



**BELGIAN  
ASSOCIATION  
OF TAX LAWYERS**



WWW.BATL-TAXLAW.BE

BATL\_TAXLAWYERS

BELGIAN ASSOCIATION  
OF TAX LAWYERS

**BOARD  
2022/2025**

**President**

GERD D. GOYVAERTS

**Vice President**

SABRINA SCARNA

**Treasurer**

WERNER HEYVAERT

**Secretary**

JORIS DRAYE

NATHALIE LANNOY

**Webmaster**

PAUL VERHAEGHE

**Board members**

MIKAEL GOSSIAUX

JACQUES MALHERBE

**DISCLAIMER**

Deze dépêche is enkel bestemd voor leden en kan niet publiek worden gemaakt zonder akkoord van de raad van bestuur. Alle bijdragen en opinies mogen niet naar derden worden bekend gemaakt zonder akkoord van de auteurs van die bijdrage. Zij drukken meningen uit en geen adviezen van bijzondere of algemene strekking.

Alle referenties naar websites of nieuwsbrieven van leden gebeurt zonder garantie door BATL over de juistheid of de volledigheid van de inhoud op de doorverwezen locaties.

Cette dépêche est destinée aux membres uniquement et ne peut être publié sans l'accord du conseil d'administration. Toutes les contributions et opinions ne peuvent être divulguées à des tiers sans l'accord des auteurs de la contribution. Ils expriment des opinions et non des conseils de nature spéciale ou générale.

Toutes les références aux sites web ou aux bulletins d'information des membres sont faites sans garantie de la part de BATL quant à l'exactitude ou l'exhaustivité du contenu des sites référencés.

**BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**

**DEPECHE 2024/3**

**01 08 2024**

*Het Hof van Justitie oordeelt in het arrest van 29 juli 2024 inzake C-623/22 dat DAC-6 wordt verantwoord vanuit de doelstellingen en werkwijzen die de OESO voorstaat. De versterkte bescherming van het vertrouwelijk karakter van besprekingen tussen advocaten en hun cliënten werkt niet door naar andere beroepen ; er is geen verschoningsrecht voor hen. De aanvang van de meldplicht voor alle intermediairs wordt verbonden aan een effectieve inwerkingstelling van het dispositief en voldoende kennis ervan. Advocaten kunnen hun verschoningsrecht al inroepen van bij aanvang van hun tussenkomst, dus alvorens een meldplicht kan aanvangen.*

*Dans son arrêt du 29 juillet 2024 dans l'affaire C-623/22, la Cour de justice a jugé que DAC-6 est justifiée sur la base des objectifs et des méthodes de travail préconisés par l'OCDE. La protection renforcée de la confidentialité des communications entre les avocats et leurs clients ne s'étend pas aux autres professions ; il n'y a pas de dispense pour elles. Le début de l'obligation de déclaration pour tous les intermédiaires est lié à l'activation effective du dispositif et à une connaissance suffisante de celui-ci. Les avocats peuvent invoquer leur dispense dès le début de leur intervention, c'est-à-dire avant qu'une obligation de déclaration ne commence à courir.*

**Waarde confraters, Beste leden,**

Met het arrest van 29 juli 2024 heeft de tweede kamer van het Hof van Justitie de vijf prejudiciële vragen beantwoord (zaak C-623/22) die het Grondwettelijk Hof had gesteld in het kader van de federale omzetting van de DAC-6 Richtlijn. We kunnen nu de balans opmaken van het behaalde resultaat voor de redenen waarom we als beroepsvereniging deze procedures hebben opgestart.

Deze redenen werden in onze nota van 22 november 2019 die op onze website werd gepubliceerd, samengevat door vijf bemerkingsen over het regime dat DAC-6 invoerde, de wijze van omzetting ervan en onze beroepsregels. Na het arrest van 29 juli 2024 kan dat bereikte resultaat voorlopig als volgt worden samengevat :

“54.

