



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 3/2024  
du 11 janvier 2024  
Numéros du rôle : 7481, 7510, 7511 et 7521**

*En cause* : les recours en annulation totale ou partielle de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale », introduits par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres, par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes et par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, et des juges T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune, E. Bribosia et K. Jadin, assistée du greffier N. Dupont, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*I. Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 11 décembre 2020 et parvenue au greffe le 15 décembre 2020, un recours en annulation partielle de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (publiée au *Moniteur belge* du 6 novembre 2020, deuxième édition) a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe et Gerd Goyvaerts, assistés et représentés par Me P. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension partielle de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 46/2021 du 11 mars 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), publié au *Moniteur belge* du 16 mars 2021, deuxième édition, la Cour a partiellement suspendu cette ordonnance.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 3 février 2021 et parvenue au greffe le 5 février 2021, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me S. Scarnà, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de la même ordonnance.

Par la même requête, la partie requérante demandait également la suspension de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 95/2021 du 17 juin 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.095), publié au *Moniteur belge* du 7 février 2022, la Cour a rejeté la demande de suspension.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 5 février 2021 et parvenue au greffe le 8 février 2021, un recours en annulation de la même ordonnance a été introduit par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes, assistés et représentés par Me P. Wouters, avocat à la Cour de cassation.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 96/2021 du 17 juin 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.096), publié au *Moniteur belge* du 17 janvier 2022, la Cour a rejeté la demande de suspension.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 23 février 2021 et parvenue au greffe le 25 février 2021, l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, assisté et représenté par Me F. Judo et Me L. Proost, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation partielle de la même ordonnance.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7481, 7510, 7511 et 7521 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me C. Molitor, Me V. Feyens, Me O. Vanleemputten et Me M. de Mûelenaere, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit des mémoires, les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a également introduit des mémoires en réplique.

Par ordonnance du 17 mai 2023, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs D. Pieters et E. Bribosia, a décidé :

- que les affaires étaient en état,
- d'inviter les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 15 juin 2023 au plus tard et à communiquer dans le même délai aux autres parties, leur point de vue concernant l'incidence de l'arrêt de la Cour de Justice de l'Union européenne du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) sur les recours en annulation,

- qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et

- qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 28 juin 2023 et les affaires mises en délibéré.

Les parties requérantes ont introduit des mémoires complémentaires.

À la suite des demandes des parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 7510, 7511 et 7521 à être entendues, la Cour, par ordonnance du 31 mai 2023, a fixé l'audience au 28 juin 2023.

À l'audience publique du 28 juin 2023 :

- ont comparu :

. Me P. Malherbe, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7481;

. Me S. Scarnà et Me J. Noël, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7510;

. Me P. Wouters, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7511;

. Me Judo, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7521;

. Me V. Davain, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me C. Molitor et Me M. de Mûelenaere, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

- les juges-rapporteurs D. Pieters et E. Bribosia ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

### *Quant à la recevabilité*

A.1. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, le recours en annulation est irrecevable en ce qui concerne la première partie requérante dans l'affaire n° 7481. Il s'agit d'une association de fait qui ne satisfait pas aux exigences applicables pour que de telles associations puissent agir devant la Cour. Étant donné que les deuxième et troisième parties requérantes fondent leur intérêt sur leur qualité d'administrateur ou de président du conseil d'administration de l'association de fait, elles ne justifient pas non plus de l'intérêt requis.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste l'intérêt de la partie requérante dans l'affaire n° 7510. Seules les dispositions susceptibles d'affecter le secret professionnel de l'avocat peuvent être attaquées par la partie requérante.

A.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste la recevabilité des moyens dans l'affaire n° 7481, étant donné que l'exposé des parties requérantes n'est pas clair et ne permet pas de comprendre en quoi les dispositions attaquées violeraient les très nombreuses normes de références énumérées. La structure de la requête permet à peine de distinguer avec certitude les différents moyens et leur contenu.

### *Quant au fond*

#### *En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7481*

A.3.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 4 et 6 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (ci-après : l'ordonnance du 29 octobre 2020), des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions. Elles font valoir qu'il est possible d'interpréter l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 de telle manière que les contribuables et les intermédiaires, lorsqu'ils ont des obligations de déclaration simultanées dans plusieurs États membres, ne doivent remplir ces obligations que s'ils ont un point de rattachement personnel avec la Région de Bruxelles-Capitale. Selon les parties requérantes, cela conduit à une différence de traitement injustifiée au sein de l'union économique et monétaire belge, qui compromet les objectifs des dispositions invoquées. Elles se réfèrent à cet égard à l'avis de la section de législation du Conseil d'État qui, selon elles, a été suivi à tort.

A.3.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que le premier moyen, qui est le seul moyen qui n'a pas déjà été soulevé dans l'affaire n° 7443, est particulièrement obscur. En ce que le moyen semble mettre en cause la transposition, par les régions, de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la directive (UE) 2018/822), le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale renvoie à l'avis de la section de législation du Conseil d'État relatif à la législation fédérale, dont il ressort clairement que ce moyen n'est pas fondé.

#### *En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7481*

A.4.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 prennent un deuxième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que l'ordonnance transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable soit fournie à cet effet.

Dans le cadre des deux premiers moyens, les parties requérantes demandent à la Cour de poser la question suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« Les directives (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 et (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19, prises dans leur ensemble, violent-elles les articles 2, 4, (3), 5 et 6 TUE, lus ensemble ou non avec les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE et les articles 7, 8.1 et 47 de la Charte, en ce que ces directives, *primis*, instaurent des obligations pour atteindre une finalité qui est déjà poursuivie 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, ce faisant, violent l'objectif de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences, et deuxièmement, instaurent des dispositions qui ont pour effet de nuire au fonctionnement du marché intérieur, alors qu'un effet stimulant est une exigence indispensable pour l'application de la disposition du traité sur la base de laquelle ces directives ont été adoptées par le Conseil et, ce faisant, violent les objectifs de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences, la protection de la vie privée contre des ingérences arbitraires des autorités et du marché unique ? ».

A.4.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond en ordre principal que le moyen n'est pas clair et qu'il est dès lors irrecevable. En ordre subsidiaire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que l'hypothèse sur laquelle se fonde le moyen, à savoir que la transposition de la directive (UE) 2018/822 ne serait obligatoire que dans le cadre de l'impôt des sociétés, est inexacte. Le moyen n'est dès lors pas fondé.

*En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7481*

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 prennent un troisième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Elles reprochent aux obligations d'information instaurées dans l'ordonnance d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfutable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

Elles demandent à la Cour de poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 1. Convient-il d'interpréter les articles 4(3), 5(4) et 6 TUE, lus ensemble 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 au moins 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, dans son intégralité, 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 peuvent déjà être connus par ces autorités nationales sous les règles européennes existantes d'échange d'informations ou peuvent être demandés 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 dans l'annexe IV à la directive, même lorsqu'ils ne se trouvent pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou avec la 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 qu'un but fiscal lorsqu'elles se font interpellées 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 interprétés en ce sens que :

- La norme nationale ou régionale 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 ou régionale 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 [d'un] recours à un montage artificiel repris dans la recommandation du 6 décembre 2012 de la Commission européenne ?

- En cas de non-déclaration, il est possible 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 ? ».

A.5.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que l'existence d'autres initiatives dans le droit de l'Union européenne poursuivant un objectif similaire ne signifie pas nécessairement que l'obligation de déclaration n'est pas nécessaire à la lutte contre les effets sociaux indésirables des dispositifs de planification fiscale agressive. Pour le surplus, il fait valoir que le moyen n'est pas clair et qu'il consiste purement en des hypothèses et des allégations sans fondement. En ce qui concerne les marqueurs, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que ceux-ci visent précisément à obtenir les informations susceptibles d'être importantes pour les objectifs de la directive et donc aussi pour ceux de l'ordonnance. Pour le reste, l'argumentation des parties requérantes concernant les « présomptions » est dénuée de fondement.

*En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7481*

A.6.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 prennent un quatrième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans l'ordonnance sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions précitées.

A.6.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relève qu'il ne ressort pas de la requête que les parties requérantes jugent la définition d'intermédiaire imprécise, mais qu'en réalité, elles estiment uniquement que cette définition est trop large, de sorte que les intermédiaires seraient tenus de transmettre des informations auxquelles ils n'ont pas accès. Cette position repose sur une lecture erronée des dispositions concernées, étant donné qu'il ressort de l'article 9/2, § 1er, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 26 juillet 2013 « transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : l'ordonnance du 26 juillet 2013) que seules les informations dont l'intermédiaire a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle doivent bien entendu être transmises. Toute personne qui ne savait pas et qui ne pouvait pas raisonnablement savoir qu'elle participait à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration n'est pas un intermédiaire au sens de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

*En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7481*

A.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 prennent un cinquième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63 et 115 du

TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

A.7.2. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, ce moyen est irrecevable à défaut d'exposer en quoi la disposition attaquée ne serait pas claire.

*En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 7481*

A.8.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 prennent un sixième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170, 172 et 190 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, avec les articles 49, 56 et 63 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'elle n'est parue au *Moniteur belge* que le 6 novembre 2020.

A.8.2. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, le moyen n'est pas fondé. L'ordonnance impose une obligation de déclaration future, étant entendu que l'objet de la déclaration porte sur des faits qui se sont déjà produits. Ceci est confirmé dans l'avis de la section de législation du Conseil d'État sur la législation fédérale.

A.9. En ce qui concerne les quatrième, cinquième et sixième moyens, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 demandent de poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice :

« 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 [au moins] égal à celui des articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH, sont-ils incompatibles avec les dispositions des articles 1er 1, b) (21), 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 et l'intégralité de la directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19, qui obligent individuellement ou pris ensemble, les États membres [à] transposer dans leur législation nationale ou régionale une obligation de déclaration pour leurs justiciables imposant :

- Dans des termes imprécis et/ou subjectifs des obligations de déclaration à des personnes qui dépendent de l'information d'autrui sans un accès propre à toutes les informations nécessaires pour pouvoir remplir valablement leur propre obligation de déclaration ?

- Dans des termes imprécis et/ou subjectifs de fixer un point de départ de l'obligation de déclaration qui ne dépend pas d'une action entreprise par la personne elle-même qui est tenue par l'obligation de déclaration activée en son chef ?

- Une obligation rétroactive de déclaration avant même que les concernés connaissent l'interprétation qui sera réservée par l'État membre à la norme européenne ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, les articles 1er 1 b) (21), 1er 1, 2) (1) (7) (12) 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 et l'intégralité de la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19 doivent-ils être interprétés en ce sens que :

- Seuls 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 sont tenus par une obligation de déclaration personnelle ? 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 déclaration de l'intermédiaire ou du contribuable concerné qu'à partir du moment où l'intermédiaire ou le contribuable concerné lui-même a posé un acte qui nécessite logiquement dans son chef la réalisation qu'une nouvelle phase de la construction est activée ? Et qu'une sanction dissuasive appliquée en transposant cette norme européenne doit tenir compte des circonstances propres à la cause pour n'appliquer qu'une seule sanction en cas d'intervalles courts entre les phases d'un même dispositif transfrontière ?

- L'obligation de déclaration doit se limiter dans le temps à la phase en cours au jour de l'entrée en vigueur de la loi nationale qui transpose la norme européenne ?

- La norme nationale ne peut pas sanctionner rétroactivement et doit dans sa transposition de la norme européenne tenir compte des circonstances propres à la cause qui peuvent justifier selon la pratique administrative nationale de limiter ou de renoncer à des sanctions dans les cas de non-respect des obligations de déclaration pour des dispositions fiscales nationales ? ».

*En ce qui concerne le septième moyen dans l'affaire n° 7481*

A.10.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 prennent un septième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 6 et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance du 29 octobre 2020 lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration. Elles critiquent le fait que même les exceptions prévues sur la base du secret professionnel vont de pair avec des obligations d'informer, de manière motivée, d'autres intermédiaires ou des contribuables du fait que le secret professionnel est invoqué.

Elles font valoir que l'ordonnance du 29 octobre 2020 viole ces dispositions en ce qu'il est exclu qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables. L'avocat ne peut toutefois pas satisfaire à cette obligation de déclaration sans violer son secret professionnel.

Les parties requérantes critiquent également le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration.

Les parties requérantes demandent à la Cour de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 1. Est-ce que les articles 2, 4(3), 6 et 19 du Traité de l'Union européenne, combinés avec les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est au moins 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, dans son entièreté, qui oblige les États membres à transposer des obligations envers des avocats qui sont inscrits à des barreaux établis dans cet État membre et envers leurs clients pour :

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

- Obliger les clients des avocats à déclarer envers les autorités le fait et le contenu de leurs entretiens avec leur avocat ?

- Autoriser les clients des avocats à lever le secret professionnel propre aux avocats lorsque ceci est contraire à la tradition juridique dans l'État membre concerné ?

- 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 :

. À 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 ?

. À se renseigner auprès d'autres personnes que leurs clients sur la nature, l'objet et l'étendue de leurs entretiens, les avis ou prestations données à leurs clients ?

. À introduire à cause d'autres personnes qui ont manqué à leurs obligations de déclaration, une déclaration qui méconnaît toute notion de secret professionnel ?

. À 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 au moins une de ces personnes ? ».

A.10.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que ce moyen est similaire au sixième moyen soulevé par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 et au premier moyen dans l'affaire n° 7429. Il renvoie à son mémoire en intervention dans l'affaire n° 7429, dans lequel il a déclaré que le législateur décréto flamand, dans son décret 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 », a fait usage, à juste titre et de manière correcte, des possibilités offertes par la directive (UE) 2018/822. La même conclusion s'impose en ce qui concerne l'ordonnance du 29 octobre 2020. La demande des parties requérantes de suspendre les dispositions attaquées dans l'éventualité où les questions préjudicielles seraient posées est irrecevable.

*En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7510*

A.11.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7510 prend un premier moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 12, 14 et 190 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les principes fondamentaux de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité des lois.

A.11.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que le premier moyen est irrecevable en ce qu'il est pris de la violation de l'article 190 de la Constitution et de l'article 49, paragraphe 3, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

A.12.1. Tout d'abord, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 observe que le non-respect des obligations imposées par l'ordonnance du 29 octobre 2020 est sanctionné par des amendes administratives de 625 à 12 500 euros ou de 3 125 à 50 000 euros et, en cas d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire, de 2 500 à 25 000 euros ou de 12 500 à 100 000 euros. Se référant à la jurisprudence de la Cour et à celle de la Cour européenne des droits de l'homme, elle affirme que ces amendes administratives revêtent un caractère pénal, de sorte que les dispositions de l'ordonnance du 29 octobre 2020 sont soumises au respect du principe de la légalité dans ses dimensions formelle et matérielle, du principe de la sécurité juridique et du principe de la non-rétroactivité des lois.

