
> *1. Lorsque les traités attribuent à l'Union une compétence exclusive dans un domaine déterminé, seule l'Union peut légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants, les États membres ne pouvant le faire par eux-mêmes que s'ils sont habilités par l'Union, ou pour mettre en œuvre les actes de l'Union.*
>
> ***2. Lorsque les traités attribuent à l'Union une compétence partagée avec les États membres dans un domaine déterminé, l'Union et les États membres peuvent légiférer et adopter des actes juridiquement contraignants dans ce domaine.** Les États membres exercent leur compétence dans la mesure où l'Union n'a pas exercé la sienne. Les États membres exercent à nouveau leur compétence dans la mesure où l'Union a décidé de cesser d'exercer la sienne.*
>
> *3. Les États membres coordonnent leurs politiques économiques et de l'emploi selon les modalités prévues par le présent traité, pour la définition desquelles l'Union dispose d'une compétence.*
>
> *4. L'Union dispose d'une compétence, conformément aux dispositions du traité sur l'Union européenne, pour définir et mettre en œuvre une politique étrangère et de sécurité commune, y compris la définition progressive d'une politique de défense commune.*
>
> ***5. Dans certains domaines et dans les conditions prévues par les traités, l'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres, sans pour autant remplacer leur compétence dans ces domaines.***
>
> ***Les actes juridiquement contraignants de l'Union adoptés sur la base des dispositions des traités relatives à ces domaines ne peuvent pas comporter d'harmonisation des dispositions législatives et réglementaires des États membres.***
>
> *6. L'étendue et les modalités d'exercice des compétences de l'Union sont déterminées par les dispositions des traités relatives à chaque domaine.*
> *(..)*
> *Article 6*
>
> *L'Union dispose d'une compétence pour mener des actions pour appuyer, coordonner ou compléter l'action des États membres. Les domaines de ces actions sont, dans leur finalité européenne :*
> *(..)*
> *g) la coopération administrative. »*

- *Dont leur violation par la norme litigieuse est invoquée par les demandeurs :*

226. La Directive litigieuse modifie la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1 – ci-après la 'directive DAC'), adoptée sur base de l'article 2(5) et 6 (g) TFUE.

Cette directive DAC commence par la référence à :

> *« vu le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, et notamment ses articles 113 et 115 »*

Afin de motiver la nécessité de l'adoption dans ces domaines des mesures de collaboration administrative, sans toutefois harmoniser des dispositifs législatifs ou réglementaires des États membres. Ainsi, aucune règle minimale n'est imposée aux État membres quant aux informations à obtenir des contribuables. Seul l'échange est harmonisé au sens des articles 2(5) et 6 (g) TFEU des renseignements obtenus selon le droit national.

La Directive litigieuse est adoptée sur base de l'article 115 TFUE et impose, entre autres en matière des effets du secret professionnel, de transposer un régime unifié qui ne peut se comprendre comme de la simple coopération administrative.

L'article 115 TFUE est un article au sens de l'article 2(5) TFUE ; l'Union européenne est sans compétence pour légiférer en matière de taxation directe en dehors de l'objectif de promouvoir l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur. Ce n'est que dans cette mesure que la Directive litigieuse puisse se justifier selon la norme de répartition des compétences inscrite dans l'article 2(2) TFEU pour le régime qu'elle instaure en matière d'impôt des sociétés. Cet argument de violation des compétences sera développé ci-après sous le point C.1 et C.2 dans la requête en annulation et concerne également un point d'interprétation et d'application des traités visé par l'article 19(1) TUE.

227. D'autres griefs qui concernent l'interprétation et l'application du TFUE concernent entre autres les effets sur les libertés fondamentales et la protection de la vie privée (protégée par l'article 16(1) TFUE : *Toute personne a droit à la protection des données à caractère personnel la concernant.*).

Ces autres griefs concernant l'interprétation et l'application du TFUE ne concernent pas le secret professionnel des avocats proprement dit mais concernent bien les clients de ces avocats et les autres professions qui ont un secret professionnel. Le volet qui concerne la protection de la vie privée de leurs clients importe également les demandeurs.

B. Les objectifs des traités qui requièrent une protection effective.

228. Les articles 2, 4(3), le cas échéant lu ensemble avec l'article 6 et la Charte, et l'article 19(1) TEU, le cas échéant lu ensemble avec les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63 et 115 TFEU, obligent les juridictions nationales, en présence d'un conflit soulevé entre des normes européennes, d'assurer une protection effective des objectifs de l'Union européenne. Il résulte de ces dispositions l'existence d'une base juridique à part entière, fondée directement sur ces Traités.

Le but poursuivi d'une protection effective exige dès lors qu'une mesure provisoire, sous forme de la suspension d'une norme nationale (ou régionale), peut être demandée avec l'intérêt requis devant la juridiction nationale, lorsque :

- Les demandeurs ont la qualité de résidents d'un État membre ou y exercent une activité économique,
- qui leur permet de démonter d'un intérêt susceptible d'être affecté par la Directive litigieuse et la norme nationale (ou régionale) de l'État membre qui la transpose,
- qu'ils ont motivé à suffisance devant la juridiction nationale de cet État membre compétente pour suspendre cette norme, l'existence ou une vraisemblance sérieuse d'un conflit entre une norme de droit secondaire de l'Union européenne et une norme de droit primaire de l'Union européenne,
- pour que la juridiction nationale de cet État membre est tenue par l'article 267 TFUE de soumettre ce conflit ultérieurement à la CJUE,
- et que ce conflit crée une insécurité juridique qui porte entrave à un des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

Il résulte des arguments exposés ci-avant qu'il est satisfait à ces conditions pour prononcer une suspension entière ou partielle dans l'attente de la réponse à une question préjudicielle.

229. Le décret litigieux et la Directive litigieuse sont motivés par le but de contrer des distorsions du marché intérieur à travers des planifications fiscales agressives qui ont usage des libertés fondamentales.

Les effets critiqués par le recours en annulation contre le décret litigieux et la Directive litigieuse concernent :

- Leur légitimité et leur proportionnalité pour adresser des distorsions du marché intérieur (moyens C.1 et C.3).
- Leur légitimité et leur proportionnalité pour porter des entraves aux libertés fondamentales, à la sphère privée et aux droits de la défense (moyens C.2 à E),
- Leur légitimité et leur proportionnalité pour porter des entraves au bon fonctionnement de l'État de droit (moyen F).

B.1.a) Pour les besoins d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit.

230. Les normes litigieuses interviennent de façon radicale dans le rapport juridique entre des avocats belges et leurs clients et portent ainsi des entraves à un de principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit selon la jurisprudence des hautes juridictions. Ces effets obligent la CJUE et les juridictions nationales à garantir le bon fonctionnement de l'État de droit **(articles 2, 4(3) et 19 TEU)**. Une protection effective nécessite qu'en présence des normes qui portent *prima facie* entrave au bon fonctionnement de l'État de droit, aucune application provisoire ne peut leur être réservée.

Cette suspension ne peut concerner que les avocats belges et leurs rapports avec leurs clients. La suspension est ainsi limitée de façon proportionnée par rapport aux risques

que les normes litigieuses posent au bon fonctionnement de l'État de droit et perdureront dans l'attente de :

- soit la décision par la Cour de Justice de l'Union européenne qui dit que les articles 2, 4(3) et 19 du Traité de l'Union européenne ne justifient pas une telle mesure de protection dans les circonstances propres à la cause,
- soit, à défaut d'une telle décision, jusqu'à ce que la Cour constitutionnelle tranche le recours en annulation des demandeurs contre le décret litigieux.

231. Les demandeurs sont soumis par les normes litigieuses à des obligations de déclaration, de notification et de fourniture d'informations qui sont assorties de peines (des sanctions dissuasives).

Les demandeurs invoquent dans leur recours en annulation le conflit entre les exigences des normes du droit primaire de l'Union européenne et la Directive litigieuse. Ils critiquent sa légitimité et la proportionnalité de son interférence avec divers objectifs de l'Union européenne.

L'article 267 TFUE oblige de saisir la CJUE de ce type de conflit.

- *Les obligations de la Belgique sous les traités quant à l'objectif de l'État de droit :*

232. Aux termes d'un arrêt du 27 février 2018[86] la CJUE a décidé que lorsque des principes fondamentaux de l'État de droit sont atteints, tant la CJUE, les États membres que les juges nationaux doivent alors garantir la protection de ces principes fondamentaux (attendus 30, 32, 33 à 36) :

> *«30. Selon l'article 2 TUE, l'Union est fondée sur des valeurs, telles que **l'État de droit**, qui sont communes aux États membres dans une société caractérisée, notamment, par la justice. À cet égard, il convient de relever que la confiance mutuelle entre les États membres et, notamment, leurs juridictions est fondée sur la prémisse fondamentale selon laquelle les États membres partagent une série de valeurs communes sur lesquelles l'Union est fondée, comme il est précisé à cet article 2 TUE [voir, en ce sens, avis 2/13 (Adhésion de l'Union à la CEDH), du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 168].*
>
> *32 L'article 19 TUE, qui concrétise la valeur de l'État de droit affirmée à l'article 2 TUE, confie la charge d'assurer le contrôle juridictionnel dans l'ordre juridique de l'Union non seulement à la Cour, mais également aux juridictions nationales [voir, en ce sens, avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), du 8 mars 2011, EU:C:2011:123, point 66 ; arrêts du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, point 90, ainsi que du 28 avril 2015, T & L Sugars et Sidul Açúcares/Commission, C-456/13 P, EU:C:2015:284, point 45].*
>
> *33 Ces juridictions remplissent ainsi, en collaboration avec la Cour, une fonction qui*

[86] CJUE 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses c. Tribunal da Contas*, ECLI:EU:C:2018:117

leur est attribuée en commun, en vue d'assurer le respect du droit dans l'interprétation et l'application des traités [voir, en ce sens, avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), du 8 mars 2011, EU:C:2011:123, point 69, ainsi que arrêt du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, point 99].

34. Il incombe donc aux États membres, notamment, en vertu du principe de coopération loyale, énoncé à l'article 4, paragraphe 3, premier alinéa, TUE, d'assurer, sur leur territoire, l'application et le respect du droit de l'Union [voir, en ce sens, avis 1/09 (Accord sur la création d'un système unifié de règlement des litiges en matière de brevets), du 8 mars 2011, EU:C:2011:123, point 68]. À ce titre, et ainsi que le prévoit l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, TUE, les États membres établissent les voies de recours nécessaires pour assurer aux justiciables le respect de leur droit à une protection juridictionnelle effective dans les domaines couverts par le droit de l'Union. ***Ainsi, il appartient aux États membres de prévoir un système de voies de recours et de procédures assurant un contrôle juridictionnel effectif dans lesdits domaines*** *(voir, en ce sens, arrêt du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, points 100 et 101 ainsi que jurisprudence citée).*

35 ***Le principe de protection juridictionnelle effective*** *des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, auquel se réfère l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, TUE, constitue, en effet,* ***un principe général du droit de l'Union qui découle des traditions constitutionnelles communes aux États membres****, qui a été consacré par les articles 6 et 13 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et qui est à présent affirmé à l'article 47 de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, point 37, et du 22 décembre 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, points 29 à 33).*

36 L'existence même d'un contrôle juridictionnel effectif destiné à assurer le respect du droit de l'Union est inhérente à un État de droit (voir, en ce sens, arrêt du 28 mars 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, point 73 et jurisprudence citée).»

L'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit qui a donné lieu à cet arrêt concerne à la fois des droits des citoyens, comme la sphère privée ou des droits de la défense des justiciables, mais également la protection des fondements d'une société démocratique.

233. Les demandeurs demandent, en cas de question préjudicielle à la CJUE, une suspension des effets du décret litigieux sur base des obligations de la Belgique sous les traités par les articles 2, 4 (3) et 19 TUE.