*Dat de cliënt-belastingplichtige [relevante belastingplichtige] of cliënt-tussenpersoon [intermediair, al dan niet promotor] die geen eigen verschoningsrecht kan inroepen niet kan worden verplicht om het feit en de inhoud van de geschriften met advocaten te melden (1), ontslaat deze echter niet van de plicht om het ter beschikking stellen van de constructie te melden, net zoals de implementatie en het beheer ervan, indien deze het gevolg zijn van het verleende advies door de advocaat (2).*

**VZW / ASBL BELGIAN ASSOCIATION OF TAX LAWYERS**

**KBO/BCE - 0773.556.687**

Havenlaan – Avenue du Port 86C, B 419, 1000 Brussel/Bruxelles

gerdd.goyvaerts@tiberghien.com

Tel.: 03.443.20.00

Account: BE75 0019 2174 0051

**Publisher:** Mr. Mikael GOSSIAUX, 1050 Brussels/Bruxelles, avenue Louise - Louizalaan 290.

Behoudens de uitdrukkelijk bij de wet bepaalde uitzonderingen mag niets uit deze uitgave veeleer eenvoudig, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt worden, op welke wijze ook, zonder de uitdrukkelijke voorafgaande en schriftelijke toestemming van de uitgever.

#40112722v1



- (1) Deze bemerking is in zoveel woorden uitgedrukt in § 114 van het arrest.
- (2) Deze bemerking is terug te vinden in § 148. Voor intermediairs is de meldplicht de facto fors ingeperkt door de interpretatie van de aanvang van die meldplicht (§§ 76 – 85 en 146).

*De effectieve bescherming van het beroepsgeheim van advocaten, dat naar gezamenlijke rechtspraak van het HJEU, het EVRM en het Gw. H. onmisbaar is in de werking van de rechtstaat (3) , vereist dat wordt afgeweken van meerdere bepalingen van DAC6 :*

- (3) Deze bemerking wordt omstandig gemotiveerd in §§ 115 – 117. Het vormt de verantwoording voor het onderscheid in behandeling met de andere beroepen.

De relatie advocaat-cliënt moet de cliënt toelaten om zich *vrijelijk* uit te drukken opzichthens diens advocaat, opdat deze *loyaal*, doch in diens rol van bijstandverlener aan justitie (auxiliaire de justice) en in het belang van die justitie, *in alle onafhankelijkheid* het gevraagde juridisch advies kan verlenen. Dit conform diens beroepsregelen, waarmee in het algemeen belang wordt toegezien op dat onafhankelijk handelen door diens Orde.

Het arrest verbindt derhalve uitdrukkelijk de onderwerping aan de deontologie die eigen is aan ons beroep en die tot doel heeft om onze onafhankelijkheid te bewaken aan het recht op verschoning van de meldplicht. Dit met verwijzing naar de richtlijn 98/5 die de uitoefening van ons beroep in andere lidstaten regelt. Het is van daar een kleine opstap naar de stelling dat de nationale deontologie ook de uitoefening van de verschoning behoort te regelen in het belang van de effectiviteit van de vrijheid van de cliënt en de onafhankelijkheid van diens advocaat.

*(1) De raadsman-dienstverlener [geen promotor] aan contractanten van de deelnemer [intermediairs] die zich beperkt tot adviezen aan deze contractanten is nooit zelf meldingsplichtig. In voorkomend geval zal enkel de cliënt-contractant [intermediairs] gehouden zijn tot melding van een fase van de constructie ingevolge dat ‘actief’ advies (en dus niet het ‘actieve’ advies zelf) als deze geen eigen verschoningsrecht kan invoeren. Deze regel vermijdt conflicten in bevoegdheden van meldingsplicht ; enkel de lidstaat van de (raadsman)-contractant is bevoegd om deze te regelen voor alle cliënten van de raadsman.*

Een advocaat behoort het verschoningsrecht in te kunnen roepen tegen diens meldplicht, dit volgens de regels eigen aan diens nationaal recht (§§ 105 en 117). De cliënt-intermediair van een advocaat-intermediair kan ingevolge het verleende antwoord op de vierde prejudiciële vraag geen eigen verschoningsrecht invoeren (§ 120). De cliënt van een advocaat kan echter niet gedwongen worden om het feit en de inhoud van het verleend advies te melden (§ 114). Naargelang die cliënt-intermediair een promotor is of niet wordt het ontstaan van diens eigen meldplicht anders geactiveerd door het arrest (§§ 76 – 85 en 146 - zie hierna).