A.12.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que les sanctions visées à l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 ne revêtent pas un caractère pénal, de sorte que les articles 12 et 14 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe de la légalité des peines en matière pénale, ne sont pas applicables. Premièrement, il ressort selon lui du texte de l'ordonnance et des travaux préparatoires que ces sanctions doivent être qualifiées d'amendes administratives. Deuxièmement, il soutient que l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 n'a pas une portée générale, dès lors qu'il s'applique uniquement aux intermédiaires et aux contribuables concernés, au sens de l'article 5 de la même ordonnance. Il estime par ailleurs que les sanctions ne poursuivent pas un but répressif. Troisièmement, il soutient que la partie requérante ne démontre pas que le degré de sévérité des sanctions encourues permet de qualifier celles-ci de sanctions pénales.

A.13.1. Ensuite, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 observe qu'en vertu de l'article 4 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, un intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle en ce qui concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Selon elle, les dispositions attaquées sont volontairement énoncées en des termes et concepts flous et imprécis, de sorte que les destinataires de l'ordonnance du 29 octobre 2020 sont privés de toute sécurité juridique. Premièrement, elle observe que l'ordonnance du 29 octobre 2020 ne définit pas la notion de « dispositif », qui est pourtant centrale. Selon elle, la précision apportée par l'ordonnance du 29 octobre 2020 selon laquelle « un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties » laisse penser qu'un dispositif peut également ne comporter qu'une seule étape ou partie, ce qui renforce l'incertitude quant au sens à donner à cette notion. En outre, elle affirme que, contrairement à ce que les travaux préparatoires suggèrent, la notion de « dispositif » ne peut pas être définie à l'aide des « marqueurs » identifiés par l'ordonnance du 29 octobre 2020.

Deuxièmement, elle soutient que ni le texte de l'ordonnance du 29 octobre 2020 ni les travaux préparatoires y afférents ne permettent de comprendre la portée du qualificatif « transfrontière » et de la notion de « participant » à un dispositif.

Troisièmement, la partie requérante observe que l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit cinq catégories de marqueurs pour déterminer si un dispositif transfrontière doit être déclaré ou non. Selon elle, ces marqueurs sont imprécis et manquent de pertinence.

Quatrièmement, selon la partie requérante, le destinataire des informations à communiquer n'est pas clairement défini à l'article 9/2 de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

Cinquièmement, selon la partie requérante, les informations à communiquer sont imprécises et obscures. À cet égard, elle affirme notamment que la définition d'« entreprise associée », insérée à l'article 5 de l'ordonnance du 26 juillet 2013 par l'article 4 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, n'est pas rédigée en des termes suffisamment clairs et précis. Elle souligne qu'il est pourtant indispensable que les informations devant faire l'objet d'une déclaration soient définies de manière précise, puisqu'une déclaration incomplète est sanctionnée par des amendes administratives de nature pénale.

A.13.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que toute ordonnance présente un certain degré de généralité. Il ajoute qu'en l'espèce, le contribuable, éventuellement assisté d'un professionnel, est en mesure d'évaluer préalablement les conséquences financières du comportement qu'il adopte. Il fait valoir que, par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), la Cour a rejeté le grief pris du caractère vague de la notion de « dispositif commercialisable ».

Par ailleurs, il soutient que le texte de l'ordonnance du 29 octobre 2020 et les travaux préparatoires y afférents permettent d'appréhender les termes de celle-ci de manière claire et précise. Premièrement, il indique que les raisons pour lesquelles la notion de « dispositif » n'est pas définie dans l'ordonnance ont été exposées lors des travaux préparatoires. Il précise qu'un « dispositif » peut ne comporter qu'une seule étape. Il soutient que la circonstance que les notions de « dispositif transfrontière » et de « marqueur » sont distinctes ne fait pas obstacle à une lecture combinée de ces notions pour déterminer le champ d'application de l'obligation de déclaration.

Deuxièmement, il soutient que la notion de « participant » se comprend à la lecture combinée des définitions des notions d'« intermédiaire » et de « contribuable concerné », ainsi qu'au regard des exemples cités dans les travaux préparatoires. Il estime que l'article 5, 22°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 et les travaux préparatoires permettent d'appréhender la notion d'« intermédiaire » de manière suffisante. Il fait valoir qu'un dispositif revêt un caractère « transfrontière » dès qu'il satisfait à une des quatre conditions d'extranéité fixées aux points a) à e) de l'article 5, 19°, de la même ordonnance.

Troisièmement, il fait valoir que l'ordonnance du 29 octobre 2020 distingue, d'une part, les marqueurs dont l'existence suffit à déclencher l'obligation de déclaration du dispositif transfrontière et, d'autre part, les marqueurs qui nécessitent en outre la démonstration du critère de « l'avantage principal ». Selon lui, la partie requérante n'établit pas en quoi les marqueurs ne permettent pas d'identifier un risque d'évasion fiscale, ni en quoi les marqueurs seraient inadaptés aux « dispositifs » relatifs aux impôts qui relèvent de la compétence de la Région Bruxelles-Capitale. Il soutient que le critère de l'« avantage principal » est défini de manière objective.

Quatrièmement, il estime que la critique formulée par la partie requérante selon laquelle le destinataire des informations n'est pas clairement défini est incompréhensible.

Cinquièmement, il soutient que la partie requérante ne démontre pas en quoi la définition d'« entreprise associée » serait confuse. Selon lui, le fait qu'une disposition légale puisse entraîner des difficultés d'application, à trancher au cas par cas sous le contrôle du juge, est propre à ce type de norme et n'est en rien révélateur de l'illégalité de celle-ci.

Il indique que, pour la compréhension de l'ensemble de ces notions, les FAQ (questions fréquemment posées) publiées par le SPF Finances à propos de la transposition de la directive (UE) 2018/822 au niveau fédéral sont transposables à l'ordonnance du 29 octobre 2020.

A.14.1. De plus, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 affirme que l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit une application rétroactive des obligations de déclaration qu'elle impose. Elle souligne également qu'alors que l'ordonnance du 29 octobre 2020 a été votée le 29 octobre 2020, l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit que les intermédiaires et, le cas échéant, les contribuables concernés transmettent, le 28 février 2021 au plus tard, les informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. Selon elle, l'obligation de déclaration est ainsi applicable depuis le 25 juin 2018 et les intermédiaires et les contribuables concernés n'étaient pas en mesure, à cette date, de déterminer si le dispositif transfrontière devait faire l'objet d'une déclaration. La partie requérante fait valoir que la rétroactivité de l'ordonnance du 29 octobre 2020 n'est pas indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général. À cet égard, elle observe notamment que la directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 « modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19 » a autorisé les États membres à reporter au 28 février 2021 au plus tard le délai pour la déclaration des 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.

En outre, dès lors que l'ordonnance du 29 octobre 2020 transpose la directive (UE) 2018/822, la partie requérante se réfère aux questions préjudicielles qu'elle invite la Cour à poser à la Cour de justice de l'Union européenne afin que celle-ci se prononce sur la conformité de ladite directive aux principes fondamentaux de la sécurité juridique et de la légalité.

Enfin, à titre de comparaison, la partie requérante se réfère à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour quant à l'obligation faite aux avocats de dénoncer, dans certaines circonstances, les infractions de blanchiment d'argent. Elle se réfère aussi à l'arrêt de la Cour n° 167/2020, précité.

A.14.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que s'il est vrai que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entre en vigueur le 1er juillet 2020, l'obligation de déclaration, elle, n'est pas rétroactive. Il observe qu'aux termes de l'article 12, alinéa 2, de l'ordonnance du 29 octobre 2020, les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration doivent être communiquées au plus tard le 28 février 2021. Il se réfère, sur ce point, à l'avis de la section de législation du Conseil d'État. Ensuite, il soutient que l'éventuelle rétroactivité de l'obligation de déclaration est, en toute hypothèse, indispensable à la lutte contre la planification fiscale agressive, qui est un objectif d'intérêt général. Enfin, il estime que la partie requérante substitue son appréciation à celle du législateur ordonnancier lorsqu'elle fait valoir que l'application de l'ordonnance au jour de son entrée en vigueur permettrait de réaliser l'objectif poursuivi.

Il soutient qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de poser une question préjudicielle, dès lors que celle-ci repose sur le postulat erroné selon lequel les termes de l'ordonnance du 29 octobre 2020 sont imprécis et obscurs. Il estime par ailleurs que le risque de perturbation de la pratique des avocats n'est pas établi au-delà des difficultés d'interprétation propres à l'adoption de toute nouvelle loi.

#### *En ce qui concerne le second moyen dans l'affaire n° 7510*

A.15.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7510 prend un second moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, des articles 1er et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et

de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, lus en combinaison avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 47, 48, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du TUE. Dans la requête en annulation, elle divise ce moyen en trois branches et elle demande à la Cour de poser plusieurs questions préjudicielles à la Cour de justice.

A.15.2. Dans la première branche, elle fait valoir que l'ordonnance du 29 octobre 2020 viole le droit au respect de la vie privée, le droit à un procès équitable et le secret professionnel de l'avocat.

Après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour et de la Cour européenne des droits de l'homme quant au droit au respect de la vie privée, la partie requérante fait valoir que les informations qui sont visées par l'obligation de déclaration instituée par l'ordonnance du 29 octobre 2020 relèvent de la sphère de la vie privée, qui inclut notamment les activités commerciales et professionnelles. Selon elle, la communication de ces informations constitue une violation du droit au respect de la vie privée tant de l'avocat-intermédiaire que du contribuable concerné, quelle que soit la personne qui divulgue ces informations à l'autorité compétente.

Ensuite, après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour relative au secret professionnel de l'avocat, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir que l'article 2 de la directive (UE) 2018/822 a laissé aux États membres toute latitude en ce qui concerne l'imposition de l'obligation de déclaration aux intermédiaires soumis au secret professionnel. Selon la partie requérante, puisque l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit un régime de dispense lorsque l'intermédiaire est soumis au secret professionnel, le législateur ordonnanciel considère que l'obligation de déclaration constituerait une violation du secret professionnel de l'avocat-intermédiaire. La partie requérante estime que le régime de dispense mis en œuvre par l'ordonnance du 29 octobre 2020 viole tout de même le secret professionnel de l'avocat. Elle souligne que l'intermédiaire qui se prévaut de cette dispense est tenu de notifier à un autre intermédiaire le fait qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon elle, une telle notification à un autre intermédiaire, qui n'est pas tenu au même secret et aux mêmes règles déontologiques, viole le secret professionnel. La partie requérante en conclut que l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit un simple transfert de l'obligation de déclaration vers un autre intermédiaire qui n'est pas soumis au secret professionnel ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, vers le contribuable concerné. Selon elle, la divulgation d'informations relevant du secret professionnel par un autre intermédiaire ou par le contribuable concerné lui-même, viole le secret professionnel de l'avocat. Enfin, la partie requérante souligne que le secret professionnel de l'avocat est moins bien protégé par l'ordonnance du 29 octobre 2020, qui concerne des dispositifs licites, que par la législation anti-blanchiment, qui a pour but de lutter contre des infractions particulièrement graves. Se référant à la jurisprudence de la Cour, elle conclut que le secret professionnel de l'avocat doit en toute hypothèse être protégé lorsque l'avocat agit dans le cadre de ses activités essentielles que sont la représentation en justice et le conseil juridique.

A.15.3. Dans la deuxième branche, la partie requérante critique l'absence de dispense en ce qui concerne les dispositifs commercialisables. Elle se réfère à cet égard à l'arrêt de la Cour n° 167/2020, par lequel celle-ci a jugé que l'impossibilité pour les avocats de se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables n'est pas raisonnablement proportionnée à l'objectif poursuivi.

A.15.4. Dans la troisième branche, la partie requérante fait valoir que l'ordonnance du 29 octobre 2020 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle traite de la même manière tous les intermédiaires tenus au secret professionnel et ne prévoit pas de règles distinctes pour les avocats.

A.16. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que les données financières et patrimoniales qui sont collectées relèvent du droit au respect de la vie privée du contribuable concerné par le dispositif fiscal à déclarer, et non du droit au respect de la vie privée de toute personne concernée par le dispositif, ni de celui de l'avocat-intermédiaire. Selon lui, les secrets d'ordre professionnel de l'avocat-intermédiaire sont protégés par l'article 9/2, § 10, alinéa 2, 3°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tandis que l'identité de l'avocat-intermédiaire relève du secret professionnel de l'avocat. Il soutient qu'en toute hypothèse, l'atteinte au droit au respect de la vie privée est prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle répond à un besoin social impérieux et qu'elle est proportionnée à l'objectif poursuivi, en ce qu'elle identifie précisément les données collectées. Il se réfère à l'article 9/2, § 10, dernier alinéa, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 et aux articles 7 et 8 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient qu'en imposant à l'intermédiaire soumis au secret professionnel l'obligation d'informer les autres intermédiaires qu'il est dispensé de l'obligation de déclaration, le législateur ordonnancier s'est conformé à l'article 2 de la directive (UE) 2018/822. Selon lui, le secret professionnel de l'avocat, tel qu'il est défini dans la jurisprudence de la Cour et dans celle de la Cour de justice de l'Union européenne, n'est pas menacé par cette obligation de notification. Il soutient qu'en ce qui concerne les dispositifs sur mesure, l'avocat-intermédiaire ne doit pas déclarer le montage à l'administration fiscale. L'avocat-intermédiaire doit uniquement avertir les autres intermédiaires qui sont impliqués dans le montage ou son client qu'il est dispensé de l'obligation de déclaration en raison de son secret professionnel. Dès lors que cet autre intermédiaire ou, à défaut, ce client sont eux-mêmes tenus par l'obligation de déclaration, la divulgation de ces informations ne porte pas une atteinte illicite au droit au respect de la vie privée du contribuable ni à ses droits de défense.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient qu'en toute hypothèse, l'atteinte au secret professionnel de l'avocat est justifiée par un motif impérieux et qu'elle est strictement proportionnée. Selon lui, du point de vue du contribuable, peu importe que les informations soient déclarées par l'avocat-intermédiaire ou par un autre intermédiaire. Par ailleurs, il estime que, du point de vue de l'avocat-intermédiaire, la disposition attaquée dispense celui-ci de l'obligation de déclaration en raison de son secret professionnel. Il fait valoir que, lorsque plusieurs intermédiaires sont impliqués dans le même montage fiscal et qu'ils sont au courant de leurs interventions respectives, ces intermédiaires ont connaissance des informations qui doivent être déclarées concernant le montage fiscal dans lequel ils sont impliqués. Il ajoute que les informations à déclarer ne diffèrent pas en fonction de la qualité professionnelle de l'intermédiaire. Il se réfère aux travaux préparatoires de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qui concerne le grief pris de l'absence du filtre que constitue l'intervention du bâtonnier, et à l'article 125 du Code bruxellois de procédure fiscale en ce qui concerne le contrôle du respect de l'ordonnance du 29 octobre 2020. Enfin, il soutient qu'il n'y a plus lieu de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question similaire à celle que la Cour a posée par son arrêt n° 167/2020 précité.

Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, dès lors que les dispositifs commercialisables ne sont pas spécifiques à un client en particulier, les obligations de déclaration qui incombent à l'avocat-intermédiaire en ce qui concerne ces dispositifs ne portent pas atteinte au secret professionnel de l'avocat. Il fait valoir par ailleurs que l'élaboration d'un dispositif commercialisable ne relève pas des activités essentielles de l'avocat et que cette activité n'est donc pas protégée par le secret professionnel. Il estime qu'en toute hypothèse, l'atteinte au secret professionnel est strictement proportionnée.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que la partie requérante n'identifie ni les autres intermédiaires tenus au secret professionnel avec lesquels les avocats devraient être comparés, ni les dispositions de l'ordonnance qui traiteraient ces catégories de personnes de la même manière, ni les raisons pour lesquelles les avocats auraient dû être traités différemment des autres dépositaires du secret professionnel, ni quel aurait dû être ce traitement distinct. Il soutient que tous les intermédiaires se trouvent dans des situations identiques au regard de la mesure attaquée, de sorte qu'il est justifié qu'ils soient traités de la même manière. Le fait que les dispositions de l'ordonnance du 29 octobre 2020 qui protègent le secret professionnel profitent à des intermédiaires tenus au secret professionnel autres que les avocats ne cause pas grief à ces derniers. Il fait valoir que le secret professionnel de l'avocat qui est protégé par l'ordonnance du 29 octobre 2020 a la même portée que dans la législation anti-blanchiment. Selon lui, le fait que l'obligation de déclaration vise à informer l'État de l'existence de dispositifs licites d'évitement de l'impôt justifie qu'il ne soit pas prévu un traitement distinct qui favoriserait les avocats par rapport aux autres dépositaires du secret professionnel. Enfin, la situation des avocats a déjà été considérée comme étant essentiellement différente de celle des autres dépositaires du secret professionnel, en ce qui concerne la divulgation d'informations reçues d'un client, dans la seule mesure où ces informations seraient susceptibles d'incriminer ce dernier.

*En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7511*

A.17.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 prennent un premier moyen de la violation, par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Elles font valoir que l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a

été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, viole ces dispositions en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables. L'avocat ne peut toutefois pas satisfaire à cette obligation de déclaration sans violer son secret professionnel. À cet égard, les parties requérantes renvoient à la jurisprudence de la Cour, dont il ressort que le simple fait de recourir à un avocat relève du secret professionnel. Selon les parties requérantes, il n'existe aucune justification à une telle levée absolue et *a priori* du secret professionnel. L'objectif consistant à permettre aux États membres de supprimer des échappatoires ne justifie pas que l'avocat soit obligé de violer son secret professionnel pour déclarer un dispositif parfaitement légal et ne saurait être considéré comme un motif impérieux d'intérêt général. L'argument selon lequel l'avocat doit satisfaire à l'obligation de déclaration et que, contrairement à ce qui est le cas pour d'autres dispositifs transfrontières, il ne peut pas invoquer le secret professionnel dans le cas de dispositifs commercialisables, au motif que, dans ce dernier cas, le contribuable n'a pas assez d'informations pour satisfaire lui-même à l'obligation de déclaration, ne résiste pas à l'examen. En outre, la signification précise de la notion de « dispositif commercialisable » n'est pas suffisamment claire, de sorte que l'obligation de déclaration est contraire au principe de la sécurité juridique.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 demandent à la Cour de poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

« L'article 8bis ter, paragraphe 5, de 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, telle qu'elle a été modifiée par la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, viole-t-il le droit au respect de la vie privée, garanti par l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 12 décembre 2007, le droit à un procès équitable, garanti par l'article 6 de la Convention précitée et par l'article 47 de la Charte précitée, et par conséquent l'article 6, paragraphe 2, du Traité sur l'Union européenne (TUE), en ce qu'il a pour effet, en violation du huitième considérant du préambule de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, que l'avocat-intermédiaire est contraint de violer son secret professionnel pour satisfaire à l'obligation ainsi instituée de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ? ».

Et

« Les articles 4, 6, 11, 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale violent-ils l'article 8bis ter, paragraphe 5, de 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, telle qu'elle a été modifiée par la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018, le droit au respect de la vie privée, garanti par l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales et par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne du 12 décembre 2007, le droit à un procès équitable, garanti par l'article 6 de la Convention précitée et par l'article 47 de la Charte précitée, et par conséquent l'article 6, paragraphe 2, du Traité sur l'Union européenne (TUE), en ce que les obligations qui y sont inscrites par le législateur bruxellois d'informer sans délai tout autre intermédiaire ou, à défaut, le contribuable concerné de leurs obligations de déclaration placent l'avocat-intermédiaire dans l'impossibilité de respecter ces obligations sans violer son secret professionnel, alors que ces mesures ne sont pas nécessaires pour atteindre l'objectif poursuivi ? ».

A.17.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que le premier moyen n'est pas fondé. En ce qui concerne la définition de « dispositif commercialisable » et l'obligation de déclaration initiale, il renvoie à la jurisprudence de la Cour. Quand bien même l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables porterait atteinte au secret professionnel, elle se justifie, à son estime, par des motifs impérieux d'intérêt général.

*En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511*

A.18.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 prennent un deuxième moyen de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec

les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE.

A.18.2. Dans la première branche, elles reprochent à la dispense des obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel de ne sortir ses effets qu'au moment où un autre intermédiaire a satisfait à l'obligation de déclaration. Il est en effet impossible pour l'avocat de s'en assurer sans violer malgré tout son secret professionnel.

A.18.3. Dans la deuxième branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel. En outre, cette exigence n'est pas nécessaire pour assurer la déclaration du dispositif transfrontière, étant donné que le client, assisté ou non par l'avocat, peut informer les autres intermédiaires et peut leur demander de satisfaire à leur obligation de déclaration.

A.18.4. Dans la troisième branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration est tenu, en l'absence d'un autre intermédiaire, d'informer par écrit et de façon motivée le contribuable ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, si ce contribuable n'est pas le client de l'avocat-intermédiaire, il n'est pas possible de satisfaire à cette obligation sans violer le secret professionnel. Les parties requérantes indiquent que l'avocat doit pouvoir se borner à attirer l'attention de son client sur son obligation d'informer le contribuable de l'obligation de déclaration.

A.18.5. Dans la quatrième branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 reprochent à l'ordonnance du 29 octobre 2020 de prévoir la possibilité, pour le contribuable concerné, client de l'avocat-intermédiaire, de charger l'avocat-intermédiaire de satisfaire tout de même à l'obligation de déclaration. Le contribuable pourrait ainsi obliger l'avocat à violer son secret professionnel. La cinquième branche repose sur la même supposition, mais cette fois dans l'hypothèse où le contribuable concerné n'est pas le client.

A.18.6. En ce qui concerne la deuxième branche du deuxième moyen, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir qu'elle repose sur une hypothèse qui ne se produit pas en réalité, puisque les autres intermédiaires dont l'intervention est connue de l'avocat-intermédiaire seront en pratique également déjà au courant de l'intervention de ce dernier et des renseignements à déclarer. Par ailleurs, d'autres intermédiaires sont eux aussi tenus à un devoir de discrétion et à une déontologie professionnelle.

En ce qui concerne les autres branches du deuxième moyen, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale renvoie à l'arrêt de la Cour n° 167/2020, précité, dans lequel celles-ci ont été jugées non sérieuses.

#### *En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7511*

A.19.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 prennent un troisième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Elles critiquent le fait que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'avocat-intermédiaire ne peut être dispensé de son obligation de déclaration que s'il peut prouver par écrit qu'un autre intermédiaire y a déjà satisfait. Il n'est pas possible pour l'avocat-intermédiaire d'obtenir cette preuve écrite sans violer son secret professionnel. Elles renvoient à l'arrêt de la Cour n° 167/2020 précité.

A.19.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale renvoie à l'arrêt de la Cour n° 167/2020 précité, dans lequel un moyen identique invoqué par les parties requérantes a été jugé non sérieux.

*En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7511*

A.20.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 prennent un quatrième moyen de la violation, par l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Elles critiquent le fait que l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 autorise l'administration compétente à contrôler les renseignements fournis ou non produits auprès des avocats-intermédiaires, sans qu'ils puissent invoquer le secret professionnel.

A.20.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que le moyen repose sur un postulat erroné et qu'il n'est dès lors pas fondé. La réglementation attaquée ne modifie en rien l'article 125 du Code bruxellois de procédure fiscale, lequel permet d'invoquer le secret professionnel lors d'un contrôle de l'administration fiscale, à l'instar de ce que prévoit le Code des impôts sur les revenus 1992 au niveau fédéral.

*En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7511*

A.21.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 prennent un cinquième moyen de la violation, par l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE, en ce que cette disposition règle l'entrée en vigueur des dispositions qui ont été attaquées dans les autres moyens.

A.21.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que le moyen n'a pas de portée propre indépendante des autres moyens et que, partant, il n'est pas davantage fondé.

*En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7521*

A.22.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 prend un premier moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution ainsi que des règles répartitrices de compétences prévues à l'article 6, § 1er, VI, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. Elle reproche à l'ordonnance du 29 octobre 2020 d'imposer des obligations aux intermédiaires qui exercent des professions intellectuelles, alors qu'il s'agit d'une compétence réservée au législateur fédéral. Pour le surplus, le moyen rejoint le premier moyen dans l'affaire n° 7481.

A.22.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que le fait que les professions de conseiller fiscal et d'expert-comptable sont réglementées par une loi fédérale n'empêche nullement que la directive (UE) 2018/822 porte également sur des matières fiscales pour lesquelles les régions sont compétentes, ce qui a pour effet que le législateur fédéral n'aurait pas pu transposer lui-même cette directive sans empiéter sur les règles répartitrices de compétences. Il renvoie à cet égard à l'avis de la section de législation du Conseil d'État. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que toutes les régions utilisent les mêmes points de rattachement, ce qui est notamment le fruit d'une concertation préalable. Aucun intermédiaire n'échappe à l'obligation de déclaration. Par conséquent, la différence de traitement est inexistante.

*En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7521*

A.23.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 prend un deuxième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 5 du TUE et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Elle critique le fait que l'ordonnance du 29 octobre 2020 se fonde sur une directive qui viole les principes fondamentaux du droit de l'Union européenne. Le moyen coïncide avec les deuxième et troisième moyens dans l'affaire n° 7481 et avec le second moyen dans l'affaire n° 7510. Elle demande à la Cour de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« Est-ce que la Directive 2018/822/UE 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, est compatible avec le droit primaire de l'Union, et notamment avec les articles 49, 56, 63 et 115 TFUE et les articles 7, 8 et 52 de la Charte des droits fondamentaux, dans la mesure où elle peut entraîner l'obligation pour les intermédiaires de lever leur secret professionnel sur la base de présomptions fondées sur le droit secondaire ? »

A.23.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste, pour défaut d'exposé, la recevabilité du moyen en ce qu'il est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution. Pour le surplus, le moyen coïncide avec le premier moyen, de sorte que le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale renvoie à sa réponse dans le cadre de ce premier moyen. Le moyen est également irrecevable en ce qui concerne le principe de subsidiarité, pour le même motif. À titre subsidiaire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale renvoie aux considérants de la directive (UE) 2018/822. Il en ressort également que l'intervention de l'Union européenne est proportionnée. Les imprécisions mentionnées par la partie requérante sont inexistantes. Pour le surplus, la réponse du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale coïncide avec sa réponse relative aux moyens invoqués dans l'affaire n° 7481.

*En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7521*

A.24.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 prend un troisième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Selon elle, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement en ce qui concerne le secret professionnel, selon que les intermédiaires donnent des conseils sur la situation juridique existante du client, d'une part, ou sur la situation juridique future du client ou sur des éléments non juridiques de la situation du client, d'autre part. Elle reproche aux dispositions attaquées de ne pas protéger le secret professionnel dans le second cas.

A.24.2. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, ce moyen repose sur une interprétation erronée de l'ordonnance du 29 octobre 2020. Il n'est dès lors pas fondé.

*En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7521*

A.25.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 prend un quatrième moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Elle fait valoir que, sans qu'existe une justification raisonnable, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre les intermédiaires, selon qu'ils collaborent avec d'autres intermédiaires ou non. Elle souligne qu'en présence de plusieurs intermédiaires, un intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel doit en informer les autres intermédiaires de façon motivée : soit les autres intermédiaires ne sont pas soumis au secret professionnel et l'obligation de notification motivée viole alors le secret professionnel, soit les autres intermédiaires sont également soumis au secret professionnel et le dernier intermédiaire est ainsi tenu, en violation du secret professionnel, de procéder à la déclaration. Selon elle, il s'ensuit que, lorsqu'un intermédiaire collabore avec d'autres intermédiaires, les dispositions attaquées aboutissent nécessairement à une violation du secret professionnel.