Assurer une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit est une obligation du traité sous les articles 2, 4 (3) et 19 TUE qui n'est pas prévu comme base par la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle. En vertu de l'application directe du TUE, la Cour constitutionnelle a le pouvoir et devoir d'assurer une protection effective dès que le secret profession qui est propre à des avocats est qualifié comme un principe essentiel pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

La suspension sollicitée est proportionnée en ce qu'elle limite les effets des normes

litigieuses sur le bon fonctionnement de l'État de droit par la seule suspension envers les rapports entre les avocats inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge et leurs clients.

234. La Cour constitutionnelle a confirmé aux termes de son arrêt du 24 septembre 2020 (C. const. n° 114/2020, 24 septembre 2020) qu'à la lumière des articles 10, 11, 12 de la Constitution, les articles 6 et 8 de la CEDH et les articles 7 et 47 de la Charte, la tradition juridique belge a des exigences de protection accrue pour le secret professionnel qui est propre aux avocats (attendus B.9.1 et B.11) :

- Il s'agit d'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique,
- qui est compris parmi les droits fondamentaux,
- et qui exige en présence des normes qui sanctionnent, avec le principe général de la prévisibilité des incriminations,

que des normes qui y dérogent doivent être :

- d'interprétation stricte,
- soucieuses de la manière dont la profession d'avocat est organisée dans l'ordre juridique interne, et doivent à cette fin satisfaire aux exigences d'un motif impérieux d'intérêt général et que leur suppression se fasse dans une stricte proportionnalité.

La protection accrue du secret professionnel qui est propre à des avocats comprends dès lors trois exigences : un motif impérieux d'intérêt général (stricte nécessité), une stricte proportionnalité et des normes claires et précises.

235. Cet arrêt confirme également (attendus B.12 et B.16) que la protection du secret professionnel propre à des avocats couvre l'activité d'évaluer la situation juridique de son client, y compris des conseils juridiques. L'activité de conseil juridique vise à :

> '*informer le client sur l'état de la législation applicable à sa situation personnelle ou à l'opération que celui-ci envisage d'effectuer ou à lui conseiller la manière de réaliser cette opération dans le cadre légal et que celle-ci a pour but de permettre au client d'éviter une procédure judiciaire relative à cette opération*'.

La Cour constitutionnelle a ainsi confirmé que l'activité du conseil juridique est aussi entièrement couverte par le secret professionnel propre aux avocats dans la tradition juridique belge.

La confirmation aux termes de cet arrêt que dans l'ordre juridique belge ce secret professionnel qui est propre aux avocats est un des principes généraux du droit sur lesquels repose l'organisation juridique dans une société démocratique, qualifie ce secret professionnel comme un des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit pour l'application des articles 2, 4(3) et 19 TUE.

236. Cet arrêt de la Cour constitutionnelle s'inscrit dans une longue tradition jurisprudentielle des hautes juridictions[87] (cf. points 'F').

---

[87] CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France, (n° 12323/11) ; CEDH, 1 décembre 2015, Brito

Le secret professionnel qui est propre aux avocats se justifie d'un côté par l'exigence d'une confiance absolue de leurs clients dans la confidentialité des rapports avec leur conseil pour que de l'autre côté ces avocats soient en mesure de rendre un conseil juridique en toute indépendance à leurs clients. Une protection accrue de cette confidentialité à comme pendant la déontologie à laquelle l'avocat est soumis et qui veille sur l'indépendance de cet avocat[88].

Des restrictions instaurées par le droit de l'Union européenne sur le secret professionnel qui est propre aux avocats relèvent en application de l'article 267 TFUE de la compétence exclusive de la CJUE. Les restrictions instaurées par des normes nationales sur le secret professionnel qui est propre aux avocats en transposant des normes de l'Union européenne, relèvent de la compétence de la Cour constitutionnelle.

La combinaison de ces compétences respectives et les obligations imposées par les Traités autorisent et obligent la Cour constitutionnelle en vertu de l'article 19 TUE à suspendre cette norme nationale et de façon indirecte en même temps la norme du droit de l'Union européenne. Le bon fonctionnement de l'État de droit au sens de l'article 2 TUE requiert par l'article 4(3) TUE une protection effective contre l'entrée en vigueur de cette norme nationale. Il est évident que cette suspension doit alors être proportionnée à l'entrave posée à l'intérêt à protéger.

237. Le décret litigieux remplit nullement les trois exigences de protection accrue pour des atteintes au secret professionnel qui est propre aux avocats (cf. infra parties IV.F et VI.F). Elle porte ainsi *prima facie* une entrave à un des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

L'obligation d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit n'est pas prévue ni organisée par la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle. Les demandeurs sollicitent par conséquent, en cas de question préjudicielle, la suspension des effets du décret litigieux sur base des obligations de la Belgique en vertu des normes internationales avec un effet direct (articles 2, 4(3) et 19 TUE).

En vertu de l'effet direct du TUE, ce Traité donne à la Cour constitutionnelle à la fois le pouvoir et l'obligation d'assurer une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit.

238. Un État de droit exige que ces garanties essentielles soient octroyées à ses justiciables : la légalité, la sécurité juridique, l'interdiction de l'arbitraire, accès à la justice, respect pour les droits de l'homme, non-discrimination et égalité devant la loi.

Ferrinho Bexiga Vila-Nova c. Portugal, (n° 69436/10) ; CEDH, 24 mai 2018, *Laurent c. France* ; Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, Unichem Laboratories Ltd. c. Commission européenne, ECLI:EU:T:2018:915, p. 13 – 14, avec des références vers CJUE, 8 juillet 2008, affaire T-99/04, AC-Treuhand c. Commission, EU:T:2008:256, § 46 ; CJUE, 29 février2016, affaire T-267/12, Deutsche Bahn et autres c. Commission, non-publié, EU:T:2016:110, § 49 et CJUE, 17 septembre 2007, affaires T-125/03 et T-253/03, Akzo Nobel Chemicals et Akros Chemicals c. Commission, EU:T:287, § 86 ; C. const., n° 2008/10, 23 janvier 2008 ; C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020.

[88] CJUE, 18 mai 1982, affaire C-155/7, *AM&S*, EU:C:1982:157, attendus 18 et 24.

Le principe de la sécurité juridique exige l'absence de peines sans normes légales claires.

239. Ces effets directs, qui organisent une base procédurale à part entière puisée dans le TUE, sont conformes à la jurisprudence de la CJUE en matière de procédure accélérée.

L'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit est un objectif de l'Union européenne consacré par l'article 2 TUE[89] et une notion qui dépasse dans la société contemporaine le seul fonctionnement des juridictions, de sorte que l'incertitude juridique par rapport à des entraves portées au bon fonctionnement de l'État de droit doivent être levées au plus vite[90].

Il est donc logique et approprié que la décision qui saisira la CJUE des questions préjudicielles après une mesure de suspension motivera l'application de la procédure accélérée devant la CJUE, ce au motif de l'entrave observée au bon fonctionnement de l'État de droit qui a motivé la mesure de suspension.

240. Hormis l'arrêt du 24 septembre 2020 de la Cour constitutionnelle précitée (C. const., n° 114/2020, 24 septembre 2020), les demandeurs précisent que dans la tradition juridique belge la déontologie a la force d'une loi au sens de l'article 608 du Code judiciaire pour ceux qu'y sont soumis. Les obligations imposées à des avocats par les normes litigieuses les forcent à poser des actes qui sont inconciliables avec leur déontologie et les mettent ainsi devant un conflit entre ces normes. Ils sont par conséquent obligés d'éviter ce conflit en s'abstenant de tout conseil juridique qui puisse mener à une obligation de déclaration.

Ainsi ils ne sont plus en mesure de donner un conseil juridique en toute indépendance, ce qui constitue une situation qui est en conflit avec le bon fonctionnement de l'État de droit. Cette situation est encore aggravée par l'absence de normes claires et précises de certaines normes qui obligent à déclarer, les marqueurs etc.. et les sanctions dissuasives dont elles sont assorties. Ces éléments augmentent considérablement l'insécurité juridique.

Seuls les avocats qui sont inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge sont soumis aux normes litigieuses transposées en Belgique. Par ce conflit qui est propre à la déontologie dont les avocats inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge doivent répondre, il est proportionné de limiter une suspension aux obligations que les normes litigieuses belges instaurent envers eux.

241. Par contre, une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit oblige à prendre en considération les droits fondamentaux de leurs clients.

Par l'obligation de déclaration de leur conseil, les clients se voient placés dans l'impossibilité de se confier encore sans retenue à ce conseil. Cette même obligation de déclaration met l'avocat dans l'impossibilité de rendre un conseil juridique en toute

---

[89] CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117

[90] https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-10/fiche_thematique_-_ppu-pa.pdf ; en particulier l'ordonnance du 15 novembre 2018, Commission/Pologne, C-619/18, EU:C:2018:910, point 20, cité à la p. 19 concernant la protection pour la préservation de l'État de droit sous l'article 2 TUE

indépendance.

Ces deux conséquences mènent au même effet d'une entrave portée au bon fonctionnement de l'État de droit. La proportionnalité de la suspension requiert sa limitation aux avocats qui sont membres d'un Ordre d'avocats belge et à leurs clients. Il échait dès lors, en cas de question préjudicielle, de suspendre les normes litigieuses envers ces avocats et leurs clients pour les rapports avec leur avocat jusqu'à ce qu'il soit statué sur la légalité et la proportionnalité des normes.

242. Pour les exigences des articles 2, 4(3) et 19 TUE la Cour constitutionnelle combine ses pouvoirs avec ceux de la CJUE dès qu'elle constate que le bon fonctionnement de l'État de droit nécessite une mesure provisoire de protection effective. Selon ces dispositions internationales qui ont un effet direct :

- suite au constat que les normes nationales qui transposent une norme du droit de l'Union européenne,
- peuvent porter une entrave aux principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit,
- la Cour Constitutionnelle a le pouvoir et le devoir d'organiser dans les meilleurs délais une procédure contradictoire pour éviter ou pour arrêter cette entrave,
- par la suspension des effets de ces normes nationales qui portent entrave,
- ce dans l'attente du sort qui sera réservée à la légalité et à la proportionnalité de la norme du droit de l'Union européenne transposée,
- dont la Cour constitutionnelle estime devoir saisir la CJUE par une décision ultérieure et qui concerne des entraves portées à des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

En l'espèce, les entraves soulevées aux normes violées (cf. la partie IV) justifient *prima facie* dans l'attente d'une réponse à des questions préjudicielles, la mesure provisoire de la suspension des effets des normes litigieuses sur les avocats inscrits auprès des Ordres d'avocats belges et de leurs clients en ce qui concerne leurs rapports avec leurs avocats.

B.1.b) Pour les objectifs concernant la compétence, d'une protection effective de la sphère privée et les droits de la défense et les libertés fondamentales.

- *Pour le respect de la répartition des compétences.*

243. Il est notamment fait référence pour cette deuxième série d'arguments aux articles 2(5), 6(g), 26 (2) et 115 TFUE en ce qui concerne les règles de compétence et de la protection de la sphère privée. A travers les articles 4(3) et 19 TUE, une protection effective contre les violations du TFUE est obligatoire.

Le recours en annulation est dirigé contre un décret wallon qui transpose une directive qui modifie la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (JO L 64 du 11.3.2011, p. 1 – ci-après la 'directive DAC'). Cette directive DAC a été adoptée pour promouvoir la coopération administrative efficace entre administrations fiscales des États membres.

Cette directive DAC organise par son renvoi aux articles 113 et 115 TFUE un niveau horizontal d'échange d'informations entre des administrations fiscales ainsi que la

possibilité pour ces administrations fiscales d'interpeller des justiciables et des tiers pour leur fournir des informations ciblées moyennant le respect de certaines conditions. La Directive litigieuse insère par son renvoi au seul article 115 TFUE un volet vertical dans ce niveau horizontal, qui oblige ces justiciables et ces tiers à s'auto-déclarer dès que certains critères sont remplis et organise un système d'échange automatisé de ces informations.