(2) *De cliënt die in de plaats van de raadsman-contractant meldt, moet dit doen in de lidstaat waar de raadsman-contractant is ingeschreven bij diens beroepsorganisatie (in voorkomend geval diens voornaamste inschrijving).*

(3) *De inhoud van deze melding kan enkel geregeld worden door het nationaal recht van de lidstaat van die beroepsorganisatie.*

Op die twee punten is de uitkomst van de procedures tegengesteld. Er lijkt immers geen beletsel te bestaan opdat de cliënt enkel meldt volgens diens nationaal recht en er geheel niet wordt gemeld in het land waar de raadsman is gevestigd die zich versoont. Of de deontologie van de advocaat kan doorwerken naar de inhoud van de melding door een cliënt werd niet behandeld door het Hof van Justitie. Het betreft uiteindelijk de vraag of het beroepsgeheim van advocaten van openbare orde is naar het nationaal recht van de cliënt. Indien zowel cliënt als advocaat in dezelfde lidstaat zijn gevestigd, oordeelt het nationaal recht van de rechtstaat over de wijze waarop de melding als dan niet het geheim kan schenden. Er kan echter worden verwezen naar § 144 dat zegt dat de melding geen geheim mag schenden. Een uitzondering enkel voor DAC-6 meldingen invoeren – denk aan Frankrijk - lijkt dan ook strijdig met het arrest van 29 juli 2024.

(4) *Er is enkel plicht tot melden in hoofde van de cliënt indien door de tussenkomst van de raadsman-contractant een fase van een constructie wordt geactiveerd (opgave alle of voornaamste handelingen voor het bekomen van het fiscaal voordeel => documenten om rechtspositie/fiscale toestand te wijzigen => ondertekening documenten / indienen aangiftes => monitoring behoud / wijziging fiscale toestand).*

Deze bemerking vormde de basis van wat uiteindelijk de derde prejudiciële vraag zou worden waarop het arrest van 29 juli 2024 heeft geantwoord. In de §§ 76 – 85 oordeelt het Hof van Justitie dat de meldplicht aanvangt :

- (a) voor een intermediair-promotor : enkel een effectieve toepassing van het dispositief doet diens meldplicht ontstaan in de vroegste fase die er aan kan worden gelinkt,
- (b) voor een intermediair die bijstand verleent (1) voor zover deze effectief kennis heeft of redelijkerwijze behoort te hebben dat diens bijstand dient tot het ontwerp, de commercialisering of de organisatie van een dispositief, (2) dat een effectieve toepassing kent, (3) met de mogelijkheid om te bewijzen bij gebrek aan melding waarom er geen dergelijke kennis was over één van beiden voorwaarden, (4) vangt de meldtermijn van 30 dagen enkel aan op het einde van diens tussenkomst,

Via de omweg van de vereiste van duidelijke bewoordingen voor de aanvang van de aangiftetermijn voor het ontstaan van een meldplicht, wordt de meldplicht voor intermediairs-tussenpersonen zo de facto zeer beperkend uitgelegd. Ook heel belangrijk voor de praktijk ; het Hof van Justitie voegt er nog aan toe dat de intermediair die bijstand verleent van bij aanvang



van die prestatie de meldplicht kan verschuiven naar de andere intermediairs (lees de promotor of intermediairs-dienstverleners) (§ 85). Dus vooraleer diens eigen meldplicht ontstaat !