Dans son mémoire en réponse, la partie requérante demande à la Cour de poser une question préjudicielle supplémentaire à la Cour de justice de l'Union européenne :

« L'article 1er, paragraphe 2, de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration' viole-t-il le droit à un procès équitable garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne en ce qu'il ajoute le nouvel article 8bis ter, paragraphe 5, qu'il a inséré dans 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' qui prévoit que, lorsqu'un État membre prend les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations relatives à un dispositif

transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration si l'obligation de déclaration portait atteinte au secret professionnel légalement applicable conformément au droit national de cet État membre, cet État membre est tenu d'exiger des intermédiaires qu'ils informent tout autre intermédiaire ou en l'absence d'un autre intermédiaire, d'informer sans délai le contribuable concerné de ses obligations déclaratives, dans la mesure où cette obligation a pour effet de contraindre un conseiller fiscal agissant en tant qu'intermédiaire à divulguer à un autre intermédiaire, qui n'est pas son client, des informations qu'il obtient dans le cadre de l'exercice des activités essentielles de sa profession de conseil fiscal ? »

A.25.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que les conclusions relatives au secret professionnel de l'avocat que la Cour a formulées dans le cadre des différentes demandes de suspension ne sont pas purement et simplement transposables au recours dans l'affaire n° 7521. Le secret professionnel des membres de la partie requérante dans l'affaire n° 7521 porte effectivement sur un autre contenu.

*Quant au maintien des effets*

A.26. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale demande à la Cour de maintenir, le cas échéant, les effets des dispositions à annuler éventuellement, tant pour le passé que jusqu'au moment où une nouvelle ordonnance pourra être adoptée, et ce, afin de garantir la sécurité juridique.

*Quant à l'incidence de l'arrêt de la Cour de justice du 8 décembre 2022*

A.27. Par son arrêt n° 167/2020 précité, la Cour a posé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne. La Cour de justice a répondu à cette question par son arrêt du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963).

Par une ordonnance du 17 mai 2023, la Cour a invité les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire, leur point de vue concernant l'incidence de l'arrêt de la Cour de justice sur les recours en annulation. Les points de vue des parties quant à l'incidence de l'arrêt de la Cour de justice sur les recours en annulation sont reproduits dans ce qui suit.

A.28.1. Dans leur mémoire complémentaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 procèdent principalement à un examen plus détaillé des arguments qu'elles ont déjà mentionnés dans leur requête. Elles proposent par ailleurs d'apporter plusieurs adaptations aux questions préjudicielles qu'elles ont suggérées. Elles étendent en outre leur requête par plusieurs demandes supplémentaires.

A.28.2. Dans son mémoire complémentaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir que l'arrêt de la Cour de justice, ainsi que les arrêts que la Cour constitutionnelle a déjà rendus en la matière, ont pour effet que l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, doive être annulé. Elle argue que les mentions obligatoires énumérées à l'article 9/2, § 10, alinéa 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 doivent elles aussi être annulées en ce qu'elles aboutissent à ce que l'identité de l'avocat ou l'existence – et *a fortiori* le contenu – de la consultation juridique doivent être mentionnés. Elle allègue, enfin, que l'ordonnance du 29 octobre 2020 doit être annulée dans sa totalité sur la base de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ainsi que sur la base d'une possible violation 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) ».

A.28.3. Dans son mémoire complémentaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7521 souligne que toutes les conclusions de la Cour de justice sont purement et simplement transposables à tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel, qu'il s'agisse ou non d'avocats. L'arrêt de la Cour de justice comporte à tout le moins une indication très utile pour analyser la situation des intermédiaires, autres que les avocats, qui sont tenus au secret professionnel. À titre très subsidiaire, la partie requérante demande qu'il soit sursis à statuer jusqu'au moment où la Cour de justice aura répondu aux questions préjudicielles qui lui ont été posées par l'arrêt de la Cour n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

A.28.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale n'ont pas introduit de mémoire complémentaire.

- B -

*Quant aux dispositions attaquées*

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation de plusieurs dispositions de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (ci-après : l'ordonnance du 29 octobre 2020).

Cette ordonnance transpose la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la directive (UE) 2018/822).

La directive (UE) 2018/822 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 » (ci-après : la directive 2011/16/UE).

L'objet de la directive 2011/16/UE consiste à établir « les règles et procédures selon lesquelles les États membres coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne des États membres relative aux taxes et impôts [qui relèvent du champ d'application de la directive] » (article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE).

Il ressort du considérant 2 de la directive (UE) 2018/822 que celle-ci s'inscrit dans le cadre des efforts de l'Union européenne visant à faciliter la transparence fiscale au niveau de l'Union :

« Les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues

particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures sont généralement constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable. En conséquence, les États membres voient souvent leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance. 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. [...] ».

Concrètement, les États membres doivent désigner une autorité compétente chargée de l'échange, entre les États membres, des informations relatives à des dispositifs fiscaux transfrontières « à caractère potentiellement agressif ». Pour que les autorités compétentes disposent de ces informations, la directive instaure une obligation de déclaration concernant de tels dispositifs.

B.1.2. L'obligation de déclaration incombe en premier lieu aux « intermédiaires », qui participent généralement à la mise en œuvre de tels dispositifs. Toutefois, en l'absence de tels intermédiaires, ou lorsque ceux-ci peuvent invoquer le secret professionnel légalement applicable, l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable :

« (6) La déclaration d'informations sur des dispositifs transfrontières de planification fiscale à caractère potentiellement agressif peut contribuer efficacement aux efforts déployés pour créer un environnement fiscal équitable dans le marché intérieur. À cet égard, faire obligation aux intermédiaires d'informer les autorités fiscales de certains dispositifs transfrontières susceptibles d'être utilisés à des fins de planification fiscale agressive constituerait un pas dans la bonne direction. [...] »

[...]

(8) Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en 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 » (considérants 6-8).

B.1.3. Afin de transposer cette obligation de déclaration en Région de Bruxelles-Capitale, l'ordonnance du 29 octobre 2020 apporte un certain nombre de modifications à l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 26 juillet 2013 « transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : l'ordonnance du 26 juillet 2013).

L'article 4, 2°, de l'ordonnance du 29 octobre 2020 insère dans l'article 5 de l'ordonnance du 26 juillet 2013 plusieurs définitions :

« 19° dispositif transfrontière : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si au moins une 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 et le dispositif constitue 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 des 19° à 26° de l'article 5/1 et de l'article 9/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties;

20° dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs visés à l'article 5/1;

21° marqueur : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière visé à l'article 5/1, qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale;

22° intermédiaire : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

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.

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

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

23° contribuable concerné : toute personne à qui un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou qui est disposée à mettre en œuvre un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou qui a mis en œuvre la première étape d'un tel dispositif;

[...]

25° dispositif commercialisable : un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante;

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

B.1.4. L'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 insère un article 9/2 dans l'ordonnance du 26 juillet 2013. Cette disposition règle la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs

transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ainsi que l'échange automatique de ces informations par l'autorité compétente. Le nouvel article 9/2, §§ 1er à 3, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 dispose :

« § 1er. Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente interne, visée à l'article 5, 6°, les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle, concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, visées au paragraphe 10, dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

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

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 5, 22°, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration 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, l'intermédiaire est tenu d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 10, alinéa 2, 1°, 4°, 7°, et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

§ 3. À la suite de la déclaration d'un dispositif transfrontière présentant au moins l'un des marqueurs spécifiques visés à l'article 5/1, un numéro de référence unique est attribué qui, à l'occasion de chaque déclaration ultérieure du même dispositif transfrontière, devra être communiqué, aussi bien pour les déclarations de chaque intermédiaire impliqué que par le contribuable concerné.

L'intermédiaire qui reçoit le numéro de référence unique d'une autorité compétente doit immédiatement le communiquer, ainsi que le résumé concernant le dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués ainsi qu'au contribuable concerné ».

L'article 9/2, § 4, détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération. L'article 9/2, § 5, règle l'obligation de déclaration lorsque plusieurs intermédiaires participent au même dispositif :

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

Un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre des informations s'il fournit une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées au paragraphe 10, alinéa 2 ».

B.1.5. L'article 9/2, § 6, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, définit le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel auquel certains intermédiaires sont tenus. En vertu de cette disposition, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe un autre intermédiaire concerné ou les autres intermédiaires concernés ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, le contribuable ou les contribuables, par écrit et de façon motivée, du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration. Le contribuable peut permettre à l'intermédiaire, moyennant approbation écrite, de satisfaire à l'obligation de déclaration. Selon l'article 9/2, § 6, alinéa 5, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué à l'égard de l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables. L'article 9/2, § 6, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 dispose :

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

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

2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de manière motivée le ou les contribuables concernés 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.

Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue au paragraphe 1er.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable, à charge pour l'intermédiaire de lui fournir les données nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée au paragraphe 1er.

Aucun secret professionnel visé aux alinéas 1er et 2, ni dispense de plein droit, ne peuvent être invoqués concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément au paragraphe 2 ».

B.1.6. S'il n'y a pas d'intermédiaire ou si l'intermédiaire informe le contribuable concerné ou un autre intermédiaire de l'application d'une dispense en vertu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, l'obligation de fournir des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'autre intermédiaire qui a été informé ou, en l'absence de celui-ci, au contribuable concerné (article 9/2, § 7, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020).

B.1.7. L'échange automatique, par l'autorité compétente, des informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est réglé à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 :

« L'autorité compétente interne communique dans le délai prévu à l'alinéa 3 les données visées à l'alinéa 2, concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, par voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres Etats membres. Cet échange se fait conformément à l'article 27.

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

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés visés à l'article 5, 22° et 23°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance, leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées visés à l'article 5, 24°, au contribuable concerné;

2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés visés à l'article 5/1 selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;

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

4° la date à laquelle la première étape de la mise en 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 contribuable concerné 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.

L'échange automatique est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 30 avril 2021 au plus tard.

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

B.1.8. L'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 dispose :

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

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

Sans préjudice de l'alinéa 1er, le délai de trente jours pour déclarer les informations, prévu à l'article 9/2, § 1er, alinéas 1er et 2, et § 8, alinéa 1er de l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/779/CEE, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

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

2° les intermédiaires visés à l'article 5, alinéa 1er, 22°, alinéa 2, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020.

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

*Quant à la recevabilité*

*En ce qui concerne la première partie requérante dans l'affaire n° 7481*

B.2.1. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, le recours en annulation est irrecevable en ce qui concerne la première partie requérante dans l'affaire n° 7481. Il s'agit d'une association de fait qui ne satisfait pas aux exigences applicables pour que de telles associations puissent agir devant la Cour. Étant donné que les deuxième et troisième parties requérantes fondent leur intérêt sur leur qualité d'administrateur ou de président du conseil d'administration de l'association de fait, elles ne justifient pas non plus de l'intérêt requis.

B.2.2. Aux termes de l'article 2, 2°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la partie requérante devant la Cour doit être une personne physique ou morale justifiant d'un intérêt.

B.2.3. Les deuxième et troisième parties requérantes dans l'affaire n° 7481 exercent la profession d'avocat, dans le cadre de laquelle elles traitent également de matières fiscales.

En leur qualité précitée d'avocat, ces parties requérantes ont un intérêt au recours en annulation d'une ordonnance qui leur impose une obligation de déclaration si elles agissent en tant qu'intermédiaires. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner la recevabilité du recours en ce qui concerne la première partie requérante.

L'exception est rejetée.

*En ce qui concerne la recevabilité des moyens dans l'affaire n° 7481*

B.3.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste également la recevabilité des moyens dans l'affaire n° 7481, étant donné que l'exposé des parties requérantes n'est pas clair et ne permet pas de comprendre en quoi les dispositions attaquées violeraient les très nombreuses normes de références énumérées. La structure de la requête permet à peine de distinguer avec certitude les différents moyens et leur contenu.

B.3.2. Pour satisfaire aux exigences de l'article 6 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, les moyens de la requête doivent faire connaître, parmi les règles dont la Cour garantit le respect, celles qui seraient violées ainsi que les dispositions qui violeraient ces règles et exposer en quoi ces règles auraient été transgressées par ces dispositions.

La Cour examine les moyens dans la mesure où ils répondent à ces exigences.

*En ce qui concerne l'intérêt de la partie requérante dans l'affaire n° 7510*

B.4.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste l'intérêt de la partie requérante dans l'affaire n° 7510.

B.4.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée; il s'ensuit que l'action populaire n'est pas admissible.

B.4.3. L'ordonnance du 29 octobre 2020 influence la manière dont l'avocat agissant également en tant qu'intermédiaire exerce ses fonctions. Par conséquent, l'exception doit être rejetée.

*En ce qui concerne le mémoire complémentaire des parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 7481 et 7510*

B.5. Dans leur mémoire complémentaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 et la partie requérante dans l'affaire n° 7510 formulent plusieurs ajustements et compléments à leur requête. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans un mémoire complémentaire, les moyens qu'elles ont elles-mêmes formulés dans la requête. Un grief qui, comme en l'espèce, est formulé dans un mémoire complémentaire, mais qui diffère de celui qui a été formulé dans la requête, constitue dès lors un moyen nouveau et est irrecevable.

*Quant aux moyens pris de la violation des règles répartitrices de compétences (premier moyen dans l'affaire n° 7481 et premier moyen dans l'affaire n° 7521)*

B.6. L'examen de la conformité d'une disposition législative aux règles répartitrices de compétences doit en règle précéder celui de sa compatibilité avec les dispositions du titre II et des articles 170, 172 et 191 de la Constitution.

B.7.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par les articles 4 et 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, en ce qu'il est possible d'interpréter ces dispositions de telle manière que les contribuables et les intermédiaires ne sont soumis à une obligation de déclaration que lorsqu'ils ont des points de rattachement personnels avec la Région de Bruxelles-Capitale. Cela entraînerait une différence de traitement qui va à l'encontre de la loyauté fédérale et de l'union économique et monétaire.

Le premier moyen dans l'affaire n° 7521 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution et des règles répartitrices de compétences prévues à l'article 6, § 1er, VI, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 reproche à l'ordonnance du 29 octobre 2020 d'imposer des obligations à des intermédiaires qui exercent des professions intellectuelles, alors qu'il s'agit d'une compétence réservée au législateur fédéral. Pour le surplus, le moyen rejoint totalement le premier moyen dans l'affaire n° 7481.

B.7.2. L'article 9/2, § 4 et § 8, alinéas 2 et 3, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, dispose :

« § 4. Quand l'intermédiaire doit informer les autorités compétentes de plusieurs Etats membres sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, il ne fournira

ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, que si la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est résident à des fins fiscales;

2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire possède un établissement stable par l'intermédiaire duquel les services concernant le dispositif sont fournis;

3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est constitué ou par le droit duquel il est régi;

4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle l'intermédiaire est enregistré auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil.

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

[...]

§ 8. [...]