244. Dans la seule matière des impôts directs l'Union européenne n'a pas de compétences propres ; des normes contraignantes doivent se justifier par rapport à l'établissement et le fonctionnement du marché intérieur (articles 2(2) et 115 TFEU). Le TFUE prescrit alors par son article 2(5) uniquement des actes qui ne constituent pas une harmonisation contraignante des normes législatives ou réglementaires.

Pourtant, la Directive litigieuse exige pour la dimension verticale qu'elle impose une harmonisation des normes, sans justification donnée par rapports aux articles 2(5) et 6 (g) TFUE. Ces articles limitent la compétence de l'Union européenne à une coopération ou coordination administrative simple. Il est toutefois manifestement clair que la Directive litigieuse va beaucoup plus loin.

En absence d'une justification possible de l'article 115 TFEU en vertu de l'article 2(2) TFUE, la Directive litigieuse doit pouvoir se justifier pour de tels effets contraignant d'harmonisation en vertu de l'article 26 (2) TFUE. Il y a toutefois lieu de constater (voir infra) que les mesures instaurées par la Directive litigieuse constituent des limitations disproportionnées pour les libertés fondamentales par les multiples formes d'obligations imposées à des agissements transfrontières entre États membres sans une justification raisonnable par rapport au but poursuivi.

Il n'y a par conséquent pas de possible justification de l'application de l'article 115 TFUE en vertu de l'article 26 (2) TFEU non plus. Les mesures d'harmonisation violent dès lors également les articles 2(5) et 6 (g) TFEU.

- *La protection de la sphère privée et l'effectivité des droits de la défense.*

245. Il est notamment fait référence à l'article 16(1) TFUE en ce qui concerne les règles de la protection de la sphère privée, combinée avec les articles 2 et 6 TUE. A travers les articles 4(3) et 19 TUE, une protection effective contre des violations du TFUE est obligatoire. Il s'agit d'une troisième série d'arguments qui concernent des entraves aux objectifs de l'Union européenne.

Aux termes de son arrêt du 16 mai 2017[91], la CJUE rappelle que des demandes d'informations formulées en application de la Directive DAC ne peuvent être sollicitées d'un administré qu'après que l'État membre sollicité ait épuisé les 'sources habituelles d'information auxquelles il peut avoir recours pour obtenir les informations demandées'.

La transmission de ces informations peut être refusée par un État membre lorsque les données dont la transmission était sollicitée conduiraient à divulguer un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial, ou une information dont la divulgation serait contraire à l'ordre public.

---

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

246. Aux termes de cet arrêt du 11 mai 2017 de la CJUE (§ 51) il est rappelé que :

> *« ..selon une jurisprudence constante, la protection contre des interventions de la puissance publique dans la sphère privée d'une personne physique ou morale, qui seraient arbitraires ou disproportionnées, constitue un principe général du droit de l'Union (arrêts du 21 septembre 1989, Hoechst/Commission, 46/87 et 227/88, EU:C:1989:337, point 19, et du 22 octobre 2002, Roquette Frères, C-94/00, EU:C:2002:603, point 27, ainsi que ordonnance du 17 novembre 2005, Lines/Commission Minoan, C-121/04 P, non publiée, EU:C:2005:695, point 30). »*

La Cour précise que l'obligation de coopération imposée à l'administré se justifie par le principe général du droit imposant que l'administré ne soit pas soumis à des interventions de la puissance publique qui sont arbitraires ou disproportionnées, ce qui implique l'observation des conditions suivantes (§§ 61 et 63) :

> *« En vertu de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16 relatif à l'objet de cette directive, les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations « vraisemblablement pertinentes » pour l'administration requérante compte tenu des dispositions de la législation en matière fiscale de l'État membre dont relève cette administration »*
>
> *« Il résulte du libellé de ces dispositions que les termes « vraisemblablement pertinentes » désignent la qualité dont les informations demandées doivent être revêtues. L'obligation qui incombe à l'autorité requise aux termes de l'article 5 de la directive 2011/16 de coopérer avec l'autorité requérante ne s'étend pas à la communication d'informations qui seraient dépourvues de cette qualité. »*

Et (§ 67) :

> *« Ainsi que plusieurs gouvernements et la Commission l'ont fait valoir, cette notion de pertinence vraisemblable reflète celle utilisée à l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE tant en raison de la similitude des concepts utilisés que de la référence aux conventions de l'OCDE dans l'exposé des motifs de la proposition de directive du Conseil COM(2009) 29 final, du 2 février 2009, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ayant conduit à l'adoption de la directive 2011/16. Selon les commentaires relatifs à cet article adoptés par le Conseil de l'OCDE le 17 juillet 2012, il n'est pas loisible aux États contractants « d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé. Il doit, au contraire, y avoir une possibilité raisonnable que les renseignements demandés se révéleront pertinents. »*

Nonobstant l'obligation d'épuiser d'abord les 'sources habituelles d'information', l'État membre peut s'adresser directement au contribuable avec sa demande d'informations, mais alors (§ 73) :

> *« S'agissant de l'administré, dans l'hypothèse où l'autorité requise se tournerait néanmoins vers lui en lui adressant, le cas échéant, une décision d'injonction pour obtenir les informations sollicitées, il découle de la réponse à la deuxième question qu'il doit se voir reconnaître le droit d'invoquer devant un juge l'absence de conformité*

de ladite demande d'informations avec l'article 5 de la directive 2011/16 et l'illégalité de la décision d'injonction qui en résulte.»

247. Par ce même arrêt du 16 mai 2017, la CJUE a décidé que lorsqu'une directive n'organise pas de procédure spécifique, la Charte, qui est une norme du droit primaire de l'Union européenne, oblige les autorités des États membres et en particulier les juridictions nationales, à organiser un recours effectif sur base des articles 6 TUE et 47 de la Charte et l'article 6, paragraphe 1 et l'article 13 de la CEDH afin de protéger les droits fondamentaux garanties par la Charte (§§ 54 et 84) :

> *« À cet égard, il convient de rappeler que le principe de protection juridictionnelle effective constitue un principe général du droit de l'Union, qui est aujourd'hui exprimé à l'article 47 de la Charte. Ledit article 47 assure, dans le droit de l'Union, la protection conférée par l'article 6, paragraphe 1, et l'article 13, de la CEDH. Il y a lieu, dès lors, de se référer uniquement à cette première disposition (voir, en ce sens, arrêt du 6 novembre 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, points 46 et 47).*
> *(..)*
> *À cet égard, l'effectivité du contrôle juridictionnel garanti par l'article 47 de la Charte exige que la motivation fournie par l'autorité requérante mette le juge national en mesure d'exercer le contrôle de la légalité de la demande d'informations (voir, en ce sens, arrêts du 4 juin 2013, ZZ, C-300/11, EU:C:2013:363, point 53, et du 23 octobre 2014, Unitrading, C-437/13, EU:C:2014:2318, point 20). »*

248. Cet arrêt a été rendu dans le cadre des échanges d'informations entre les États membres organisé par la Directive DAC qui est modifié par la Directive litigieuse. L'arrêt cité dit dans son dispositif :

> *« L'article 47 de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne doit être interprété en ce sens qu'un administré qui s'est vu infliger une sanction pécuniaire pour non-respect d'une décision administrative lui enjoignant de fournir des informations dans le cadre d'un échange entre administrations fiscales nationales au titre de la directive 2011/16 est en droit de contester la légalité de cette décision.»*

Cet arrêt s'appliqué dès lors en son entièreté sur la présente affaire par l'obligation de pourvoir dans des sanctions dissuasives. Si la Charte offre déjà une base légale pour fonder l'exigence des droits procéduraux sui generis pour les besoins de l'effectivité des droits de la défense, cette exigence est d'avantage requise en présence des dispositions du TFUE qui nécessitent une protection effective.

249. Cette jurisprudence a été peaufinée aux termes d'un arrêt du 6 octobre 2020 de la CJUE[92] qui rappelle l'effet direct de l'article 47 de la Charte dans les propos suivants (§ 66) :

> *"À cet égard, il découle de la jurisprudence de la Cour que le contenu essentiel du droit à un recours effectif consacré à l'article 47 de la Charte inclut, entre autres éléments, celui consistant, pour la personne titulaire de ce droit, à pouvoir accéder*

---

[92] CJUE, arrêt du 6 octobre 2020, affaires C-245/19 et C-246/19, *État luxembourgeois c. A e.a.* : motivation quant à la troisième question, EU:C:2020:695.

à un tribunal compétent pour assurer le respect des droits que le droit de l'Union lui garantit et, à cette fin, pour examiner toutes les questions de droit et de fait pertinentes pour résoudre le litige dont il se trouve saisi (voir, en ce sens, arrêts du 6 novembre 2012, Otis e.a., C-199/11, EU:C:2012:684, point 49, ainsi que du 12 décembre 2019, Aktiva Finants, C-433/18, EU:C:2019:1074, point 36). ***En outre, pour accéder à un tel tribunal, cette personne ne saurait se voir contrainte d'enfreindre une règle ou une obligation juridique et de s'exposer à la sanction attachée à cette infraction*** *(voir, en ce sens, arrêts du 1er avril 2004, Commission/Jégo-Quéré, C-263/02 P, EU:C:2004:210, point 35 ; du 13 mars 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, point 64, ainsi que du 3 octobre 2013, Inuit Tapiriit Kanatami e.a./Parlement et Conseil, C-583/11 P, EU:C:2013:625, point 104)."*

L'État membre remplit son devoir d'organiser un tel recours effectif selon la CJUE s'il est satisfait à trois conditions cumulatives :

- (§ 76) premièrement, la base légale définit sa portée de manière claire et précise (arrêts du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 81, et du 8 septembre 2020, Recorded Artists Actors Performers, C-265/19, EU:C:2020:677, point 86),

Les points C.3, D et E invoqués par les demandeurs en annulation du décret litigieux contestent que ces libellés soient suffisamment clairs et précis pour déterminer sa portée.

- (§ 78) deuxièmement, le contenu essentiel du droit à un recours effectif doit être respecté ; cette exigence implique que le contribuable n'est pas contraint de se placer dans l'illégalité pour pouvoir exercer son droit à un recours effectif,

Les points C.4, D et E invoquées par les demandeurs en annulation du décret litigieux critiquent que des sanctions dissuasives sont organisées pour forcer le respect des obligations de déclaration. Ce sans permettre dans certains cas de justifier l'omission de la déclaration au motif du caractère arbitraire ou disproportionnée de cette obligation de déclaration par rapport à la situation du destinataire concerné.

Aussi, vu les particularités de la déontologie des avocats belges, il ne leur est pas possible d'obtempérer leurs obligations sans violer les règles déontologiques qui ont force de loi pour eux (point F).

- (§ 85 et s.), troisièmement, une telle législation nationale doit, dans le respect du principe de proportionnalité, être nécessaire et répondre effectivement à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union.

La CJUE précise quant au but poursuivi par la Directive DAC :

« L'objectif de contribuer à la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales internationales, en renforçant la coopération entre les autorités nationales compétentes en ce domaine, constitue un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union, au sens de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte (cf. CJUE, arrêts du 22 octobre 2013, Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, point 32 ; du 17 décembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, point 76, ainsi que du 26 février 2019, X (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), C-135/17,

EU:C:2019:136, points 74 et 75], susceptible de permettre qu'une limitation soit apportée à l'exercice des droits garantis par les articles 7, 8 et 47 de celle-ci, pris individuellement ou conjointement. »

Le conflit entre la protection de la sphère privée et cet objectif d'intérêt général de coopération n'est toutefois proportionné que lorsque le contribuable a la possibilité de contester cette décision à titre incident, dans le cadre d'un recours contre une décision ultérieure de rectification ou de redressement de sa situation fiscale.