In de §§ 144 – 146 wordt er op gewezen dat een abstracte omschrijving van het dispositief volstaat, zonder schending van een commercieel of ander geheim en zonder dat de melding volledig moet zijn. Er is immers geen actieve zoekplicht in de uitlegging die het Hof van Justitie verleent aan de richtlijn, noch voor de relevante belastingplichtige, noch voor de intermediair.

*(5) Bij de melding van die fase door de cliënt-deelnemer [relevante belastingplichtige of die direct mee organiseert] / cliënt-contractant van een deelnemer [intermediair] kan nooit de identiteit van de raadsman noch de inhoud van het verleende advies verplichtend worden gemaakt jegens deze cliënt.”*

Dit staat woordelijk in § 114. Er wordt geen onderscheid gemaakt tussen cliënten-intermediairs en cliënten-deelnemers. De relatie advovcaat-cliënt primeert en de versterkte bescherming ervan.

Onze bemerkingen als beroepsorganisatie van fiscale advocaten werden in grote mate bevestigd door de arresten van 8 december 2022 van de Grote Kamer van het Hof van Justitie (zaak C-694/20) en het arrest van 29 juli 2024 van de Tweede Kamer (zaak C-623/22) in de verleende antwoorden aan de derde en de vierde prejudiciële vragen.

Voor wat betreft de eerste, tweede en vijfde prejudiciële vragen liet het Hof van Justitie de belangen van de schatkist van de lidstaten primeren op de inmenging in het privé-leven. Ook al werd die inmenging als verregaand omschreven (§ 148) en dit ook betreffende wettelijke constructies (geen misbruik) (§ 142). Het Hof van Justitie verwees daartoe meerdere malen naar de OESO als de bron van dit regime voor de Unie-wetgever en oordeelde dat zowel het normdoel als de overname van de aanbevelingen van de OESO in overeenstemming zijn met het Unierecht.

Na dit tweede arrest van 29 juli 2024 volgt de epiloog ; het Grondwettelijk Hof zal deze antwoorden toepassen op de vijf Belgische omzettingen. Op basis van de verleende antwoorden door het Hof van Justitie kondigt zich alvast op meerdere punten reparatiewetgeving aan voor die vijf Belgische omzettingen van de DAC-6 – richtlijn.

De Raad van Bestuur.

**Chers confrères, Chers membres,**

Par l'arrêt du 29 juillet 2024, la deuxième chambre de la Cour de justice a répondu aux cinq questions préjudicielles (affaire C-623/22) posées par la Cour constitutionnelle dans le cadre de la transposition fédérale de la directive DAC-6. Nous pouvons maintenant faire le point sur le résultat obtenu au regard des raisons pour lesquelles nous avons, en tant qu'association professionnelle, initié ces procédures.



Ces raisons ont été résumées dans notre note du 22 novembre 2019 publiée sur notre site web, par cinq observations sur le régime qu'a introduit DAC-6, la manière dont elle a été transposée et nos règles professionnelles. À la suite de l'arrêt du 29 juillet 2024, ce résultat obtenu peut être résumé provisoirement comme suit :

"54.

*Que le client-contribuable [le contribuable concerné] ou le client-intermédiaire [l'intermédiaire, qu'il soit un promoteur ou pas] qui ne peut invoquer son propre privilège de confidentialité, ne puisse être tenu de divulguer le fait et le contenu des écrits avec des avocats (1), ne le dispense cependant pas de l'obligation de déclarer la mise à disposition de la construction, ainsi que sa mise en œuvre et sa gestion, si elles résultent des conseils prodigués par l'avocat (2).*

(1) Cette observation est exprimée en autant de mots au § 114 de l'arrêt.

(2) Cette observation se retrouve au § 148. Pour les intermédiaires, l'obligation de déclarer est de facto fortement limitée par l'interprétation du début de cette obligation de déclaration (§§ 76 - 85 et 146).