Lorsque le contribuable concerné a l'obligation de transmettre des informations concernant le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration aux autorités compétentes de plusieurs Etats membres, le contribuable concerné doit transmettre ces informations à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, alinéa 1er, 6°, quand la Région de Bruxelles-Capitale occupe la première place dans la liste ci-après, et lorsque l'objet du dispositif en question relève d'un impôt dont la Région de Bruxelles-Capitale assure le service :

1° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné est résident à des fins fiscales;

2° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné possède un établissement stable qui bénéficie du dispositif;

3° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné perçoit des revenus ou réalise des bénéfices, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre;

4° la Région de Bruxelles-Capitale est la région dans laquelle le contribuable concerné exerce une activité, bien qu'il ne soit résident à des fins fiscales et ne possède d'établissement stable dans aucun Etat membre.

Lorsque, en application de l'alinéa 2, il existe une obligation de déclaration multiple, le contribuable concerné est dispensé de la transmission des informations s'il fournit une preuve écrite que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre Etat membre ».

B.7.3. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 n'expose pas en quoi les dispositions précitées peuvent avoir la moindre incidence sur la compétence fédérale relative aux conditions d'accès aux professions intellectuelles prestataires de services. Le premier moyen dans l'affaire n° 7521 est irrecevable dans cette mesure.

B.7.4. Il peut se déduire de l'exposé des moyens que les parties requérantes dans les affaires n<sup>os</sup> 7481 et 7521 supposent que les critères précités sont formulés de telle sorte qu'ils permettent qu'un intermédiaire ou un contribuable puisse échapper à l'obligation de déclaration lorsqu'il ne remplit pas les critères énumérés dans les dispositions précitées.

Les dispositions précitées ne sont applicables que lorsqu'un intermédiaire ou un contribuable est tenu de transmettre des informations aux autorités compétentes de plusieurs États membres. Lorsque, sur la base des critères précités, qui sont fondés sur l'article 8bis ter, paragraphes 3, 4, 7 et 8, de la directive 2011/16/UE, inséré par l'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822, aucune information ne doit être transmise à l'autorité compétente belge visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, cela suppose nécessairement que ces informations doivent être transmises à une autre autorité.

B.7.5. Le premier moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7521, dans la mesure où il est recevable, reposent sur une lecture erronée des dispositions qu'ils attaquent et ne sont, en conséquence, pas fondés.

#### *Quant aux autres moyens*

##### *En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7481*

B.8.1. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que l'ordonnance

transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable ne soit fournie à cet effet.

B.8.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 n'exposent pas en quoi les dispositions attaquées violeraient l'article 170 de la Constitution. Le moyen est irrecevable en ce qu'il est pris de la violation de l'article 170 de la Constitution.

B.8.3. Le moyen est identique pour le surplus au troisième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des articles 2 à 60 de la loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la loi du 20 décembre 2019). Par son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 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 ' viole-t-elle l'article 6, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne et les articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, et plus spécifiquement le principe d'égalité et de non-discrimination que ces dispositions garantissent, en ce que la directive (UE) 2018/822 ne limite pas l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'impôt des sociétés, mais la rend applicable à tous les impôts rentrant dans le champ d'application de 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 ', ce qui inclut en droit belge non seulement l'impôt des sociétés mais aussi des impôts directs autres que l'impôt des sociétés et des impôts indirects, tels que les droits d'enregistrement ? ».

B.8.4. La question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la première question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.8.1.

*En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7481 et le second moyen, première branche, dans l'affaire n° 7510*

**B.9.1.** Le troisième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 reprochent aux obligations d'information instaurées dans l'ordonnance d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

Dans la première branche de son second moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir, entre autres, que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entraîne une ingérence injustifiée dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

**B.9.2.** Les moyens précités rejoignent le second moyen qui est invoqué dans l'affaire n° 7409 à propos de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration entraînerait une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés qui ne serait pas raisonnablement justifiée et proportionnée au regard des objectifs poursuivis et qui ne serait pas pertinente au regard de l'objectif d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur ? ».

B.9.3. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la cinquième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.9.1.

*En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7510*

B.10.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans l'ordonnance sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions précitées. Dans son premier moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir, entre autres, que les notions de « dispositif », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière » et les différents « marqueurs » ne sont pas définis de façon suffisamment précise.

B.10.2. Les moyens précités sont quasiment identiques aux moyens que les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 et la partie requérante dans l'affaire n° 7510 invoquent à l'égard des dispositions correspondantes de la loi du 20 décembre 2019 dans l'affaire n° 7407 (cinquième moyen) et dans l'affaire n° 7409 (premier moyen). Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-elle le principe de légalité en matière pénale garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, viole-t-elle le principe général de la sécurité juridique et viole-t-elle le droit au respect de la vie

privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les notions de 'dispositif' (et dès lors celles de 'dispositif transfrontière', de 'dispositif commercialisable' et de 'dispositif sur mesure'), d' 'intermédiaire', de 'participant', d' 'entreprise associée', le qualificatif 'transfrontière', les différents 'marqueurs' et le 'critère de l'avantage principal', que la directive (UE) 2018/822 emploie pour déterminer le champ d'application et la portée de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ne seraient pas suffisamment clairs et précis ? ».

B.10.3. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.10.1.

*En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7481*

B.11.1. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63 et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

B.11.2. Ce moyen est quasiment identique au sixième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 invoquent dans l'affaire n° 7407 à l'égard des dispositions correspondantes de la loi du 20 décembre 2019. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il ne peut pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 précitée, en particulier en ce qu'elle insère l'article 8bis ter, paragraphes 1 et 7, de la directive 2011/16/UE précitée, viole-t-elle le principe de légalité en matière pénale garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, et viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le point de départ du délai de 30 jours dans lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit satisfaire à l'obligation de déclaration d'un

dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ne serait pas fixé de façon suffisamment claire et précise ? ».

B.11.3. La question précitée se pose également dans le cadre du moyen présentement examiné. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la troisième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur le moyen mentionné en B.11.1.

*En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7510*

B.12.1. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 170, 172 et 190 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, avec les articles 49, 56 et 63 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'elle n'est parue au *Moniteur belge* que le 6 novembre 2020. Le premier moyen dans l'affaire n° 7510, en ce qu'il est dirigé contre l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, rejoint en partie ce qui précède.

B.12.2. L'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 dispose :

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

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

Sans préjudice de l'alinéa 1er, le délai de trente jours pour déclarer les informations, prévu à l'article 9/2, § 1er, alinéas 1er et 2, et § 8, alinéa 1er de l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/779/CEE, commence à courir au plus tard le 1er janvier 2021 lorsque :

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

2° les intermédiaires visés à l'article 5, alinéa 1er, 22°, alinéa 2, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020.

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

L'article 12, alinéa 1er, doit être interprété en ce sens que les dispositions de l'ordonnance du 29 octobre 2020, publiée au *Moniteur belge* du 6 novembre 2020, prennent effet au 1er juillet 2020.

L'ordonnance du 29 octobre 2020 a été publiée au *Moniteur belge* du 6 novembre 2020 et est entrée en vigueur le 16 novembre 2020, soit dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, en vertu de l'article 33, alinéa 2, de loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises.

B.12.3. Bien que l'article 190 de la Constitution interdise qu'une norme législative devienne obligatoire avant sa publication, cette disposition n'interdit pas, en soi, qu'une norme publiée prenne effet à partir d'une date antérieure à sa publication.

B.12.4. Toutefois, lorsqu'il confère un effet rétroactif à une norme législative, le législateur compétent doit tenir compte du principe de la non-rétroactivité des lois.

B.12.5. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité ne se justifie que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

S'il s'avère que la rétroactivité a en outre pour but ou pour effet d'influencer dans un sens l'issue de procédures judiciaires ou que les juridictions soient empêchées de se prononcer sur une question de droit bien précise, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous.

B.12.6. Une règle doit être qualifiée de rétroactive si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur.

B.12.7. En vertu de l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, l'obligation de déclaration concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020. La même disposition prévoit que les informations relatives à ces dispositifs doivent être communiquées au plus tard le 28 février 2021. Lorsqu'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de sa mise en œuvre a été accomplie entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, ou encore lorsque les intermédiaires fournissent directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, le délai de 30 jours pour la déclaration commence à courir le 1er janvier 2021. Dans le cas de dispositifs commercialisables, le premier rapport périodique doit être établi au plus tard le 30 avril 2021.

B.12.8. Dès lors que la date à laquelle les dispositifs visés en B.12.7 doivent être déclarés est postérieure à l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 29 octobre 2020, l'obligation de déclaration n'est pas rétroactive.

B.13. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7481 et le premier moyen dans l'affaire n° 7510, en ce qu'il est dirigé contre l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, ne sont pas fondés. La Cour ne doit donc pas poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suggérée par les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 dans le cadre de leur sixième moyen.

*En ce qui concerne le septième moyen dans l'affaire n° 7481*

B.14.1. Le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 6 et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance du 29 octobre 2020 lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration.

B.14.2. Le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est quasiment identique au sixième moyen invoqué par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 et coïncide avec les deux premiers moyens invoqués dans l'affaire n° 7429. Par son arrêt n° 111/2023 du 20 juillet 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111), la Cour s'est prononcée sur ces moyens.

B.15.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 font valoir que l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, viole les dispositions mentionnées en B.14.1 en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables.

B.15.2. Une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires en ce qui concerne ces dispositifs. Au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition aux fins de la mise en œuvre ou qu'ils sont prêts à être mis en œuvre, ces dispositifs doivent, tout comme les dispositifs sur mesure, être déclarés individuellement (article 9/2, § 1er, de l'ordonnance du 26 juillet 2013).

B.15.3. Dans le cas des dispositifs commercialisables, les intermédiaires ont également l'obligation d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, qui sont devenues disponibles en ce qui concerne les dispositifs commercialisables (article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013). Les informations qui doivent être communiquées comprennent les éléments suivants, s'ils sont applicables :

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

- 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;

- l'identification de l'État membre 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;

- 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.

B.16.1. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant au premier moyen dans l'affaire n° 7429, que ce moyen n'est pas fondé en ce qui concerne l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables, contenue dans l'article 11/3 du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret du 21 juin 2013), étant donné qu'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 du secret professionnel (B.9.3).

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en tant qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.16.2. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7481 n'est pas fondé en ce qu'il est dirigé contre l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6

de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en tant qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.17.1. En ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables, la Cour a jugé par son arrêt n° 111/2023 :

« B.9.4. 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.9.2 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.

S'il est vrai que la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle, il y a lieu d'observer que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par le décret attaqué, établit une levée du secret professionnel absolue et *a priori* concernant les rapports périodiques relatifs à des dispositifs commercialisables. Dans les travaux préparatoires, cette mesure est justifiée par 'le fait que l'obligation de déclaration trimestrielle dans le cas de dispositifs commercialisables ne peut pas être transférée sur un contribuable, celui-ci ne disposant pas des informations nécessaires pour effectuer cette déclaration' (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21).

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 aide le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas (*ibid.*). Il n'apparaît pas pourquoi il serait possible, dans le cadre d'un dispositif sur mesure, de fournir les informations nécessaires au contribuable, mais pas dans le cadre d'un dispositif commercialisable, pour lequel aucun ajustement substantiel n'est nécessaire pour le contribuable, sauf en ce qui concerne des informations dont le contribuable disposera souvent lui-même, ainsi qu'il ressort de l'énumération mentionnée en B.9.2.

B.9.5. Il découle de ce qui précède que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, en ce qu'il prévoit que les avocats ne peuvent pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 11/4 du décret du 21 juin 2013, n'est pas raisonnablement proportionné à l'objectif poursuivi.

B.9.6. Le premier moyen dans l'affaire n° 7429 est fondé en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables ».

B.17.2. L'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, dispose, tout comme l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine

fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020), que l'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel concernant l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables. Il ressort des travaux préparatoires de cette disposition que celle-ci est fondée sur la même justification que son pendant flamand :

« Étant donné que, dans le cas de dispositifs commercialisables, le devoir de déclaration trimestriel ne peut pas être répercuté sur un contribuable, puisqu'il ne dispose pas des informations nécessaires pour établir ce rapport, aucune dispense ne peut être accordée pour cette obligation. Une dispense ne peut d'ailleurs impliquer une suppression du devoir de déclaration, étant donné que cette règle de droit serait contraire à l'objectif de la directive 2018/822/UE, et que, par ailleurs, la directive 2018/822/UE elle-même ne laisse aucune latitude » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2019-2020, A-194/1, p. 16).

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale n'avance pas d'éléments qui conduisent à une autre conclusion.

B.17.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013.

B.18. Dans leur septième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 critiquent également le fait qu'en vertu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel.

Le contenu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 est similaire à celui de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013. Par son arrêt

n° 111/2023, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, que si l'autre intermédiaire est le client de l'avocat, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention de son client sur son obligation de déclaration (B.11.3). Quant à la situation dans laquelle l'autre intermédiaire n'est pas le client de l'avocat, la Cour a jugé :

« B.11.2. Comme il est dit en B.5, les informations que les avocats doivent transmettre à l'autorité compétente en ce qui concerne leurs clients sont protégées par le secret professionnel, si ces informations portent sur des activités qui relèvent de leur mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique. Le simple fait de recourir à un avocat est soumis au secret professionnel. Il en va *a fortiori* de même pour l'identité des clients d'un avocat. Les informations protégées par le secret professionnel par rapport à l'autorité le sont également par rapport aux autres acteurs, par exemple les autres intermédiaires concernés.

B.11.3. Comme il est également dit en B.5, il ne peut être dérogé à la règle du secret professionnel que si un motif impérieux d'intérêt général peut le justifier et si la levée du secret est strictement proportionnée. Selon les travaux préparatoires, l'obligation pour un intermédiaire d'informer les autres intermédiaires concernés de façon motivée du fait qu'il se prévaut du secret professionnel et ne satisfera dès lors pas à l'obligation de déclaration serait nécessaire pour répondre aux exigences de la directive et pour assurer que le secret professionnel n'empêche pas les déclarations nécessaires (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, pp. 20-21).

Comme l'observe le Gouvernement flamand, lorsque l'avocat peut être considéré comme un intermédiaire au sens de l'article 5, 20°, du décret du 21 juin 2013, son client sera en principe soit le contribuable, soit un autre intermédiaire.

Si le client de l'avocat est un autre intermédiaire, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention de son client sur son obligation de déclaration.