Les demandeurs rappellent ici que le but de la Directive litigieuse se limite à l'évasion fiscale à travers des dispositifs transfrontières licites. Les obligations de déclaration peuvent aussi concerner des situations sans élément artificiel. L'on peut donc invoquer que ce but n'est pas aussi strictement nécessaire que le but de la Directive DAC alors que cette Directive DAC a un effet plus limité par rapport à la sphère privée.

250. Toutefois, même sous la présomption que ce but satisfasse à la troisième condition de proportionnalité, la Directive litigieuse ne souffre d'exception à l'obligation de déclaration dans la plupart des cas et expose le fautif à des sanctions dissuasives. La Directive litigieuse ne remplit donc pas les exigences des droits de la défense.

Ni le décret litigieux, ni la Directive litigieuse ne remplissent donc *prima facie* deux des trois exigences cumulatives (des libellés clairs et précis et l'effectivité du recours) des articles 6 TUE et des articles 47 et 52 de la Charte en ce qui concerne les contribuables concernés.

La demande en suspension en cas de question préjudicielle est dès lors fondée sur base de cette jurisprudence en ce qui concerne les clients des avocats belges qui sont des contribuables concernés.

251. Cet arrêt précise aussi qu'en cas d'obligation juridique pour un tiers (comme un intermédiaire) de communiquer des informations concernant un contribuable, au risque de se voir infliger une sanction en cas de non-respect d'une telle obligation juridique, que :

- premièrement, une telle norme doit être claire et précise (§ 98),
- deuxièmement, le contenu essentiel du droit à un recours effectif, exige il doit être possible d'invoquer le caractère arbitraire ou disproportionné de cette obligation (§§ 68 et 99 (a-contrario)),
- troisièmement, cette législation est nécessaire et proportionnelle par rapport à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union (§ 103).

252. Il est invoqué par les demandeurs dans leur requête en annulation que les normes litigieuses ne sont ni claires, ni précises par rapport à la notion d'intermédiaire, des marqueurs qui identifient des dispositifs transfrontières et de l'obligation de déclaration elle-même.

Il est aussi critiqué que pour certains marqueurs ni le contribuable concerné, ni l'intermédiaire ne puissent invoquer le caractère arbitraire du marqueur dans les circonstances propres à ce dispositif afin de justifier l'absence de déclaration du dispositif transfrontière.

- *La protection des libertés fondamentales.*

253. Il s'agit d'une quatrième série d'arguments concernant des entraves à des objectifs de l'Union européenne, tirée des articles 49, 56 et 63 TFUE et les articles 4(3) et 19(1) TUE. Elle se distingue de la deuxième série d'arguments en exigeant une justification pour des entraves portées par la Directive litigieuse à l'exercice même des libertés fondamentales.

Les obligations, organisées par *phase*, avec un *but dissuasif* voulu, concernant la déclaration, la notification et la fourniture de renseignements lors des agissements transfrontières, sont intrinsèquement dissuasives pour l'exercice même des libertés fondamentales, prescrits par les Traités et donc également un objectif de l'Union européenne dont il faut organiser une protection effective (articles 4(3) et 19 TUE).

L'insécurité juridique concerne la justification proportionnée entre le seul but poursuivi par la Directive litigieuse d'adresser l'évasion fiscale et les entraves effectifs que ces normes litigieuses instaurent. Adresser la fraude fiscale (objectif de la Directive DAC) et l'échange des seules informations obtenues selon le droit national ou demandées suite à un agissement transfrontière, est un effet d'un tout autre ordre.

- *Conclusions concernant ces autres objectifs :*

254. Sur base de ces arguments, les demandeurs considèrent qu'il est *prima facie* claire qu'aucune des trois exigences n'est remplie à lumière de cet arrêt du 6 octobre 2020 de la CJUE en ce qui concerne des intermédiaires qui sont des avocats soumis à la déontologie belge :

- Le Conseil européen a dépassé ses pouvoirs en instaurant un régime contraignant des normes harmonisant (articles 2(5) et 6 (g) TFUE).
- La sphère privée de ces intermédiaires est violée de façon disproportionnée à la lumière des articles, 7, 8, 47 et 52 de la Charte,
- des entraves naissent aux libertés fondamentales à travers la complexité et les coûts pour déclarer des dispositifs transfrontières, perturbant le bon fonctionnement du marché intérieur une deuxième fois à côté l'entrave portée à un des principes qui garantissent le bon fonctionnement de l'État de droit.

En absence d'une justification proportionnée, il y a violation des articles 2(5), 6(g), 26(2), 49, 56, 63 en 115 TFUE parce que les obligations de déclaration constituent alors des entraves aux libertés fondamentales.

255. Si la Cour constitutionnelle ordonne la suspension sur base de la première série d'arguments concernant les avocats belges et leurs clients, ces trois séries d'autres arguments renforcent non seulement une telle décision.

Elles justifient à leur tour une suspension plus large sur base de la violation des règles de compétence, des atteintes à la sphère privée ou à des libertés fondamentales, envers tous les contribuables et tous les intermédiaires visés par les normes litigieuses.

Il convient que sur base de ces cinq conflits entre des normes européennes (compétences des États membres et des institutions européennes, libertés fondamentales, sphère privée, droits de la défense et bon fonctionnement de l'État de droit) la CJUE soit saisie

des questions préjudicielles posées par les demandeurs ci-après.

C. Les questions préjudicielles.

256. La CJUE a rappelé aux États membres par son arrêt du 26 février 2013[93] la primauté du droit primaire de l'Union européenne lors de la transposition de directives.

Les Traités imposent trois exigences à des normes assorties de sanctions qui interfèrent avec le secret professionnel qui est propre à des avocats :

- *Une stricte nécessité :*

En ce que la Directive litigieuse base sa légalité sur **l'article 115 TFUE**, elle doit satisfaire avec les normes nationales qui la transposent aux exigences de subsidiarité, proportionnalité et interprétation stricte en exécution de **l'article 5 TUE**. Il a été également fait référence aux **articles 2(2), 2(5) et 6(g) TFUE** quant à la répartition des compétences entre l'Union européenne et les États membres par les traités.

Aussi, si les effets de la Directive litigieuse et des normes qui la transposent portent des entraves sans justification proportionnée aux libertés fondamentales, le but de l'article 115 TFUE de réaliser ces libertés fondamentales s'oppose par **les articles 26(2) 49, 56, 63 65(3) TFUE** à la Directive litigieuse.

En ce que le décret litigieux deviendra à son tour sans fondement légal, son annulation est motivée par les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**. Il est renvoyé à la motivation des demandeurs sur le point C.1 pour une plus ample motivation.

- *Une stricte proportionnalité :*

Il résulte de l'arrêt du 6 octobre 2020 de la CJUE précitée qu'en présence des obligations de déclaration assorties des peines, que l'objectif invoqué par la Directive litigieuse de lutter par ses mesures contre l'évasion fiscale ne pourra vraisemblablement pas justifier les entraves portées aux objectifs de l'Union européenne en matière de la protection de la sphère privée, de droits de la défense, du bon fonctionnement de l'État de droit et du marché unique.

Il résulte des points C.2 à C.4 invoqués par les demandeurs que les normes litigieuses sont en conflit avec :

- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne du marché intérieur et les libertés fondamentales : l'**article 5(4) TUE** et les **articles 26(2), 49, 56, 63, 65(3)** et **115 TFUE**,

- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne de la protection de la sphère privée : les **articles 2, 4(3)** et **6 TUE, l'article 16(1) TFUE**, les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte**, combinés avec **les articles 6, 7 et 8 de la CEDH** et **l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.**

---

[93] CJUE, 26 février 2013, affaire C-399/11, en cause *Melloni*, EU:C:2013:107 - § 60.

En ce que le décret litigieux deviendra à son tour disproportionné, son annulation est motivée par les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**. Il est renvoyé à la motivation des demandeurs sur les points C.2 à C.4 pour une plus ample motivation.

- *Des normes claires et précises :*

Le recours en annulation critique plusieurs notions dont les définitions ne sont pas claires ni précises (points D et E), livrant les concernés à une insécurité juridique profonde qui est incompatible avec :

- Des exigences pour des normes qui instaurent des peines (points D et E),
- Des exigences pour des normes qui imposent des obligations à des avocats (point F).

Il résulte des points C.3 à F invoqués par les demandeurs que les normes litigieuses sont en conflit avec :

- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne en matière de droits de la défense et la sphère privée : **articles 2, 4(3), 6** et **19 TUE**, l'**article 16(1) TFUE**, les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 52 de la Charte**, combinées avec **les articles 6.3, 8 et 10 de la CEDH** et **l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques**,
- en ce qui concerne l'objectif de l'Union européenne en matière de bon fonctionnement de l'État de droit : **articles 2, 4(3)** et **19 TUE**.

En ce que le décret litigieux deviendra à son tour disproportionné, son annulation est motivée par les **articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**. Il est renvoyé à la motivation des demandeurs sur les points C.3 à F pour une plus ample motivation.

257. Lors de l'appréciation des chances de succès de la requête en annulation afin d'évaluer l'opportunité de prononcer la suspension, il est indiqué d'examiner sommairement l'éventuelle motivation donnée aux termes des travaux préparatoires qui puisse répondre aux conflits soulevés.

Les travaux préparatoires ne contiennent pas de motivation qui nécessite cet examen sommaire selon les demandeurs. Il est motivé que la transposition est optionnelle. La disproportionnalité entre les entraves portées aux libertés fondamentales, les droits fondamentaux et la Constitution et la nécessite requise est alors manifeste.

258. L'ordre des questions préjudicielles que la présente requête propose de soumettre à la CJUE suit une logique de cascade :

- La Directive litigieuse ne peut pas se justifier comme nécessaire ou conforme aux exigences de compétence, elle sera alors annulée sur base de l'article 5(3) TUE ou de l'article 4(3) sans nécessiter un examen de proportionnalité.
- La Directive litigieuse peut se justifier mais ses effets sont tels que cette directive va à l'encontre de son but ; elle sera alors annulée sur base de l'article 5(4) TUE sans nécessiter un examen de proportionnalité par rapport à d'autres normes.

- Dans la mesure que la Directive litigieuse s'applique toujours en partie après ces premiers examens, son effet sur la sphère privée est disproportionné ; elle

sera alors annulée sur base des articles 2, 4(3) et 6 TUE.

- Si la Directive litigieuse peut porter des entraves à la sphère privée en imposant des obligations de déclaration, elle ne peut par contre pas instaurer des sanctions sans des normes claires et précises ; elle sera alors annulée sur base des articles 2, 4(3) et 6 TUE.

- Dans la mesure où il reste encore des normes qui satisfont à ces exigences respectives pour imposer des obligations de déclaration à des intermédiaires qui sont détenteurs d'un secret professionnel, se pose la question de la discrimination opérée en traitant le secret professionnel qui est propre aux avocats sur un pied d'égalité avec les autres secrets professionnels. L'objectif de l'Union européenne en matière du bon fonctionnement de l'État de droit s'y oppose. Les articles 2, 4(3) et 19 TUE et les autres normes violées obligent à annuler ces normes litigieuses ou à exonérer les avocats et leurs clients de l'application de la Directive litigieuse.