*La protection effective du secret professionnel des avocats, qui, selon la jurisprudence commune de la CJUE, de la CEDH et de la C.C. est indispensable au fonctionnement de l'État de droit (3), nécessite une dérogation à plusieurs dispositions de la DAC 6 :*

(3) Cette observation est expliquée en détails aux §§ 115 à 117. Elle justifie la distinction de traitement par rapport aux autres professions.

La relation avocat-client doit permettre au client de s'exprimer librement vis-à-vis de son avocat, afin que celui-ci puisse, loyalement mais dans son rôle d'auxiliaire de justice et dans l'intérêt de la justice, fournir en toute indépendance la consultation juridique demandée. Ceci en conformité avec ses règles professionnelles, sur lesquelles son Ordre veille dans l'intérêt général afin d'assurer cette indépendance.

L'arrêt lie donc explicitement la soumission à la déontologie inhérente à notre profession, dont le but est de sauvegarder notre indépendance, à la dispense de l'obligation de déclaration. Ce en renvoyant à la Directive 98/5 qui organise l'exercice de notre profession dans un autre État membre. De là, il n'y a qu'un pas vers la thèse selon laquelle la déontologie nationale devrait également réglementer les modalités de l'exercice du droit à la dispense dans l'intérêt de l'effectivité de la liberté du client et de l'indépendance de son avocat.

*(1) Le conseiller-prestataire de services [pas un promoteur] aux cocontractants du participant [des intermédiaires] qui se limite à conseiller ces cocontractants n'est jamais lui-même tenu de faire une déclaration. Le cas échéant, seul le client-cocontractant [un intermédiaire] sera tenu de déclarer une phase du dispositif à la suite de ce conseil "actif" (et donc pas le conseil "actif" lui-même) s'il ne peut pas invoquer la dispense. Cette règle permet d'éviter les conflits de compétences en matière d'obligation de déclaration ; seul l'État membre du contractant (conseil) est compétent pour réglementer cette obligation pour tous les clients du conseil.*



L'avocat doit pouvoir opposer le droit au secret professionnel à son obligation de déclaration selon les règles de son droit national (§§ 105 et 117). Selon la réponse donnée à la quatrième question préjudicielle, le client-intermédiaire de l'avocat ne peut pas invoquer son propre droit au secret professionnel (§ 120). Toutefois, le client de l'avocat ne peut être contraint de révéler le fait et le contenu du conseil donné (§ 114). Selon que ce client-intermédiaire est un promoteur ou pas, l'arrêt déclenche différemment le début de sa propre obligation de déclaration (§§ 76 - 85 et 146 - voir ci-dessous).

*(2) Le client qui déclare à la place du conseiller-contractant, doit le faire dans l'État membre dans lequel le conseiller-contractant est inscrit auprès de son ordre professionnel (le cas échéant, son inscription principale).*

*(3) Le contenu de cette déclaration ne peut être réglementé que par le droit national de l'État membre de cet ordre professionnel.*

Sur ces deux points, l'issue de la procédure est contraire. En effet, rien ne semble s'opposer à ce que le client ne déclare que selon son droit national et ne déclare rien du tout dans le pays où est établi l'avocat qui a invoqué la dispense. La question de savoir si la déontologie de l'avocat peut s'étendre au contenu de la déclaration par le client n'a pas été abordée par la Cour de Justice. Il s'agit en fin de compte de savoir si le secret professionnel de l'avocat est d'ordre public en vertu du droit national du client. Si le client et l'avocat sont tous deux domiciliés dans le même État membre, c'est le droit national de l'État membre qui décidera de la manière dont la déclaration peut ou ne peut pas violer le secret professionnel. Toutefois, on peut se référer au § 144 qui stipule que la déclaration ne peut pas violer un secret. Introduire une exception à ce secret uniquement pour les déclarations DAC-6 - pensez à la France - semble dès lors contraire à l'arrêt du 29 juillet 2024.