Si le client de l'avocat est le contribuable et que d'autres intermédiaires participent au dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, il ressort de l'article 11/7 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 15 du décret du 26 juin 2020, que l'obligation de déclaration incombe aussi en toute hypothèse aux autres intermédiaires concernés, à moins qu'ils puissent apporter la preuve écrite du fait qu'un autre intermédiaire a déjà satisfait à l'obligation de déclaration. Si le secret professionnel de l'avocat l'empêche d'informer un autre intermédiaire du fait qu'il ne satisfera pas à l'obligation de déclaration, il ne peut *a fortiori* pas prouver par écrit à cet autre intermédiaire qu'il a bien satisfait à l'obligation de déclaration. Dans ce cas, tout autre intermédiaire concerné demeure automatiquement tenu à l'obligation de déclaration. La question se pose dès lors de savoir si l'obligation qui incombe à l'intermédiaire en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013 est justifiée par un motif impérieux d'intérêt général.

B.11.4. D'après son article 2, le décret attaqué vise à transposer la directive (UE) 2018/822.

L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 insère dans la directive 2011/16/UE un article *8bis ter*, dont les paragraphes 5 et 6 sont rédigés ainsi :

‘ 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 ’.

Il s’ensuit que l’obligation, pour l’intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d’informer les autres intermédiaires ou le contribuable de leurs obligations de déclaration est imposée au législateur décentralisé par la directive précitée. La Cour doit avoir égard à cet élément avant de juger de la compatibilité du décret avec la Constitution.

B.11.5. 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. Avant de statuer quant au fond sur la violation alléguée, la Cour a dès lors, par son arrêt n° 167/2020 précité, posé à la Cour de justice de l’Union européenne la question préjudicielle suivante :

‘ L’article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 “ modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration ” viole-t-il le droit à un procès équitable garanti par l’article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne et le droit au respect de la vie privée garanti par l’article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne, en ce que le nouvel article *8bis ter*, paragraphe 5, qu’il a inséré dans 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 ”, prévoit que, si un État membre prend 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, cet État membre est tenu d’obliger lesdits intermédiaires à notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l’absence d’un tel intermédiaire, au contribuable

concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire ? '.

B.12. Par son arrêt du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), la grande chambre de la Cour de justice de l'Union européenne a répondu à la question préjudicielle précitée comme suit :

‘ 18. À titre liminaire, il convient de relever que, si la question posée fait référence à l'obligation de notification, prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, tant à l'égard des intermédiaires que, en l'absence d'intermédiaire, à l'égard du contribuable concerné, il résulte néanmoins de la lecture d'ensemble de la demande de décision préjudicielle que la juridiction de renvoi s'interroge, en réalité, uniquement sur la validité de cette obligation pour autant que la notification doive être faite, par un avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive (ci-après l'“avocat intermédiaire”), à un autre intermédiaire qui n'est pas son client.

19. En effet, lorsque la notification prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée est effectuée par l'avocat intermédiaire à son client, que ce dernier soit un autre intermédiaire ou le contribuable concerné, cette notification n'est pas susceptible de mettre en cause le respect des droits et des libertés garantis par les articles 7 et 47 de la Charte en raison, d'une part, de l'absence de toute obligation de secret professionnel de l'avocat intermédiaire vis-à-vis de son client et, d'autre part, du fait que, au stade de l'exécution par ce client de ses obligations déclaratives au titre de cette directive, la confidentialité de la relation entre l'avocat intermédiaire et ledit client s'oppose à ce qu'il puisse être exigé de ce dernier qu'il révèle à des tiers et, notamment, à l'administration fiscale l'existence de sa consultation d'un avocat.

20. Il ressort ainsi de la décision de renvoi que, par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour, d'examiner la validité, au regard des articles 7 et 47 de la Charte, de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8*bis ter* de ladite directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8*bis ter*.

21. À cet égard, il importe de rappeler que, conformément à l'article 8*bis ter*, paragraphe 1, de la directive 2011/16 modifiée, 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. L'obligation de déclaration prévue à cette disposition s'applique à tous les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et, donc, tant aux dispositifs sur mesure, définis au point 25 de l'article 3 de la directive 2011/16 modifiée, qu'aux dispositifs commercialisables, définis au point 24 de cet article 3.

22. Il y a lieu de constater que les avocats peuvent, dans l'exercice de leurs activités, être des "intermédiaires", au sens de l'article 3, point 21, de la directive 2011/16 modifiée, en raison du fait qu'ils peuvent pratiquer eux-mêmes des activités de conception, de commercialisation, d'organisation, de mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou de gestion de mise en œuvre de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ou, à défaut, en raison du fait qu'ils peuvent prêter assistance, aide ou conseil à de telles activités. Les avocats exerçant de telles activités sont ainsi, en principe, soumis à l'obligation de déclaration prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 1, de cette directive.

23. Cependant, aux termes du premier alinéa du paragraphe 5 de l'article 8*bis ter* de la directive 2011/16 modifiée, chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires, et notamment aux avocats intermédiaires, une dispense 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 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 de cet article. Ce paragraphe prévoit que, dans une telle hypothèse, l'obligation de déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a été notifié, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, du contribuable concerné.

24. Il importe néanmoins de souligner que, en vertu du second alinéa du paragraphe 5 de l'article 8*bis ter* de la directive 2011/16 modifiée, les intermédiaires ne peuvent bénéficier d'une dispense en vertu du premier alinéa de ce paragraphe 5 que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leur profession, ce qu'il incombe, le cas échéant, aux juridictions nationales de vérifier dans le cadre de l'application de cette législation. Partant, ce n'est que par rapport aux avocats intermédiaires qui agissent effectivement dans de telles limites qu'il convient d'examiner la validité de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de cette directive au regard des articles 7 et 47 de la Charte.

25. À cet égard, il y a lieu de relever que l'article 7 de la Charte, qui reconnaît à toute personne le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications, correspond à l'article 8, paragraphe 1, de la convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950 (ci-après la "CEDH"), tandis que l'article 47, qui garantit le droit à un recours effectif et à accéder à un tribunal impartial, correspond à l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH.

26. Conformément à l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, qui vise à assurer la cohérence nécessaire entre les droits contenus dans celle-ci et les droits correspondants garantis par la CEDH sans porter atteinte à l'autonomie du droit de l'Union, la Cour doit donc tenir compte, dans l'interprétation qu'elle effectue à propos des droits garantis par les articles 7 et 47 de la Charte, des droits correspondants garantis par l'article 8, paragraphe 1, et par l'article 6, paragraphe 1, de la CEDH, tels qu'interprétés par la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la "Cour EDH"), en tant que seuil de protection minimale (voir, en ce sens, arrêt du 2 février 2021, *Consob*, C-481/19, EU:C:2021:84, points 36 et 37).

27. S'agissant de la validité de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée au regard de l'article 7 de la Charte, il ressort de la jurisprudence de la Cour EDH que l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH protège la confidentialité de toute correspondance entre

individus et accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients (voir, en ce sens, Cour EDH, arrêt du 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 et 118). À l'instar de cette disposition, dont la protection recouvre non seulement l'activité de défense, mais également la consultation juridique, l'article 7 de la Charte garantit nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son existence. En effet, ainsi que l'a relevé la Cour EDH, les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles [Cour EDH, arrêt du 9 avril 2019, *Altay c. Turquie* (N° 2), CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Partant, hormis des situations exceptionnelles, ces personnes doivent pouvoir légitimement avoir confiance dans le fait que leur avocat ne divulguera à personne, sans leur accord, qu'elles le consultent.

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

29. Or, l'obligation que prévoit l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée pour l'avocat intermédiaire lorsque celui-ci est, en raison du secret professionnel auquel il est tenu par le droit national, dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de cet article 8*bis ter*, de notifier sans retard aux autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8*bis ter* comporte nécessairement la conséquence que ces autres intermédiaires acquièrent connaissance de l'identité de l'avocat intermédiaire notifiant, de son appréciation selon laquelle le dispositif en cause doit faire l'objet d'une déclaration ainsi que du fait qu'il est consulté à son sujet.

30. Dans ces conditions et dans la mesure où ces autres intermédiaires n'ont pas forcément connaissance de l'identité de l'avocat intermédiaire et du fait qu'il a été consulté au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, l'obligation de notification, prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, entraîne une ingérence dans le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, garanti à l'article 7 de la Charte.

31. En outre, il convient d'observer que cette obligation de notification induit, indirectement, une autre ingérence dans ce même droit, résultant de la divulgation, par les tiers intermédiaires ainsi notifiés, à l'administration fiscale de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire.

32. En effet, il ressort de l'article 8*bis ter*, paragraphes 1, 9, 13 et 14, de la directive 2011/16 modifiée que l'identification des intermédiaires figure au nombre des informations à fournir en exécution de l'obligation de déclaration, cette identification faisant l'objet d'un échange d'informations entre les autorités compétentes des États membres. Par

conséquent, en cas de notification au titre de l'article 8bis ter, paragraphe 5, de cette directive, les tiers intermédiaires notifiés, ainsi informés de l'identité de l'avocat intermédiaire et de sa consultation au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration et eux-mêmes non tenus au secret professionnel, devront informer les autorités compétentes visées à l'article 3, paragraphe 1, de ladite directive non seulement de l'existence de ce dispositif et de l'identité du ou des contribuables concernés, mais encore de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire.

33. Partant, il convient d'examiner si ces ingérences dans le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, garanti à l'article 7 de la Charte, sont susceptibles d'être justifiées.

34. Dans ce contexte, il importe de rappeler que les droits consacrés à l'article 7 de la Charte n'apparaissent pas comme étant des prérogatives absolues, mais doivent être pris en considération par rapport à leur fonction dans la société. En effet, ainsi qu'il ressort de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, celle-ci admet des limitations à l'exercice de ces droits, pour autant que ces limitations soient prévues par la loi, qu'elles respectent le contenu essentiel desdits droits et que, dans le respect du principe de proportionnalité, elles soient nécessaires et répondent effectivement à des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union européenne ou au besoin de protection des droits et des libertés d'autrui (voir, en ce sens, arrêt du 6 octobre 2020, *Privacy International*, C-623/17, EU:C:2020:790, points 63 et 64).

35. En premier lieu, en ce qui concerne l'exigence selon laquelle toute limitation de l'exercice des droits fondamentaux doit être prévue par la loi, celle-ci implique que l'acte qui permet l'ingérence dans ces droits doit définir lui-même la portée de la limitation de l'exercice du droit concerné, étant précisé, d'une part, que cette exigence n'exclut pas que la limitation en cause soit formulée dans des termes suffisamment ouverts pour pouvoir s'adapter à des cas de figure différents ainsi qu'aux changements de situations. D'autre part, la Cour peut, le cas échéant, préciser, par voie d'interprétation, la portée concrète de la limitation au regard tant des termes mêmes de la réglementation de l'Union en cause que de son économie générale et des objectifs qu'elle poursuit, tels qu'interprétés à la lumière des droits fondamentaux garantis par la Charte (arrêt du 21 juin 2022, *Ligue des droits humains*, C-817/19, EU:C:2022:491, point 114 et jurisprudence citée).

36. À cet égard, il y a lieu de relever que, d'une part, le paragraphe 5 de l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée prévoit expressément l'obligation, pour l'avocat intermédiaire dispensé de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier aux autres intermédiaires les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6 de cet article. D'autre part, ainsi qu'il a été constaté aux points 29 et 30 du présent arrêt, l'ingérence dans le droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, consacré à l'article 7 de la Charte, est la conséquence directe d'une telle notification par l'avocat à un autre intermédiaire qui n'est pas son client, notamment lorsque celui-ci n'avait, jusqu'au moment de cette notification, pas connaissance de l'identité de cet avocat et de sa consultation au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

37. En outre, s'agissant de l'ingérence résultant indirectement de ladite obligation de notification en raison de la divulgation, par les tiers intermédiaires notifiés, de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire à l'administration fiscale, celle-ci est due, ainsi qu'il a

été constaté aux points 31 et 32 du présent arrêt, à l'étendue des obligations d'information découlant de l'article 8bis ter, paragraphes 1, 9, 13 et 14, de la directive 2011/16 modifiée.

38. Dans ces conditions, il convient de considérer qu'il est satisfait au principe de légalité.

39. En deuxième lieu, en ce qui concerne le respect du contenu essentiel du droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, garanti à l'article 7 de la Charte, il convient de relever que l'obligation de notification, instaurée par l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, n'induit que de manière limitée la levée, à l'égard d'un tiers intermédiaire et de l'administration fiscale, de la confidentialité des communications entre l'avocat intermédiaire et son client. En particulier, cette disposition ne prévoit pas l'obligation, ni même l'autorisation, pour l'avocat intermédiaire de partager, sans le consentement de son client, des informations relatives à la teneur de ces communications avec d'autres intermédiaires et ces derniers ne seront donc pas en mesure de transmettre de telles informations à l'administration fiscale.

40. Dans ces conditions, il ne saurait être considéré que l'obligation de notification, prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, porte atteinte au contenu essentiel du droit au respect des communications entre les avocats et leurs clients, consacré à l'article 7 de la Charte.

41. En troisième lieu, s'agissant du respect du principe de proportionnalité, celui-ci exige que les limitations qui peuvent notamment être apportées par des actes du droit de l'Union à des droits et libertés consacrés dans la Charte ne dépassent pas les limites de ce qui est approprié et nécessaire à la satisfaction des objectifs légitimes poursuivis ou du besoin de protection des droits et libertés d'autrui, étant entendu que, lorsqu'un choix s'offre entre plusieurs mesures appropriées, il convient de recourir à la moins contraignante. En outre, un objectif d'intérêt général ne saurait être poursuivi sans tenir compte du fait qu'il doit être concilié avec les droits fondamentaux concernés par la mesure, ce en effectuant une pondération équilibrée entre, d'une part, l'objectif d'intérêt général et, d'autre part, les droits en cause, afin d'assurer que les inconvénients causés par cette mesure ne soient pas démesurés par rapport aux buts visés. Ainsi, la possibilité de justifier une limitation aux droits garantis à l'article 7 de la Charte doit être appréciée en mesurant la gravité de l'ingérence que comporte une telle limitation et en vérifiant que l'importance de l'objectif d'intérêt général poursuivi par cette limitation est en relation avec cette gravité (arrêts du 26 avril 2022, *Pologne/Parlement et Conseil*, C-401/19, EU:C:2022:297, point 65, ainsi que du 22 novembre 2022, *Luxembourg Business Registers et Sovim*, C-37/20 et C-601/20, EU:C:2022:912, point 64).