259. L'arrêt du 6 décembre 2005 de la CJUE[94] rappelle sous son § 103 que le droit interne doit organiser la faculté de demander le sursis à l'exécution d'un acte fondé sur un règlement communautaire dont la légalité est contestée :

> *« 103 Ainsi que la Cour l'a relevé dans l'arrêt du 21 février 1991, Zuckerfabrik Süderdithmarschen et Zuckerfabrik Soest (C-143/88 et C-92/89, Rec. p. I-415, point 18, ci-après l'«arrêt Zuckerfabrik»), le renvoi en appréciation de validité constitue, au même titre que le recours en annulation, une modalité du contrôle de la légalité des actes des institutions communautaires. Or, dans le cadre du recours en annulation, l'article 242 CE donne à la partie requérante la faculté de demander le sursis à l'exécution de l'acte attaqué et à la Cour la compétence pour l'octroyer. La cohérence du système de protection juridictionnelle provisoire exige donc que le juge national puisse également ordonner le sursis à l'exécution d'un acte administratif national fondé sur un règlement communautaire dont la légalité est contestée (*) (voir également arrêts du 9 novembre 1995, Atlanta Fruchthandelsgesellschaft e.a. (I), C-465/93, Rec. p. I-3761, point 22, et du 26 novembre 1996, T. Port, C-68/95, Rec. p. I-6065, point 49; sur l'incompétence de la Cour pour ordonner des mesures provisoires dans le cadre d'une procédure préjudicielle, voir ordonnance du président de la Cour du 24 octobre 2001(**), Dory, C-186/01 R, Rec. p. I-7823, point 13). »*

260. Aux termes d'un arrêt du 24 octobre 2018 de la CJUE qui interviendra 13 ans plus tard[95] il est dit (§§ 44-45 et 49) :

> *« 44 Enfin, selon une jurisprudence constante de la Cour, les juridictions nationales chargées d'appliquer, dans le cadre de leurs compétences, les dispositions du droit de l'Union ont l'obligation d'assurer le plein effet de ces dispositions en laissant au besoin inappliquée, de leur propre autorité, toute disposition nationale contraire, sans demander ni attendre l'élimination préalable de cette disposition nationale par la voie législative ou par tout autre procédé constitutionnel (voir, en ce sens, arrêts*

---

[94] CJUE, 6 décembre 2005, affaires C-453/03, C-11/04, C-12/04 et C-194/04, *ABNA Ltd. e.a.* EU:C:2005:741.

[95] CJUE, 24 octobre 2018, affaire C-234/17, *XC YB ZA c. Generalprokuratur*, §§ 44-45, 49 EU:C:2018:853.

du 9 mars 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, points 21 et 24, ainsi que du 6 mars 2018, SEGRO et Horváth, C-52/16 et C-113/16, EU:C:2018:157, point 46 et jurisprudence citée).

45 C'est dès lors dans le respect de ce cadre constitutionnel que les droits fondamentaux, tels que reconnus en particulier par la Charte, doivent être interprétés et appliqués au sein de l'Union [avis 2/13 (Adhésion de l'Union à la CEDH), du 18 décembre 2014, EU:C:2014:2454, point 177].
(..)
49. En ce qui concerne le principe d'effectivité, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, chaque cas dans lequel se pose la question de savoir si une disposition procédurale nationale rend impossible ou excessivement difficile l'application du droit de l'Union doit être analysé en tenant compte de la place de cette disposition dans l'ensemble de la procédure, de son déroulement et des particularités de celle-ci, devant les diverses instances nationales. Dans cette perspective, il y a lieu, notamment, de prendre en considération, le cas échéant, la protection des droits de la défense, le principe de la sécurité juridique et le bon déroulement de la procédure (arrêt du 22 février 2018, INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, point 44). »

261. Par son arrêt du 19 mars 2020[96] la CJUE rappelle que selon l'article 47 de la Charte, le principe d'effectivité du droit de l'Union implique l'obligation pour le juge de laisser inappliquée la réglementation nationale que le juge considérerait même comme impératif.

Des telles obligations pour le juge national découlent entres autres d'une Ordonnance présidentielle du 28 février 2017 de la CJUE qui ordonne la procédure accélérée[97] :

---

[96] CJUE, 19 mars 2020, affaire C-406/18, *PG c. Bevándorlási és Menekültügyi Hivatal*, EU:C:2020:216, § 34 – réf aux conclusions conformes du 5 décembre 2019 de M. l'avocat-général M. Bobek : *« 65. Sans autres informations à cet égard, les éléments d'orientation que la Cour peut donner sont nécessairement limités. Toutefois, de manière générale, la juridiction nationale doit s'assurer qu'elle est en mesure de garantir, primo, l'ensemble des critères de contrôle et droits individuels précités au regard des circonstances du cas d'espèce, et ce, secundo, dans le cadre des circonstances et conditions générales dans lesquelles elle est appelée à exercer ses fonctions juridictionnelles. 66. Ces deux aspects sont indissociables. L'établissement de délais et leur fonctionnement effectif sont en rapport étroit avec la nécessité de tenir compte de la configuration et de la complexité du cas individuel et avec la charge globale de travail du juge concerné et les conditions générales dans lesquelles il doit exercer ses fonctions juridictionnelles. (..) 79. Premièrement, j'ai mis en garde contre un optimisme législatif excessif amenant à fixer des délais universellement applicables. Cependant, si l'on ne juge pas suffisant de simplement rendre prioritaire le traitement de certains types d'affaires et que, au lieu de cela, le choix se porte sur l'instauration de délais juridictionnels fixes, ce qui constitue la question essentielle n'est pas nécessairement la durée des délais mais plutôt leur but et leur fonctionnement. Une approche retenant un délai unique pour toutes les situations est problématique. Ainsi, outre que sa durée doit être raisonnable eu égard à l'ensemble des affaires qu'une juridiction ou un juge a à traiter, tout délai de cet ordre doit également être flexible, en ce sens qu'il doit permettre de tenir compte des spécificités et de la complexité d'un cas d'espèce et qu'il doit permettre sa prolongation en cas de nécessité. Pour le dire sans ambages, le prétoire n'est pas une usine où la production se fait à la chaîne. »*

[97] Ordonnance du Président, 28 février 2017, affaire C-42/17, *M.A.S. c. le conseil des ministres italien*, EU:C:2017:168, §§ 6 et 8.

"6 En l'espèce, la juridiction de renvoi fait valoir ***qu'une situation de profonde incertitude s'est créée autour de l'interprétation à donner au droit de l'Union****, incertitude qui pèse sur des procédures pénales pendantes* ***et qu'il est urgent de dissiper****. Cette juridiction précise que l'importance capitale des questions de droit soulevées* ***et la nécessité d'éliminer au plus tôt ces doutes qui sont en outre manifestes****.*

(..)

8 Dans ces conditions, il y a lieu de relever qu'une réponse de la Cour intervenant dans de brefs délais ***est de nature à lever les graves incertitudes que la juridiction de renvoi éprouve à l'égard de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union dans un grand nombre de cas relevant du droit pénal*** *(voir, par analogie, ordonnance du président de la Cour du 1er février 2016, Davis e. a., C-698/15, non publiée, EU:C:2016:70, point 11)."*

Dans l'arrêt qui interviendra par la Grande Chambre dans cette même affaire le 5 décembre 2017[98] la CJUE décrit et tranche la question reçue concernant la transposition italienne d'une directive TVA comme suite (§ 13, 47, 51-53, 56-58) :

«13. La Corte costituzionale (Cour constitutionnelle) émet des doutes sur la compatibilité d'une telle solution avec les principes suprêmes de l'ordre constitutionnel italien et avec le respect des droits inaliénables de la personne. En particulier, selon cette juridiction, ladite solution serait susceptible de porter atteinte au principe de légalité des délits et des peines, lequel exige, notamment, que les dispositions pénales soient déterminées avec précision et ne puissent être rétroactives.

(..)

(..)

47. À cet égard, il est loisible aux autorités et aux juridictions nationales d'appliquer des standards nationaux de protection des droits fondamentaux, pourvu que cette application ne compromette pas le niveau de protection prévu par la Charte, telle qu'interprétée par la Cour, ni la primauté, l'unité ou l'effectivité du droit de l'Union (arrêt du 26 février 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, point 29 et jurisprudence citée).

(..)

51 À cet égard, il y a lieu de rappeler l'importance, tant dans l'ordre juridique de l'Union que dans les ordres juridiques nationaux, que revêt le principe de légalité des délits et des peines, dans ses exigences relatives à la prévisibilité, à la précision et à la non-rétroactivité de la loi pénale applicable.

52 Ce principe, tel que consacré à l'article 49 de la Charte, s'impose aux États membres lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union, conformément à l'article 51, paragraphe 1, de celle-ci, ce qui est le cas lorsqu'ils prévoient, dans le cadre des obligations qui leur sont imposées par l'article 325 TFUE, l'infliction de sanctions pénales pour les infractions en matière de TVA. ***Ainsi, l'obligation de garantir un prélèvement efficace des ressources de l'Union ne saurait aller à l'encontre dudit principe*** *(voir, par analogie, arrêt du 29 mars 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, point 23).*

---

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

53 En outre, le principe de légalité des délits et des peines fait partie des traditions constitutionnelles communes aux États membres (voir, en ce qui concerne le principe de non-rétroactivité de la loi pénale, arrêts du 13 novembre 1990, Fedesa e.a., C-331/88, EU:C:1990:391, point 42, ainsi que du 7 janvier 2004, X, C-60/02, EU:C:2004:10, point 63) et a été consacré par différents traités internationaux, notamment à l'article 7, paragraphe 1, de la CEDH (voir, en ce sens, arrêt du 3 mai 2007, Advocaten voor de Wereld, C-303/05, EU:C:2007:261, point 49).

(..)

56 Deuxièmement, il convient de souligner que l'exigence de précision de la loi applicable, qui est inhérente audit principe, implique que la loi définisse de manière claire les infractions et les peines qui les répriment. Cette condition se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et au besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale (voir, en ce sens, arrêt du 28 mars 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, point 162).

57 Troisièmement, le principe de non-rétroactivité de la loi pénale s'oppose notamment à ce qu'un juge puisse, au cours d'une procédure pénale, soit sanctionner pénalement un comportement qui n'est pas interdit par une règle nationale adoptée avant la commission de l'infraction reprochée, soit aggraver le régime de responsabilité pénale de ceux qui font l'objet d'une telle procédure (voir, par analogie, arrêt du 8 novembre 2016, Ognyanov, C-554/14, EU:C:2016:835, points 62 à 64 ainsi que jurisprudence citée).

58 À cet égard, ainsi qu'il a été constaté au point 45 du présent arrêt, les exigences de prévisibilité, de précision et de non-rétroactivité inhérentes au principe de légalité de délits et des peines s'appliquent, dans l'ordre juridique italien, également au régime de prescription relatif aux infractions pénales en matière de TVA. »

Ces arrêts ont été cités à titre d'exemple et confirment l'effet direct de plusieurs normes dont la violation est invoquée par les demandeurs. En même temps, ces arrêts confirment la nature grave de moyens invoqués pour justifier l'annulation des normes litigieuses. Les normes belges ne peuvent invoquer les prescrits de la Directive litigieuse pour justifier les entraves reprochées aux Traités, la Charte et leur propre Constitution belge.

Au lieu de rechercher aux termes des travaux préparatoires un compromis impossible, il aurait convenu en application des Traités de soit transposer en dérogeant à la Directive litigieuse, soit d'abstenir de transposer et de saisir depuis 2018 en tant que État-membre la CJUE sur pied de l'article 263 concernant la légalité de la Directive litigieuse entière, à tout le moins de certaines de ses dispositions.

262. Pour autant que de besoin, les demandeurs rappellent que l'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit est un objectif de l'Union européenne consacré par l'article 2 TUE[99] et une notion qui dépasse dans la société contemporaine le seul fonctionnement des Cours et Tribunaux, de sorte que l'incertitude juridique par rapport à

[99]CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117.

des entraves portées au bon fonctionnement de l'État de droit doivent être levées au plus vite par l'application de la procédure accélérée devant la CJUE[100].