*(4) Il n'y a une obligation de déclaration dans le chef du client que si une phase d'un dispositif est déclenchée par l'intervention du conseil-contractant (communiquer tous les actes ou des principaux actes pour arriver à l'avantage fiscal => documents pour modifier le statut juridique/fiscal => signature de ces documents / dépôt de déclarations => suivi de la préservation / du changement de statut fiscal).*

Cette observation constitue la base de ce qui deviendra finalement la troisième question préjudicielle à laquelle répondra l'arrêt du 29 juillet 2024. Dans les §§ 76 - 85, la Cour de Justice a jugé que l'obligation de déclaration commence :

- (a) pour un intermédiaire-promoteur : seule une mise en œuvre effective du dispositif fait naître son obligation de déclaration au stade le plus précoce qui puisse lui être lié,
- (b) pour un intermédiaire fournissant une assistance (1) dans la mesure où il a effectivement connaissance ou aurait raisonnablement dû avoir effectivement connaissance que son assistance vise à concevoir, commercialiser ou organiser un dispositif, (2) qui reçoit une mise en œuvre, (3) avec la possibilité de prouver qu'en cas de manque de déclaration qu'il n'y a pas eu une telle connaissance d'une de ces deux conditions, (4) la période de déclaration de 30 jours ne débute qu'à la fin de son intervention,



Par un détour à travers l'exigence d'une formulation claire pour le commencement du délai de déclaration pour qu'une obligation de déclaration naisse, l'obligation de déclaration pour les intermédiaires est donc de facto interprétée de manière très restrictive. La Cour de justice ajoute que l'intermédiaire qui fournit une assistance peut, dès le début de ce service, transférer l'obligation de déclaration aux autres intermédiaires (c'est-à-dire le promoteur ou les intermédiaires-prestataires de services) (§85). Donc avant que naisse sa propre obligation de déclaration !

Les §§ 144 à 146 soulignent qu'une description abstraite du dispositif est suffisante, sans violer aucun secret commercial ou autre et sans que la déclaration ne doive être complète. En effet, l'interprétation de la directive par la Cour de justice ne prévoit pas d'obligation active de recherche, que ce soit pour le contribuable concerné ou pour l'intermédiaire.

*(5) Lors de la déclaration de cette phase par le client-participant [le contribuable concerné ou celui qui organise de manière directe le dispositif] / client-cocontractant [un intermédiaire] d'un participant, ni l'identité du conseil ni le contenu de l'avis rendu ne peuvent être rendus obligatoires à déclarer par ce client".*

Cette observation est reprise textuellement au § 114. Aucune distinction n'est faite entre les clients-intermédiaires et les clients-participants. C'est la relation conseil-client qui prévaut et sa protection renforcée.

Nos observations en tant qu'association professionnelle d'avocats fiscalistes ont ainsi été largement confirmées par les arrêts du 8 décembre 2022 de la Grande Chambre de la Cour de justice (affaire C-694/20) et l'arrêt du 29 juillet 2024 de la deuxième chambre (affaire C-623/22) dans les réponses données aux troisième et quatrième questions préjudicielles.

En ce qui concerne les première, deuxième et cinquième questions préjudicielles, la Cour de Justice a laissé les intérêts du trésor des États membres primer sur l'ingérence dans la vie privée. Même si cette ingérence a été qualifiée de profonde (§ 148) et qu'elle affecte également des dispositifs licites (pas d'abus) (§ 142). À cette fin, la Cour de justice a fait référence à plusieurs reprises à l'OCDE comme source de ce régime pour le législateur de l'Union et a jugé que tant l'objectif normatif que l'adoption des recommandations de l'OCDE étaient conformes au droit de l'Union.

Ce second arrêt du 29 juillet 2024 est suivi de l'épilogue ; la Cour constitutionnelle appliquera ces réponses aux cinq transpositions belges. Sur la base des réponses données par la Cour de justice, une législation de réparation s'annonce sur plusieurs points pour ces cinq transpositions belges de la directive DAC-6.

Le Conseil d'administration