42. Partant, il y a lieu de vérifier, tout d'abord, que l'obligation de notification, prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, répond à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union. Dans l'affirmative, il convient ensuite de s'assurer, premièrement, qu'elle est apte à réaliser cet objectif, deuxièmement, que l'ingérence dans le droit fondamental au respect des communications entre les avocats et leurs clients qui est susceptible de résulter de cette obligation de notification est limitée au strict nécessaire, en ce sens que l'objectif poursuivi ne pourrait raisonnablement être atteint de manière aussi efficace par d'autres moyens moins attentatoires à ce droit, et, troisièmement, pour autant que tel soit effectivement le cas,

que cette ingérence n'est pas disproportionnée par rapport audit objectif, ce qui implique notamment une pondération de l'importance de celui-ci et de la gravité de ladite ingérence (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2022, *Luxembourg Business Registers et Sovim*, C-37/20 et C-601/20, EU:C:2022:912, point 66).

43. Ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 88 de ses conclusions, la modification apportée à la directive 2011/16 par la directive 2018/822 s'inscrit dans le cadre d'une coopération fiscale internationale de lutte contre la planification fiscale agressive qui se concrétise par un échange d'informations entre États membres. À cet égard, il ressort notamment des considérants 2, 4, 8 et 9 de la directive 2018/822 que les obligations de déclaration et de notification, mises en place par l'article 8*bis ter* de la directive 2011/16 modifiée, ont pour objectif de contribuer à la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales.

44. Or, la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales constituent des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union, au sens de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, susceptibles de permettre qu'une limitation soit apportée à l'exercice des droits garantis par l'article 7 de celle-ci [voir, en ce sens, arrêt du 6 octobre 2020, *État luxembourgeois (Droit de recours contre une demande d'information en matière fiscale)*, C-245/19 et C-246/19, EU:C:2020:795, point 87].

45. En ce qui concerne le point de savoir si l'obligation de notification, prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, est apte et nécessaire à la réalisation desdits objectifs, les gouvernements français et letton soutiennent, en substance, qu'une telle notification permettrait notamment de sensibiliser les autres intermédiaires à leur devoir de se conformer à l'obligation de déclaration et ainsi d'éviter que ces autres intermédiaires ne soient pas informés du fait que l'obligation de déclaration du dispositif transfrontière leur est transférée en application de l'article 8*bis ter*, paragraphe 6, de la directive 2011/16 modifiée. Ainsi, selon ces gouvernements, à défaut d'une obligation de notification dans le chef de l'avocat intermédiaire, le dispositif transfrontière risquerait de n'être aucunement déclaré, et cela en méconnaissance des objectifs poursuivis par cette directive.

46. Or, à supposer même que l'obligation de notification, instaurée par l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, soit effectivement apte à contribuer à la lutte contre la planification fiscale agressive et à la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales, force est de constater qu'elle ne saurait, toutefois, être considérée comme étant strictement nécessaire pour réaliser ces objectifs et, notamment, pour assurer que les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration soient transmises aux autorités compétentes.

47. En effet, premièrement, les obligations de déclaration incombant aux intermédiaires sont clairement énoncées dans la directive 2011/16 modifiée, en particulier à son article 8*bis ter*, paragraphe 1. En vertu de cette disposition, tous les intermédiaires sont, en principe, 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. En outre, conformément à l'article 8*bis ter*, paragraphe 9, premier alinéa, de cette directive, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour exiger que, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'obligation de transmettre des informations incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. Aucun intermédiaire ne saurait donc utilement faire valoir qu'il

ignorait les obligations de déclaration auxquelles il est directement et individuellement soumis, du seul fait de sa qualité d'intermédiaire.

48. Deuxièmement, quant à l'argument du gouvernement letton selon lequel l'obligation de notification réduirait le risque que les autres intermédiaires se fient au fait que l'avocat intermédiaire déclarera les informations requises aux autorités compétentes et qu'ils s'abstiennent pour ce motif d'effectuer eux-mêmes une déclaration, il convient de constater, d'une part, que, dans la mesure où la consultation d'un avocat est soumise au secret professionnel, les autres intermédiaires n'auront, ainsi qu'il a été relevé au point 30 du présent arrêt, pas forcément connaissance de l'identité de l'avocat intermédiaire et de sa consultation au sujet du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ce qui, en pareil cas, exclut d'emblée un tel risque.

49. D'autre part, même dans l'hypothèse contraire où les autres intermédiaires ont une telle connaissance, il n'y a pas lieu de craindre que ceux-ci se fient, sans vérification, à ce que l'avocat intermédiaire effectue la déclaration requise, dès lors que l'article 8*bis ter*, paragraphe 9, deuxième alinéa, de la directive 2011/16 modifiée précise qu'un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations qu'à la condition qu'il puisse prouver que ces mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. Par ailleurs, en prévoyant expressément, à son article 8*bis ter*, paragraphe 5, que le secret professionnel peut conduire à une dispense de l'obligation de déclaration, la directive 2011/16 modifiée fait de l'avocat intermédiaire une personne dont les autres intermédiaires ne peuvent, *a priori*, attendre aucune initiative de nature à les décharger de leurs propres obligations de déclaration.

50. Troisièmement, il convient de rappeler que tout intermédiaire qui, en raison du secret professionnel auquel il est tenu par le droit national, est dispensé de l'obligation de déclaration prévue au paragraphe 1 de l'article 8*bis ter* de la directive 2011/16 modifiée, reste néanmoins tenu de notifier sans retard à son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 de cet article.

51. Quatrièmement, s'agissant de la divulgation, par les tiers intermédiaires notifiés, de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire à l'administration fiscale, cette divulgation n'apparaît pas non plus strictement nécessaire à la poursuite des objectifs de la directive 2011/16 modifiée de lutte contre la planification fiscale agressive et de prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales.

52. En effet, d'une part, l'obligation de déclaration incombant aux autres intermédiaires non soumis au secret professionnel et, à défaut de tels intermédiaires, celle incombant au contribuable concerné garantissent, en principe, que l'administration fiscale soit informée des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. En outre, l'administration fiscale peut, après avoir reçu une telle information, demander au besoin des informations supplémentaires relatives au dispositif en question directement au contribuable concerné, lequel pourra alors s'adresser à son avocat pour qu'il l'assiste, ou effectuer un contrôle de la situation fiscale dudit contribuable.

53. D'autre part, compte tenu de la dispense de déclaration prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, la divulgation à l'administration fiscale de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire ne permettra, en tout état de cause, pas à cette administration d'exiger de celui-ci des informations sans le consentement de son client.

54. Lors de l'audience devant la Cour, la Commission a toutefois soutenu, en substance, que cette divulgation de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire serait nécessaire pour permettre à l'administration fiscale de vérifier que celui-ci invoque de manière justifiée le secret professionnel.

55. Cet argument ne saurait être retenu.

56. Certes, ainsi qu'il a été relevé au point 24 du présent arrêt, le second alinéa du paragraphe 5 de l'article 8*bis ter* de la directive 2011/16 modifiée précise que les avocats intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa de ce paragraphe que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leur profession. Toutefois, l'objectif des obligations de déclaration et de notification, prévues à l'article 8*bis ter* de cette directive, est non pas de contrôler que les avocats intermédiaires agissent dans ces limites, mais de lutter contre les pratiques fiscales potentiellement agressives et de prévenir le risque d'évasion et de fraude fiscales, en assurant que les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration soient transmises aux autorités compétentes.

57. Or, ainsi qu'il résulte des points 47 à 53 du présent arrêt, ladite directive assure une telle information de l'administration fiscale, sans que la divulgation à celle-ci de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire soit nécessaire à cet effet.

58. Dans ces conditions, l'éventualité que des avocats intermédiaires puissent invoquer à tort le secret professionnel pour se soustraire à leur obligation de déclaration ne saurait permettre de considérer comme étant strictement nécessaire l'obligation de notification, prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de cette directive, et la divulgation à l'administration fiscale de l'identité et de la consultation de l'avocat intermédiaire notifiant qui en est la conséquence.

59. Il résulte des considérations qui précèdent que l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée viole le droit au respect des communications entre l'avocat et son client, garanti à l'article 7 de la Charte, en ce qu'il prévoit, en substance, que l'avocat intermédiaire, soumis au secret professionnel, est tenu de notifier à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent.

60. En ce qui concerne la validité de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée au regard de l'article 47 de la Charte, il y a lieu de rappeler que le droit à un procès équitable, garanti à cette dernière disposition, est constitué de divers éléments. Il comprend, notamment, les droits de la défense, le principe de l'égalité des armes, le droit d'accès aux tribunaux et le droit d'accès à un avocat, tant en matière civile qu'en matière pénale. L'avocat ne serait pas en mesure d'assurer sa mission de conseil, de défense et de représentation de son client de manière adéquate, et celui-ci serait par conséquent privé des droits qui lui sont conférés par l'article 47 de la Charte, si l'avocat, dans le cadre d'une procédure judiciaire ou de sa préparation, était obligé de coopérer avec les pouvoirs publics en leur transmettant des informations obtenues lors des consultations juridiques ayant eu lieu dans le cadre d'une telle procédure (voir, en ce sens, arrêt du 26 juin 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, points 31 et 32).

61. Il ressort de ces considérations que les exigences découlant du droit à un procès équitable impliquent, par définition, un lien avec une procédure judiciaire (voir, en ce sens, arrêt du 26 juin 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a.*, C-305/05, EU:C:2007:383, point 35).

62. Or, force est de constater qu'un tel lien n'est pas établi en l'occurrence.

63. En effet, il résulte des dispositions de l'article 8*bis ter*, paragraphes 1 et 5, de la directive 2011/16 modifiée et, notamment, des délais prévus à ces dispositions que l'obligation de notification naît à un stade précoce, au plus tard lorsque le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration vient d'être finalisé et est prêt à être mis en œuvre, donc en dehors du cadre d'une procédure judiciaire ou de sa préparation.

64. Ainsi que l'a relevé, en substance, M. l'avocat général au point 41 de ses conclusions, à ce stade précoce, l'avocat intermédiaire n'agit pas en tant que défenseur de son client dans un litige et la seule circonstance que les conseils de l'avocat ou le dispositif transfrontière objet de sa consultation puissent donner lieu à un contentieux à un stade ultérieur ne signifie pas que l'intervention de l'avocat s'est opérée dans le cadre ou aux fins du droit de la défense de son client.

65. Dans ces conditions, il convient de considérer que l'obligation de notification se substituant, pour l'avocat intermédiaire tenu au secret professionnel, à l'obligation de déclaration prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphe 1, de la directive 2011/16 modifiée ne comporte pas d'ingérence dans le droit à un procès équitable, garanti à l'article 47 de la Charte.

66. Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il convient de répondre à la question posée que l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée est invalide au regard de l'article 7 de la Charte, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de cette directive, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8*bis ter* de ladite directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 dudit article 8*bis ter*.

B.13.1. Il ressort de cet arrêt que l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE, inséré par la directive (UE) 2018/822, viole l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de la directive 2011/16/UE, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue au paragraphe 1 de l'article 8*bis ter* de cette directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu du paragraphe 6 de l'article 8*bis ter*.

Il s'ensuit que le deuxième moyen, en sa deuxième branche, dans l'affaire n° 7429 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'obligation qui incombe, en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, à l'avocat-intermédiaire de notifier sans retard aux autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients leurs obligations de déclaration ».

B.19. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le septième moyen dans l'affaire n° 7481 est fondé en ce qu'il est dirigé contre l'obligation qui incombe à l'avocat-intermédiaire, en vertu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, de notifier sans retard aux autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients leurs obligations de déclaration.

B.20. Il y a lieu d'annuler l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client.

*En ce qui concerne le second moyen dans l'affaire n° 7510*

B.21. Le second moyen dans l'affaire n° 7510 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, des articles 1er et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, lus en combinaison avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 47, 48, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du TUE.

La première branche du second moyen dans l'affaire n° 7510 soulève, d'une part, le même grief que celui qui est examiné en B.18 à B.20 et, d'autre part, le grief qui est examiné en B.9.1 à B.9.3.

La deuxième branche du second moyen dans l'affaire n° 7510 soulève le même grief que celui qui est examiné en B.15.1 à B.17.3.

La troisième branche du second moyen dans l'affaire n° 7510 critique l'absence de règles distinctes pour les avocats. L'examen de cette branche ne saurait aboutir à un constat de violation plus étendu que ceux qui sont mentionnés en B.17.3 et en B.19.

*En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7511*

B.22.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 font valoir que l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, viole les dispositions précitées en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables. En outre, elles font valoir que la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague.

B.22.2. En ce qui concerne le grief selon lequel la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague, il y a lieu de relever que l'examen au fond des recours en annulation contre la loi du 20 décembre 2019 a amené la Cour, par son arrêt n° 103/2022, à poser à la Cour de justice la question préjudicielle mentionnée en B.10.2. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à cette question préjudicielle, il y a lieu de surseoir à statuer sur ledit grief.

B.22.3. En ce qui concerne le grief critiquant l'interdiction pour l'avocat-intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables, il s'agit du même grief que celui qui est examiné en B.15.1 à B.17.3.

*En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.23. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la de la violation, par les dispositions attaquées, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE.

B.24.1. Dans la première branche de leur deuxième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 reprochent à la dispense des obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel de ne sortir ses effets qu'au moment où un autre intermédiaire a satisfait à l'obligation de déclaration. Selon elles, il est impossible pour l'avocat de s'en assurer sans violer malgré tout son secret professionnel. Cette branche est identique à la première branche du deuxième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développé dans l'affaire n° 7429.

B.24.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant à la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, que cette branche n'est pas fondée en ce qu'elle repose sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée (B.10.2) :

« Cette disposition ne vise pas à faire en sorte que la levée de l'obligation de déclaration dépende de la déclaration par un autre intermédiaire concerné ou, en l'absence de celui-ci, par le contribuable. En revanche, cette disposition a pour effet que la dispense n'est applicable que lorsque l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel a satisfait à l'obligation d'en informer les autres intermédiaires concernés ou, en l'absence d'autres intermédiaires, le contribuable ».

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

B.24.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, en sa première branche, n'est pas fondé.

B.25.1. Dans la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration.