Cet objectif, qui est un prérequis au bon fonctionnement du marché intérieur, justifie à lui seul la mesure de suspension dans l'attente de la décision de la CJUE sur une question préjudicielle concernant la légalité et la proportionnalité sous les traités des atteintes portées à des principes indispensables pour le bon fonctionnement de l'État de droit.

263. La CJUE a rappelé aux termes de son arrêt du 26 mars 2020 que la faculté de poser des questions préjudicielles ne peut être limitée par des règles de procédure nationale[101] (cf. la partie VIII ci-après). Dès qu'un doute puisse exister sur la proportionnalité du régime instauré par rapport aux exigences précitées, il y a lieu de soumettre la question de la légalité de la norme européenne à la CJUE.

Dans l'attente de la réponse et en présence d'entraves à un ou plusieurs des objectifs de l'Union européenne, il y a lieu de suspendre ces effets des normes nationales qui transposent.

A ces motifs et tous les autres motifs à invoquer en cours d'instance, les demandeurs sollicitent de dire la demande en suspension recevable et fondée lorsque la Cour constitutionnelle constate la nécessité de saisir la CJUE d'une ou plusieurs questions préjudicielles.

D. L'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020 de la Chambre restreinte.

264. Dans l'affaire n° 4707F contre la loi de transposition, les demandeurs ont également introduit une demande en suspension qui invoquait la primauté des traités en ce qui concerne la protection effective qui est dû à des objectifs de l'Union européenne. Ce par référence à l'article 19 § 1 (1) TUE.

Aux termes de son arrêt du 17 décembre 2020[102] la Chambre restreinte avait une autre lecture quant à l'application à réserver à cet article (attendu 37). Les règles de procédure nationales ne souffrent un examen qu'en vertu du seul article 19 § 1 (2) TUE et la primauté des traités ne peut pallier à la tardivité d'une demande en suspension. Cet arrêt, rendu par la Chambre restreinte, ne peut pas lier la Cour constitutionnelle dans la présente cause en ce qu'elle siège dans une composition plus large et que les débats ne concernent plus une demande en suspension introduite tardivement mais une demande en annulation introduite endéans les délais légaux et de façon recevable.

---

100 https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-10/fiche_thematique_-_ppu-pa.pdf ; en particulier l'ordonnance du 15 novembre 2018, Commission/Pologne, C-619/18, EU:C:2018:910, point 20, cité à la p. 19 concernant la protection pour la préservation de l'État de droit sous l'article 2 TUE

101 CJUE, 26 mars 2020, affaires C-558/18 et C-563/18, *Miasto Lowicz c. Prokurator Generalny*, EU:C:2020:234, §§ 54 à 56).

102 C.const., n°168/2020, 17 décembre 2020, BATL e.a.

Cet arrêt de la Chambre restreinte motive dans ses attendus B.4.5 et B.4.6 que :

> *"La Cour de justice ajoute à cet égard « qu'il appartient aux États membres de déterminer, pour les réglementations nationales qui entrent dans le champ d'application du droit de l'Union, des délais en rapport avec, notamment, l'importance pour les intéressés des décisions à prendre, la complexité des procédures et de la législation à appliquer, le nombre de personnes susceptibles d'être concernées et les autres intérêts publics ou privés qui doivent être pris en considération » (CJUE, 9 septembre 2020, C-651/19, JP, point 53) et qu'« afin de respecter les exigences du principe d'effectivité, ce délai doit être matériellement suffisant pour préparer et former un recours effectif » (ibid., point 57).*
> *(..)*
> *En effet, c'est uniquement si la Cour avait été régulièrement saisie d'une demande de suspension dans le délai de recours de trois mois prévu à l'article 21, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, si la Cour avait jugé cette demande de suspension recevable et fondée et si la Cour avait à cette occasion décidé de poser une ou plusieurs questions préjudicielles à la Cour de justice que la Cour aurait pu ordonner que, nonobstant l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la suspension continue à produire ses effets jusqu'à la date de publication au Moniteur belge de l'arrêt statuant sur le recours en annulation."*

Dans la présente affaire, il n'y a pas de demande en suspension qui est introduite. La demande en suspension comme conséquence logique d'une question préjudicielle à la CJUE doit donc se motiver à part entière par la primauté des traités européennes sur le droit national (cf. supra). A ce motif aussi, à part l'absence de taxes qui peuvent motiver une déclaration, les demandeurs ne développement pas d'arguments par rapport aux exigences selon le droit national pour une suspension du décret litigieux.

265. L'arrêt du 9 septembre 2020 de la CJUE[103] dont il est fait référence dans l'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle concernait une question préjudicielle posée par le Conseil d'État par rapport à l'interprétation d'une directive à la lumière de l'article 47 de la Charte.

Aux termes de cet arrêt de la CJUE, il devient clair que la CJUE a constaté d'abord être en présence d'un droit individuel tiré du droit de l'Union européenne (§ 27) :

> *"27. Les caractéristiques du recours prévu à l'article 46 de la directive 2013/32 doivent être déterminées en conformité avec l'article 47 de la Charte, aux termes duquel toute personne dont* ***les droits et les libertés garantis par le droit de l'Union*** *ont été violés a droit à un recours effectif devant un tribunal dans le respect des conditions prévues audit article (arrêt du 18 octobre 2018, E. G., C-662/17, EU:C:2018:847, point 47 et jurisprudence citée)."*

Pour appliquer par la suite les critères de sa jurisprudence constante fondée sur l'article 19 § 1 (2) TUE en matière des droits tirés du droit de l'Union européenne, ce qui résulte clairement du § 34 de cet arrêt :

---

[103] CJUE, 9 septembre 2020, affaire C-651/19, *JP c. le commissariat général belge des réfugés et apatrides*, EU:C:2020:681.

"34. Or, il y a lieu de rappeler que, conformément à une jurisprudence constante de la Cour, en l'absence de règles de l'Union en la matière, il appartient à l'ordre juridique interne de chaque État membre de régler les modalités procédurales des recours en justice ***destinés à assurer la sauvegarde des droits des justiciables****, en vertu du principe de l'autonomie procédurale, à condition, toutefois, qu'elles ne soient pas moins favorables que celles régissant des situations similaires soumises au droit interne (principe d'équivalence) et qu'elles ne rendent pas impossible en pratique ou excessivement difficile l'exercice des droits conférés par le droit de l'Union (principe d'effectivité) [arrêt du 19 mars 2020, LH (Tompa), C-564/18, EU:C:2020:218, point 63 et jurisprudence citée]."*

Cet arrêt de la CJUE ne concerne donc pas *la sauvegarde des objectifs de l'Union européenne* et l'obligation de protection effective sur pied de l'article 19 § 1 (1) TUE pour des juridictions nationales que les demandeurs et des auteurs lisent dans une série d'arrêts récents de la CJUE qu'ils ont précités (cf. supra).

Les demandeurs estiment dès lors que la motivation de l'arrêt n°168/2020 du 17 décembre 2020 ne peut être appliquée dans la présente affaire. Même en absence d'une demande en annulation, la primauté de l'article 19 § 1 (1) TUE exigence que pour la protection effective des objectifs de l'Union européenne, que les juridictions nationales ont l'obligation de suspendre les normes nationales ou de ne pas appliquer des directives qui sont de nature à porter atteinte à un ou plusieurs objectifs de l'Union européenne dans l'attente de la réponse de la question préjudicielle qui concerne la légalité de cette norme par rapport aux objectifs de l'Union européenne nommés par les traités (lecture combinée des articles 2, 4(3) et 19 § 1 (2) TUE.

E. Répliques au mémoire pour la Communauté française.

266. La Communauté française invoque que la demande en suspension des demandeurs en cas de questions préjudicielles posées à la CJUE et dans l'attente de ces réponses, ne pourrait être accueillie car une telle demande n'est pas organisée par l'article 25 de la loi spéciale qui organise la procédure devant la Cour.

Les articles 2, 4 § 3, 6 et 19 TFUE ne pourront y remédier selon la Communauté française, se référant au privilège du préalable fondé sur le principe de sécurité juridique des actes législatifs des instances européennes.

267. Comme l'indique la Communauté française elle-même, il s'agit des principes. L'argument de la demande de suspension des demandeurs reproche au législateur spécial belge d'avoir omis de régler cette procédure pour protéger les intérêts légitimes de leurs citoyens en cas de question préjudicielle qui est posée, après un débat sur le fond d'une demande en annulation. L'autre principe de droit européen qui vise la protection effective entre alors en conflit avec le principe invoqué par la Communauté française. Par le fait même du débat contridictoire sur le fond qui a eu lieu et la question préjudicielle posée, il n'y a plus de motif proportionné pour tenir compte des limitations procédurales imposées pour une demande de suspension qui est organisée par l'article 25 de la loi spéciale.

Afin de pallier ce défaut à avoir organisé la procédure de suspension dans ce cas précis, afin '*d'assurer la sauvegarde des droits que les justiciables tirent de l'effet direct du droit*

communautaire' les normes de l'article 4 § 3 TUE invoqués par la Communauté française renforcent la thèse des demandeurs quant à la résolution de ce conflit. Les manquements reprochés au droit primaire de l'Union européenne concernent des *objectifs de l'Union européenne* qui justifient une protection effective contre les entraves reprochées dans l'attente de la réponse de la CJUE.

Ce principe de protection effective doit se fonder sur l'application directe des Traités si l'État membre en question est resté en défaut d'y pourvoir dans sa législation nationale.

VIII. LA PROCEDURE DEVANT LA COUR DE JUSTICE DE L'UNION EUROPEENNE

268. La Cour de Justice de l'Union européenne tranche, soit d'office, soit à la demande expresse de la juridiction de renvoi qui pose les questions préjudicielles, s'il est indiqué d'accélérer la procédure sur la question préjudicielle.

- *La nécessité de poser des questions préjudicielles pour résoudre le présent litige.*

269. Conformément à l'article 267 TFUE, la Cour constitutionnelle est une juridiction nationale dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel en droit interne. Lorsque les juridictions nationales estiment qu'une décision sur l'interprétation des traités est nécessaire pour rendre leurs décisions, ces juridictions sont tenues de saisir la CJUE d'une demande de statuer à titre préjudiciel sur des questions.

Les conflits soulevés par les demandeurs entre des dispositions de droit primaire de l'Union européenne et les effets de la norme nationale qui transpose une norme du droit secondaire de l'Union européenne, et donc cette norme européenne, imposent de poser plusieurs questions préjudicielles.

Ces questions traitent :

- de la demande en suspension pour les besoins d'une protection effective d'autres objectifs que le bon fonctionnement de l'État de droit, conformément aux articles 2, 4(3), 6 et 19 TUE,

- de l'examen de la compatibilité de la Directive transposée en son intégralité avec l'article 5 TUE, vu les exigences de subsidiarité et les effets de la Directive litigieuse sur les objectifs de l'Union européenne en matière du marché unique et les quatre libertés fondamentales,

- de l'examen de la proportionnalité de son application en dehors de la matière des impôts des sociétés par rapport au TUE et au TFUE à travers les incidences sur les quatre libertés fondamentales et la sphère de la vie privée,

- de l'appréciation des effets sur les libertés fondamentales protégées par le TFUE et les droits fondamentaux protégés par la Charte,

- de la convergence de ses réponses à ces questions préjudicielles préalables dans la question de la comptabilité des normes litigieuses avec les exigences d'une protection renforcée du secret professionnel qui est propre aux avocats.

Chaque violation invoquée a son importance par rapport aux effets préjudiciables que les demandeurs sont susceptibles de subir. Le champ d'application (exigence de stricte nécessité), les critères utilisés pour les obligations de déclaration (exigence de stricte proportionnalité), le manque de règles claires et précises, les sanctions (exigence de normes claires) et la levée partielle du secret professionnel qui est propre aux avocats ont des effets sur leur profession et leur personne. Ils ont l'intérêt requis à ce que la CJUE examine la légalité de la Directive litigieuse. En même temps ces questions concernent les effets par rapport au bon fonctionnement de l'État de droit, protégé par les articles 2, 4(3) et 19 TUE.

- *L'opportunité de motiver un traitement prioritaire des questions posées.*

270. Aux termes d'un arrêt du 27 février 2018[104] la CJUE a décidé que lorsque des principes fondamentaux de l'État de droit sont atteints, tant la CJUE, les États membres que les juges nationaux doivent alors garantir la protection de ces principes fondamentaux (attendu 35) :

> *«35 **Le principe de protection juridictionnelle effective** des droits que les justiciables tirent du droit de l'Union, auquel se réfère l'article 19, paragraphe 1, second alinéa, TUE, constitue, en effet, **un principe général du droit de l'Union qui découle des traditions constitutionnelles communes aux États membres**, qui a été consacré par les articles 6 et 13 de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, et qui est à présent affirmé à l'article 47 de la Charte (voir, en ce sens, arrêts du 13 mars 2007, Unibet, C-432/05, EU:C:2007:163, point 37, et du 22 décembre 2010, DEB, C-279/09, EU:C:2010:811, points 29 à 33). »*

L'obligation d'une protection effective du bon fonctionnement de l'État de droit concerne tous les éléments qui sont nécessaire pour son fonctionnement.

271. Le secret professionnel qui est propre à l'avocat est considéré comme essentiel pour le bon fonctionnement de l'État de droit pour l'application correcte des articles 6 et 8 CEDH et du droit de l'Union européenne[105]. Ce bon fonctionnement exige que les clients puissent s'exprimer en toute confiance devant leur avocat et que cet avocat puisse leur donner un avis juridique en toute indépendance.

Les obligations de déclaration, de notification et de fourniture de renseignement à des tiers et à des autorités qu'impose la Directive litigieuse aux avocats ou à leurs clients sont inconciliables avec le bon fonctionnement.

L'insécurité juridique ainsi causée pour le bon fonctionnement de l'État de droit doit être vidée dans les meilleurs délais. Il est dès lors indiqué de motiver l'accélération de la procédure, dans l'intérêt du bon fonctionnement de l'État de droit, qui est un objectif de l'Union européenne consacré par l'article 2 TUE[106] et une notion que dépasse dans la société contemporaine le seul fonctionnement des Cours et Tribunaux.

Le motif de lever l'incertitude juridique par rapport au bon fonctionnement de l'État de droit au plus vite est reconnu dans la jurisprudence de la CJUE comme une cause valable pour accélérer la procédure[107].

---

[104] CJUE 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses c. Tribunal da Contas*, EU:C:2018:117

[105] CEDH, 6 décembre 2012, Michaud c. France (n° 12323/11) et CEDH, 1 décembre 2015, Brito Ferrinho Bexiga Vila-Nova . Portugal, (n°. 69436/10 ; Tribunal, 12 décembre 2018, affaire T-75/14, *Unichem Laboratoris Ltd. c. Commission européenne*, EU:T:2018:915, p. 13 – 14.

[106] CJUE, 27 février 2018, C-64/16, *Associação Sindical dos Juízes Portugueses c. Tribunal da Comptas*, EU:C:2018:117

[107] https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2019-10/fiche_thematique_-_ppu-pa.pdf ; en particulier l'ordonnance du 15 novembre 2018, Commission/Pologne, C-619/18, EU:C:2018:910, point 20, cité à la p. 19 concernant la protection pour la préservation de l'État de droit sous l'article 2 TUE

272. Les autres effets des normes litigieuses provoquent des entraves sérieuses aux libertés fondamentales qui sont protégées par les Traités et aux droits fondamentaux protégés par la Charte.

Les objectifs de l'Union européenne en matière de marché intérieur et en matière des droits de l'homme (article 2 TUE) peuvent aussi justifier que des entraves en vertu d'une directive fiscale soient examinées aussi vite que possible[108].

Lorsque la Cour constitutionnelle saisit la CJUE, elle peut motiver à ces motifs le traitement prioritaire des questions posées.

- *Réplique aux arguments de la Communauté française*

273. La contestation sur l'application de l'article 267 TFUE qui a été soulevé par la Communauté française comme un argument d'irrecevabilité, a été réfutée lors de la discussion sur la recevabilité de la demande en annulation par référence à l'article 277 TFUE.

Les demandeurs rappellent à cet égard que la réponse à la question préjudicielle n° 1 et 2 (moyens 'C') ne dépend aucunement de la réponse à recevoir à la question préjudicielle qui a été posée par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour.

En substance, le troisième moyen des demandeurs vise par la première question préjudicielle à savoir si la directive litigieuse satisfait aux exigences de subsidiarité et de proportionnalité nécessaires à sa légalité en vertu de l'article 5 du deuxième protocole au Traité de l'Union européenne (cf. n° 70, p. 82 ci-avant).

Une telle attente supplémentaire semble difficilement conciliable avec le principe que des questions préjudicielles doivent pouvoir être posées à chaque moment de la procédure. Cette règle a pour but de pouvoir saisir la CJUE dès qu'il y a une apparence de discussion sérieuse par rapport à la légalité ou la validité d'une directive qui porte entrave à un des objectifs de l'Union européenne.

Les violations de la sphère privée protégée par la Charte font l'objet de la deuxième question préjudicielle posée concernant le troisième moyen.

274. Un même raisonnement de juste motif pour procéder dans les meilleurs délais à l'examen de l'opportunité de saisir la CJUE de la violation invoquée de la Charte des droits fondamentaux semble présent quant aux quatrième et cinquième moyens (la question des

---

[108] Ordonnance du Président, 28 février 2017, affaire C-42/17, *M.A.S. c. le conseil des ministres italien*, ECLI:EU:C:2017:168, §§ 6 et 8. *En l'espèce, la juridiction de renvoi fait valoir qu'une situation de profonde incertitude s'est créée autour de l'interprétation à donner au droit de l'Union, incertitude qui pèse sur des procédures pénales pendantes et qu'il est urgent de dissiper. Cette juridiction précise que l'importance capitale des questions de droit soulevées et la nécessité d'éliminer au plus tôt ces doutes sont en outre manifestes.*(..) *8 Dans ces conditions, il y a lieu de relever qu'une réponse de la Cour intervenant dans de brefs délais est de nature à lever les graves incertitudes que la juridiction de renvoi éprouve à l'égard de l'interprétation et de l'application du droit de l'Union dans un grand nombre de cas relevant du droit pénal (voir, par analogie, ordonnance du président de la Cour du 1er février 2016, Davis e.a., C-698/15, non publiée, EU:C:2016:70, point 11)."*

demandeurs reprise au dispositif de leur mémoire concernant leur points 'D' et 'E').

Ces moyens visent également l'illicéité de la directive litigieuse, ce en substance par rapport à l'article 52 de la Charte qui pose des exigences à des normes qui créent des entraves aux droits fondamentaux protégées par la Charte (les articles 20, 48 (1) et 49 ont été invoqués par les demandeurs en matière des droits de la défense violées des contribuables concernés et des intermédiaires).

A nouveau, ces moyens pour la troisième question préjudicielle proposée, sont entièrement dissociés de la question préjudicielle posée par l'arrêt n° 167/2020 de la Cour du 17 décembre 2020 sur pied des articles 7 et 47 de la Charte par rapport au secret professionnel qui est propre à des avocats. Il n'y a pas de raison objective d'attendre la réponse à cette question pour répondre aux violations reprochées à la directive litigieuse par rapport à d'autres articles de la Charte.

275. Quant à la quatrième question préjudicielle, les demandeurs ont déjà exposées ci-avant pourquoi cette question ne doit non plus attendre la réponse que donnera la CJUE à la question posée par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 de la CJUE.

A CES CAUSES,
PLAISE A LA COUR CONSTITUTIONNELLE,

- de dire la demande en annulation recevable, et

- **en ordre principal**, avant de poser des questions préjudicielles, de dire la demande en annulation fondée et

au motif de violation des (arguments développés sous les points 'A' et 'B') :

- articles 10, 11, 35, 39, 143 § 1er, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution,
- l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles en ce que cette article forme une expression du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire,
- l'article 1 ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions en ce que cette article forme une expression du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire,

1) d'annuler les articles **3 et 5, séparément ou lu ensemble,** du décret du 12 novembre 2020 de la Communauté française modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative (*M.b.*, 24 novembre 2020),

en ce que ces articles prévoient certaines obligations de déclaration qui ne s'appliquent

qu'aux contribuables concernés et aux intermédiaires avec un point de rattachement personnel avec un territoire où est prélevé un impôt dont la Communauté française assure le service,

2) d'annuler le Décret du, **en son entièreté**, le décret du 12 novembre 2020 de la Communauté française modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative (*M.b.*, 24 novembre 2020).

par l'insertion des obligations de déclarations dans d'autres matières que l'impôt des sociétés sans une justification proportionnée,

- **En ordre subsidiaire**, pour autant que le décret litigieux n'est pas annulé en son entièreté, de saisir la Cour de Justice de l'Union européenne des questions préjudicielles suivantes assorties d'une motivation en vue d'une mise en état accélérée pour chacune de ces questions préjudicielles au motif de l'insécurité juridique qui s'est formé par rapport plusieurs objectifs de l'Union européenne, dont celle en matière du bon fonctionnement de l'État de droit par les entraves au secret professionnel qui est propre aux avocats ;

1re question Par rapport à la nécessité de la Directive litigieuse par rapport à son but poursuivi (arguments sous 'C.1') :

« Est-ce que la Directive la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ***prise en son entièreté****, viole les* ***articles 2, 4(3), 5 et 6 TEU****, lu ensemble ou pas avec les* ***articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFEU*** *en des* ***articles 7, 8.1 et 47 de la Charte****, en ce que cette directive,*

- *Primo, instaure des obligations pour son but poursuivi qui sont déjà visées par la Directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur et en se faisant viole l'objectif de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences,*

- *Secundo, instaure des dispositions qui ont pour effet de nuire au fonctionnement du marché unique alors qu'un effet stimulant est une exigence indispensable pour l'application de la disposition du traité sur base de laquelle cette directive a été adoptée par le Conseil et en se faisant viole les objectifs de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences, la protection de la sphère privée contre des ingérences arbitraires des autorités et du marché unique ?*

IIème question Par rapport à la proportionnalité de son effet par rapport au but poursuivi et l'instauration des présomptions irréfragables d'un but fiscal principal poursuivi à travers ces dispositifs transfrontières (arguments développés sous les points 'C.2, C.3 et C.4') :

*«1. Convient-il d'interpréter les **articles 4(3), 5(4) et 6 TUE**, lu ensembles avec les **articles 2 (5), 6 (g), 16 (1), 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) et 115 TFUE** et les **articles 7, 8, 20, 47 à 53 de la Charte**, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est minimal égal à celui de l'article 8 CEDH, en ce sens qu'ils s'opposent à la mise en œuvre de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, **en son entièreté**, ou des dispositions reprises **aux articles 1er 1 b), 1, 2 et son annexe IV**, qui obligent les États membres à transposer dans des normes nationales ou régionales :*

- *Des obligations de déclaration par rapport à des renseignements qui peut déjà être connue par ces autorités nationales sous les règles européennes existantes d'échange d'information ou peuvent être demandées pour contrer des abus ?*
- *Est-ce qu'une telle obligation peut alors concerner d'autres impôts nationaux que l'impôt des sociétés sans qu'il n'est démontré que la planification fiscale transfrontière cause des pertes sévères de revenus pour ces autres impôts ?*
- *Est-ce qu'une telle obligation peut être activée par la simple présence d'un des critères visés en annexe IV à la directive, aussi lorsqu'ils ne sont pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou d'une présence de pratiques fiscales abusives ?*
- *Est-ce que les personnes concernées par une obligation de déclaration en application d'un des critères visés dans l'annexe IV de la directive peuvent être exclues du droit d'apporter la preuve que le dispositif transfrontière a un autre but principal que fiscal lors qu'ils se font interpeller suite à une absence de déclaration du dispositif transfrontière ?*

*2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que les **articles 1, 1 b), 1,2 et l'annexe IV** de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration doivent être interprété en ce sens que :*

- *La norme nationale qui a transposé cette norme européenne ne peut recevoir application, ni la norme européenne elle-même, en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne ?*
- *La norme nationale qui a transposé cette norme européenne ne peut recevoir d'application qu'en matière de l'impôt des sociétés ou des impôts ayant le même effet qu'une taxe directe sur le chiffre d'affaires d'une personne morale, sans avoir démontré que dans cette autre matière des dispositifs transfrontières ont pour effet de réduire sensiblement les recettes ?*
- *La norme nationale ou régionale qui a transposé cette norme européenne est tenue de limiter l'obligation de déclaration à la présence d'un ou plusieurs indices combinés d'un avantage fiscal issu d'une planification fiscale agressive et de recours à un montage artificielle reprises dans la recommandation du 6*

décembre 2012 de la Commission européenne ?