B.25.2. En cette branche, le moyen soulève le même grief que celui qui est examiné en B.18 à B.20.

B.26.1. Dans la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration est tenu, en l'absence d'un autre intermédiaire, d'informer par écrit et de façon motivée le contribuable ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, si ce contribuable n'est pas le client de l'avocat-intermédiaire, il n'est pas possible de satisfaire à cette obligation sans violer le secret professionnel. Les parties requérantes indiquent que l'avocat doit pouvoir se borner à attirer l'attention de son client sur son obligation d'informer le contribuable de l'obligation de déclaration. Cette branche est identique à la troisième branche du deuxième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développé dans l'affaire n° 7429.

B.26.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant à la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, que celle-ci n'est pas fondée en ce qu'elle repose sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée, dès lors que les contribuables auxquels il est fait référence sont les clients de l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel (B.14.2).

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 2°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

B.26.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, en sa troisième branche, n'est pas fondé.

B.27.1. Dans la quatrième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, les parties requérantes reprochent à l'ordonnance du 29 octobre 2020 de prévoir la possibilité, pour le contribuable concerné, client de l'avocat-intermédiaire, de charger l'avocat-intermédiaire de satisfaire tout de même à l'obligation de déclaration. Le contribuable pourrait ainsi obliger l'avocat à violer son secret professionnel. La cinquième branche repose sur la même supposition, mais cette fois dans l'hypothèse où le contribuable concerné n'est pas le client de l'avocat. Ces branches sont identiques aux quatrième et cinquième branches du deuxième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développées dans l'affaire n° 7429.

B.27.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant aux quatrième et cinquième branches du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, que celles-ci ne sont pas fondées en ce qu'elles reposent sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée :

« B.15.2. Contrairement à l'hypothèse sur laquelle repose la cinquième branche du deuxième moyen, seul le contribuable concerné qui est le client de l'avocat-intermédiaire peut autoriser ce dernier, sur la base de l'article 11/6, § 2, alinéa 1er, du décret du 21 juin 2013, à satisfaire à l'obligation de déclaration.

B.15.3. Il ressort de l'exposé du moyen que la quatrième branche repose sur l'hypothèse selon laquelle, dans le cas où un contribuable choisit d'appliquer l'article 11/6, § 2, alinéa 1er, du décret du 21 juin 2013, l'avocat-intermédiaire serait tenu de satisfaire à l'obligation de déclaration en son nom propre. Cependant, les travaux préparatoires de la réglementation fédérale, sur laquelle la réglementation attaquée est basée explicitement et littéralement, révèlent que tel n'est pas le cas et que l'avocat peut malgré tout soit refuser, soit soumettre la déclaration à l'autorité disciplinaire de son organisation professionnelle :

‘ C'est pourquoi la loi prévoit, outre la situation relative à la détermination d'une situation juridique telle que décrite ci-dessus, la possibilité pour le contribuable d'autoriser l'intermédiaire qui s'appuie sur le secret professionnel à procéder à la déclaration nécessaire. L'intermédiaire peut également, si le contribuable opte pour cette autorisation, soumettre la déclaration à l'autorité de tutelle de son organisation professionnelle afin de vérifier le contenu et l'étendue de la déclaration. Toutefois, si le contribuable concerné ne choisit pas de donner à l'intermédiaire le droit de déclarer, malgré son secret professionnel, le projet de loi prévoit l'obligation pour l'intermédiaire de fournir au contribuable les informations nécessaires pour lui permettre d'effectuer la déclaration correctement ’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 21) ».

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 3, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

B.27.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7511, en ses quatrième et cinquième branches, n'est pas fondé.

*En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.28.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 critiquent le fait qu'en vertu de l'article 9/2, § 5, alinéa 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'avocat-intermédiaire ne peut être dispensé de son obligation de déclaration que s'il peut prouver par écrit qu'un autre intermédiaire y a déjà satisfait. Selon elles, il n'est pas possible pour l'avocat-intermédiaire d'obtenir cette preuve écrite sans violer son secret professionnel. Ce moyen est identique au troisième moyen que les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ont développé dans l'affaire n° 7429.

B.28.2. Par son arrêt n° 111/2023, précité, la Cour a jugé, quant au troisième moyen dans l'affaire n° 7429, que celui-ci n'est pas fondé en ce qu'il repose sur une lecture erronée de la disposition qui y est attaquée :

« B.10.5. Comme l'indique le Gouvernement flamand, la disposition attaquée n'a pas la portée que lui donne la partie requérante.

L'article 11/9 du décret du 21 juin 2013 porte sur l'hypothèse dans laquelle plusieurs intermédiaires sont soumis à l'obligation de déclaration. Selon cette disposition, un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations requises que lorsqu'il peut prouver par écrit que ces mêmes informations ont déjà été transmises par un autre

intermédiaire. Contrairement à ce que fait valoir la partie requérante, l'article 11/9 du décret du 21 juin 2013 ne déroge pas à l'article 11/6 du même décret, qui prévoit que l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel est dispensé de l'obligation de déclaration dès qu'il a satisfait à l'obligation d'en informer les autres intermédiaires ou, en l'absence d'autres intermédiaires, le contribuable concerné ».

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 ne font pas valoir d'arguments qui conduisent à une autre conclusion en ce qui concerne l'article 9/2, § 5, alinéa 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

**B.28.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 111/2023, précité, le troisième moyen dans l'affaire n° 7511 n'est pas fondé.**

*En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.29.1. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Les parties requérantes critiquent le fait que l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 autorise l'administration compétente à contrôler les renseignements fournis ou non produits auprès des avocats-intermédiaires, sans que ceux-ci puissent invoquer le secret professionnel. Elles renvoient à cet égard à la nécessité d'instaurer un mécanisme tel que celui qui est prévu, au niveau fédéral, à l'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992.

B.29.2. L'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 modifie l'article 119 du Code bruxellois de procédure fiscale. L'article 119, modifié, dispose :

« § 1er. Dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen, d'assistance et de coopération en matière fiscale, de la Région et dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, l'administration fiscale régionale dispose des compétences décrites au titre 2 du présent Code.

L'administration fiscale régionale peut, dans ce cadre, aussi recourir aux mesures de recouvrement prévues par le présent Code et par ses arrêtés d'exécution.

§ 2. L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'exécution des obligations de droit international et de droit européen d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales, ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire pour répondre aux obligations d'assistance et de coopération en matière fiscale de la Région.

L'agent compétent peut, dans les circonstances décrites au paragraphe 1er, dans le cadre de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'il fixe - ce délai pouvant être prolongé en cas de force majeure - des personnes physiques ou morales ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tout renseignement qu'il juge nécessaire à l'obtention des informations que le contribuable concerné lui-même, ou au moyen de son intermédiaire, a déclaré ou aurait dû déclarer à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en application des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance précitée, y compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même établis en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration.

L'agent compétent peut, dans le délai qu'il fixe, qui peut être prolongé pour de justes motifs, dans la mesure où il estime que ces informations sont nécessaires au bon respect des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, obtenir de l'intermédiaire ou des intermédiaires concernés toutes informations qui, en exécution de l'article 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance précitée, doivent être déclarées à l'autorité compétente interne visée à l'article 5, 6°, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, y compris les documents sous-jacents établis par l'intermédiaire concernant un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, et qui, après application de l'alinéa 2, n'ont pas été transmis.

Un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne est considéré comme un tiers soumis sans restriction à l'application des dispositions des alinéas 1er et 2.

§ 3. L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéa 1er, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 125 euros et 50.000 euros aux :

1° personnes qui refusent de coopérer à l'enquête visée au paragraphe 2, alinéa 1er;

2° personnes qui ne fournissent pas ou qui ne fournissent pas dans les délais les informations demandées sur la base du paragraphe 2, alinéa 1er.

Le Gouvernement fixe l'échelle des amendes susmentionnées et règle les modalités d'application de celles-ci.

Ces amendes sont établies et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes.

§ 4. L'agent compétent visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 625 euros et 12.500 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, et qui consiste en toute déclaration incomplète des renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 2.500 euros à 25.000 euros est infligée.

L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 3.125 euros et 50.000 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, alinéa 1er, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, qui consiste à s'abstenir de fournir, dans le délai prescrit, les renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 12.500 euros à 100.000 euros est infligée.

Le Gouvernement détermine l'échelle des amendes susmentionnées et règle leurs modalités d'application.

Ces amendes sont infligées et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes ».

B.29.3. L'article 334 du Code des impôts sur les revenus 1992 dispose :

« Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1er et 2, 315*bis*, alinéas 1er à 3, 316 et 322 à 324, se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel ».

Comme le fait valoir le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, l'article 125 du Code bruxellois de procédure fiscale prévoit une réglementation pratiquement identique, qui permet à l'avocat-intermédiaire d'invoquer son secret professionnel dans le cadre de l'application de l'article 119 du même Code :

« Lorsque la personne requise en vertu des dispositions reprises dans les sections 2 à 4 du chapitre 5 du titre 2 fait valoir le secret professionnel, l'administration fiscale régionale sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si, et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements se concilie avec le respect du secret professionnel ».

B.29.4. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7511 repose sur une hypothèse erronée et n'est dès lors pas fondé.

*En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7511*

B.30.1. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7511 est pris de la violation, par l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE, en ce que cette disposition règle l'entrée en vigueur des dispositions qui ont été attaquées dans les autres moyens.

B.30.2. Un arrêt d'annulation fait disparaître *ab initio* la norme annulée de l'ordre juridique. L'annulation de la disposition qui fixe la date à laquelle la disposition annulée prend effet ne saurait, en règle, produire des effets plus étendus.

Par conséquent, le cinquième moyen dans l'affaire n° 7511 ne doit pas être examiné.

*En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7521*

B.31. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 prend un deuxième moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 5 du TUE et avec l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Elle reproche à l'ordonnance du 29 octobre 2020 d'être basée sur une directive qui viole les principes

fondamentaux du droit de l'Union européenne. Le moyen rejoint les deuxième et troisième moyens dans l'affaire n° 7481. Comme il a été jugé en B.8.4 et en B.9.3 à l'égard de ces moyens, il y a également lieu de surseoir à statuer sur le deuxième moyen dans l'affaire n° 7521 dans l'attente de la réponse de la Cour de justice aux première et cinquième questions préjudicielles qui lui ont été posées par l'arrêt n° 103/2022.

*En ce qui concerne les troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 7521*

B.32.1. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7521 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7521, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement en ce qui concerne le secret professionnel, selon que les intermédiaires donnent des conseils sur la situation juridique existante du client ou sur la situation juridique future du client ou sur des éléments non juridiques de la situation du client.

Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7521 est pris de la violation, par l'ordonnance du 29 octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. La partie requérante dans l'affaire n° 7521 fait valoir que, sans qu'existe une justification raisonnable, les dispositions attaquées font naître une différence de traitement entre les intermédiaires, selon qu'ils collaborent avec d'autres intermédiaires ou non.

B.32.2. La Cour examine les moyens conjointement.

B.33. En ce qui concerne la déclaration individuelle initiale relative à un dispositif commercialisable, il y a lieu de constater que, comme il est dit en B.16.1, les informations à transmettre lors de cette déclaration ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

B.34. En ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative à un dispositif commercialisable, il y a lieu de constater que, comme il est dit en B.17.1, il n'est pas exclu que cette obligation de déclaration porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel.

Pour les motifs mentionnés en B.17.2 et B.17.3, la Cour a jugé qu'il n'est pas raisonnablement justifié que les avocats ne puissent pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

S'il est vrai que le secret professionnel de l'avocat, en ce qu'il est un élément fondamental du droit à un procès équitable, se distingue de celui d'autres dépositaires du secret professionnel et s'il est vrai que les avocats sont soumis à un statut particulier et accomplissent une mission spécifique dans le cadre de l'administration de la justice, il y a lieu de constater qu'en l'espèce, les motifs mentionnés en B.17.2 et B.17.3 valent également à l'égard des autres intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Par conséquent, l'inconstitutionnalité constatée en B.17.3 concerne tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Il y a lieu d'annuler l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013.

B.35.1. En ce qui concerne l'obligation, pour chaque intermédiaire qui invoque le secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration, la Cour a jugé, par son arrêt n° 103/2022, qu'il ne pouvait pas être statué sur ce moyen avant de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-il le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union

européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le nouvel article 8*bis ter*, paragraphe 5, qu'il a inséré dans la directive 2011/16/UE précitée, prévoit que, si un État membre prend 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, cet État membre est tenu d'obliger lesdits intermédiaires à notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu'un intermédiaire qui est soumis au secret professionnel pénalement sanctionné en vertu du droit dudit État membre est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice de sa profession ? ».

B.35.2. La question précitée se pose également dans le cadre des moyens présentement examinés. Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la quatrième question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 103/2022, il y a lieu de surseoir à statuer sur les moyens mentionnés en B.32.1 en ce qu'ils portent sur l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut d'un secret professionnel pénalement sanctionné, autre que celui de l'avocat, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration.

#### *Quant au maintien des effets*

B.36.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale demande à la Cour de maintenir, le cas échéant, les effets des dispositions à annuler éventuellement, tant pour le passé que jusqu'au moment où une nouvelle ordonnance pourra être adoptée, et ce, afin de garantir la sécurité juridique.

B.36.2. L'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« Si la Cour l'estime nécessaire, elle indique, par voie de disposition générale, ceux des effets des dispositions annulées qui doivent être considérés comme définitifs ou maintenus provisoirement pour le délai qu'elle détermine ».

B.36.3. Indépendamment de la question de savoir si un tel maintien est possible à la lumière de l'arrêt de la Cour de justice du 8 décembre 2022, précité, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale ne démontre pas qu'une annulation non modulée compromettrait

la sécurité juridique. Tel est spécialement le cas eu égard au constat selon lequel les dispositions à annuler ont, en ce qui concerne leur application à l'égard des avocats-intermédiaires, déjà été suspendues par l'arrêt de la Cour n° 46/2021 du 11 mars 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046). La demande de maintien des effets doit dès lors être rejetée.

COPIE NON CORRIGÉE

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 26 juillet 2013 « transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE », tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale », en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client;

- annule l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de la même ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de la même ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qu'il prévoit que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables au sens de l'article 9/2, § 2, de ladite ordonnance du 26 juillet 2013;

- sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles qui lui ont été posées par l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 11 janvier 2024.

Le greffier,

N. Dupont

Le président,

L. Lavrysen