- *La norme nationale ou régionale qui a transposé cette norme européenne autorise en cas de non-déclaration la possibilité d'apporter dans tous les cas la preuve de ce que le dispositif transfrontière n'avait pas pour but principal un avantage fiscal né d'une planification fiscale agressive ou avait une réalité économique ? »*

<u>IIIème question</u> Par rapport à certains intermédiaires et le moment de l'activation de l'obligation de déclaration (arguments développés sous les points 'D' et 'E') :

*« 1. Les **articles 20, 47 à 53 de la Charte**, lus ensemble avec l'article 6 TUE, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est minimal égal <u>à celui des articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH</u>, sont-ils incompatibles avec les dispositions des **articles 1er 1, b) (20), 1er 1, 2)**, chacun lu ensemble avec l'**article 1er 1, 6)** de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, qui obligent individuellement ou pris ensemble, les États membres de transposer dans leur législation nationale ou régionale une obligation de déclaration pour leurs justiciables :*

- *Dans des termes imprécis et/ou subjectifs des obligations de déclaration à des personnes qui dépendent de l'information d'autrui sans un accès propre à toutes les informations nécessaires pour pouvoir remplir valablement leur propre obligation de déclaration ?*
- *Dans des termes imprécis et/ou subjectifs de fixer un point de départ de l'obligation de déclaration qui ne dépend pas d'une action entreprise par la personne elle-même qui est tenue par l'obligation de déclaration activée en son chef ?»*

*2. En cas de réponse affirmative à la première question, les **articles 1er 1 b), 1er 1,2) et 1er 1,6)** de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, doivent-ils être interprétés en ce sens que :*

- *Que les intermédiaires qui fournissent dans l'État membre des services critiques avec l'intermédiaire qui conçoit, promeut ou vend un dispositif transfrontière qui doit être déclaré peuvent être tenus par une obligation personnelle de déclaration envers cet État membre ? Et qu'à tout le moins, l'absence de déclaration ne peut être sanctionnée envers des personnes non impliquées par des prestations critiques à la fourniture d'un dispositif transfrontière ?*
- *Le point de départ d'une phase ne peut donner lieu à une obligation personnelle de l'intermédiaire de déclaration qu'à partir du moment où l'intermédiaire lui-même a posé un acte qui nécessite logiquement en son chef la réalisation qu'une nouvelle phase de la constructive est activée ? Et qu'une sanction dissuasive appliquée en transposant cette norme européenne doit tenir compte des circonstances propres à la cause pour n'appliquer qu'une seule sanction en cas d'intervalles courts entre les phases d'un même dispositif transfrontière ?*

IVème question Par rapport aux obligations de notification ou de déclaration imposées à des avocats (arguments développés sous les points 'F') :

*« 1. Est-ce que **les articles 2, 4(3), 6 et 19 du Traité de l'Union européenne**, combinés avec les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte**, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est minimal égal à celui des articles 6.3 et 8 CEDH, et l'article 16(1) du Traité de fonctionnement de l'Union européenne, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, **en son entièreté**, qui oblige les États membres de transposer des obligations envers des avocats qui sont inscrits à des barreaux établis dans cet État-membre et envers leurs clients et d'autres intermédiaires pour :*

- *Soumettre des obligations de déclaration à des avocats lorsqu'ils agissent dans cette fonction ?*
- *Soumettre le secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique dans l'État membre concerné au même régime que le secret professionnel d'autres professions et de les obliger ainsi, tenu compte de l'exigence accrue d'absence d'ambiguïté dans des normes qui imposent des obligations à des avocats :*
    - *A exclure l'exonération à l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables ?*
    - *A notifier à des autres personnes que leur client l'identité de son client, l'objet des entretiens avec ce client et les avis et les prestations rendues ?*
    - *A se renseigner auprès d'autres personnes que leurs clients sur la nature, l'objet et l'étendue de leurs pourparlers, les avis ou prestations données à leurs clients ?*
    - *A introduire à cause d'autres personnes qui ont manqué à leurs obligations de déclaration, une déclaration qui méconnait toute notion de secret professionnel ?*
    - *A présenter à la demande de l'autorité compétente la preuve de l'identité de leurs clients ou d'autres personnes à qui l'avocat a fait des notifications et la preuve de l'introduction d'une déclaration valable par aux moins une de ces personnes ?*
- *Obliger aux clients des avocats ou aux intermédiaires à déclarer envers des autorités le fait et le contenu de leurs pourparlers avec leur avocat ?*

*2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'**article 1, 2) (5) (6) (9)** de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, peut encore recevoir application par rapport à des avocats et leurs clients dans les État membres qui organisent un secret professionnel pour des avocats ?*

3. En cas de réponse affirmative à une application entière ou partielle, est-ce que les normes de droit primaire violées imposent alors une application qui doit observer au minimum une ou plusieurs des modalités suivantes ?

- *Le secret professionnel propre aux avocats ne souffre pas d'exclusion et s'oppose à un traitement égal de l'avocat et de son client sous le régime d'exonération instauré pour le secret professionnel d'autres professions.*

- *Le secret professionnel propre à des avocats s'oppose à toute divulgation d'information par un avocat à une autre personne que son client. Afin de permettre au client de l'avocat d'accomplir ses propres obligations de déclaration, le client ou l'intermédiaire qui déclare doit être autorisé à déposer un schéma abstrait sans obligation quelconque d'identifier dans ce schéma l'identité de l'avocat ou le contenu des informations et documents échangés avec lui.*

- *Pour autant que de quelconques obligations peuvent toujours être imposées aux avocats envers leurs clients, le contrôle du respect de ces obligations doit obligatoirement se faire par l'intervention du Bâtonnier de l'avocat, qui veillera sur le respect du secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique de l'État membre concerné.*

- Après avoir constaté la nécessité de saisir la Cour de justice de l'Union européenne d'une ou plusieurs questions préjudicielles, de suspendre les normes du décret litigieux qui transposent les dispositions de la Directive litigieux qui motivent ces questions préjudicielles ou de leur donner une interprétation afin que l'application provisoire, dans l'attente de l'arrêt qui se prononcera sur la demande d'annulation du décret litigieux, protège l'objectif poursuivi par le droit primaire de l'Union européenne qui s'oppose à la légalité ou à la validité de la Directive litigieuse.

  Ce en particulier concernant la suspension de l'application des amendes en cas de déclaration tardive, incomplète ou erronée lorsque la CJUE est saisie d'une question qui concerne la violation des droits de la défense.

  Et concernant toutes les obligations des avocats lorsque la CJUE est saisie d'une question qui concerne le bon fonctionnement de l'État de droit et concernant les obligations des clients des avocats et les intermédiaires qui doivent se limiter à la déclaration d'un schéma abstrait qui ne reprend que les principaux éléments concernant le dispositif transfrontière qui découlent des pourparlers entre des avocats et leurs clients.

- Après l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne à intervenir,

  D'annuler **en son entièreté** le décret du 12 novembre 2020 de la Communauté française modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative (*M.b.*, 24 novembre 2020) (points 'C.1' et C.2'),

pour violation des règles européennes en matière de répartition des compétences en vertu des **articles 2, 4(3), 5 et 6 TUE et les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63 65(3) et 115 TFUE**, lus ensemble avec les articles 10, 11, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution,

subsidiairement, pour cette même motivation, annuler les **articles 3 et 5** du décret litigieux.

- **En ordre plus subsidiaire**, annuler les **articles 3, 5 et 8** du décret litigieux, selon les réponses reçues sur les questions préjudicielles et leurs violations respectives d'un ou plusieurs des **articles 10, 11, 12, 14, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, lus ensemble avec les **articles 2, 4 alinéa 3 et 6 TUE, l'article 16(1) TFUE**, les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 52 de la Charte**, combinées avec **les articles 6, 7 et 8 de la CEDH** et **l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** (arguments développés sous les points 'C.3', 'C.4', 'D' et 'E' par rapport aux exigences des normes claires pour l'objectif de l'Union européenne en matière de droit de défense, y compris la protection de la sphère privée);

- Dans tous les causes, pour autant que ces articles ne sont pas annulés, après avoir appliqué les exigences pour les objectifs de l'Union européenne en matière de marché intérieur et de droit de défense sur les **articles 3 et 5** du décret litigieux, et dans mesure que ces articles sont dits conformes à ces objectifs, annuler ou interpréter dans la mesure du possible en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne, selon les réponses reçues sur les questions préjudicielles, en excluant les avocats et leurs clients de l'application du décret litigieux, ou en organisant pour eux dans la mesure du possible un régime conforme aux exigences des **articles 10, 11, 19, 22, 29, 170, 170 § 2 et 172 de la Constitution**, combinés avec les **articles 6, 7 8 et 10 de la CEDH**, les **articles 2, 4(3), 6 et 19 TUE** et l'**article 16(1) TFUE**, les **articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte** et **l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques** en n'imposant pas d'obligations à des avocats qui sont inscrits auprès d'un Ordre d'avocats belge ou à leurs clients en ce qui concerne leurs rapports avec ces avocats;

- **Dans l'ordre le plus subsidiaire**, pour autant que ces articles puissent encore justifier d'une quelconque façon des obligations de déclaration, de dire pour droit que ces normes ne sont pas violées à condition que ces obligations de déclaration soient soumises au régime suivant :

    - les intermédiaires tenus à une obligation de déclaration en Belgique et les clients des avocats qui sont inscrits auprès un Ordre d'avocats belge sont autorisés à introduire, en ce qui concerne leurs obligations de déclaration en Belgique, un schéma abstrait, avec omission de l'identité de l'avocat et des documents ou renseignements échangés avec lui,

- les avocats ne peuvent être soumis qu'à des obligations envers leurs clients et le contrôle de l'observation de cette obligation ne peut se faire que par l'intervention du Bâtonnier de l'Ordre des avocats dont l'avocat est un membre.

- condamner le défendeur aux frais.

Bruxelles, le 23 juin 2021,

Respectueusement,

Pour les demandeurs,

Philippe Malherbe,
avocat

Frais :

Annexes à la requête :

1. Publication au Moniteur belge de la disposition litigieuse.
2. Publication au Journal Officiel de la directive litigieuse.

3. Preuves des qualités d'avocats des demandeurs sub 2 et 3.
4. Preuve de la publication au BCE en application de l'article 703, § 2 C.jud. de la qualité du demandeur 2 de mandataire générale de la demanderesse sub 1.
5. Statuts de la demanderesse sub 1.
6. Liste des membres de la demanderesse sub 1.

7. Mémoire en intervention pour le Conseil national des barreaux de France dans les affaires 7407F – 7410N.