



Date de réception : 09/12/2022

Version anonymisée

C-623/22 - 1

Affaire C-623/22

Demande de décision préjudicielle

Date de dépôt:

29 septembre 2022

Juridiction de renvoi:

Cour constitutionnelle (Belgique)

Date de la décision de renvoi:

15 septembre 2022

Parties requérantes:

Belgian Association of Tax Lawyers et autres

Ordre des barreaux francophones et germanophone

Orde van Vlaamse Balies et autre

Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables et autres

Parties intervenantes :

Conseil des barreaux européens

Conseil national des barreaux de France

Arrêt n° 103/2022

du 15 septembre 2022

Numéros du rôle : 7407, 7409, 7410 et 7412

En cause : les recours en annulation totale ou partielle 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

FR

automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant taire l'objet d'une déclaration », 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 CQ et par l'institut des experts-comptables et des conseils fiscaux et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents P. Nihoul et L. Lavrysen, des juges T. Giet, J. Moerman, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune et E. Bribosia, et, conformément à l'article 606A de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite J.-P. Moerman, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président P. Nihoul,

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 29 juin 2020 et parvenue au greffe le 30 juin 2020, un recours en annulation 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 » (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2019) a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », SR et FK, assistés et représentés par M^e P. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par requête séparée, les parties requérantes demandaient également la suspension de la même loi. Par l'arrêt n^o 168/2020 du 17 décembre 2020, publié au *Moniteur belge* du 27 avril 2021, la Cour a rejeté la demande de suspension.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2020 et parvenue au greffe le 30 juin 2020, un recours en annulation de la même loi a été introduit par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me S. Scarnà, avocat au barreau de Bruxelles.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2020 et parvenue au greffe le 1^{er} juillet 2020, un recours en annulation de la même loi a été introduit par l'« Orde van Vlaamse Balies » et CQ, assistés et représentés par M^e P. Wouters, avocat à la Cour de cassation.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2020 et parvenue au greffe le 2 juillet 2020, un recours en annulation des articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55 et 60 de la même loi a été introduit par l'institut des experts-comptables et des conseils fiscaux, l'institut

professionnel des comptables et fiscalistes agréés, VH, ZS, NI et EX, assistés et représentés par M^e F. Judo, avocat au barreau de Bruxelles.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7407, 7409, 7410 et 7412 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- l' AISBL « Conseil des barreaux européens », assistée et représentée par M^e M. Grégoire, avocat à la Cour de cassation, et par M^e C. De Jonghe et M^e E. Esterzon, avocats au barreau de Bruxelles;
- le Conseil national des barreaux de France, assisté et représenté par M^e J.-P. Hordies, avocat au barreau de Bruxelles, et par M^e G. de Foestraets, avocat à la Cour de cassation;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par F. Roland, conseillère générale au SPF Finances.

Les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse.

Le Conseil des ministres a également introduit des mémoires en réplique.

Par ordonnance du 20 avril 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et J. Moerman, a décidé que les affaires étaient en état, 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 4 mai 2022 et les affaires mises en délibéré.

À la suite des demandes de plusieurs parties à être entendues, la Cour, par ordonnance du 4 mai 2022, a fixé l'audience au 8 juin 2022.

À l'audience publique du 8 juin 2022 :

- ont comparu :
- . M^e P. Malherbe, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7407;
- . M^e S. Scarnà et Me J. Noël, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7409;
- . M^e P. Wouters, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7410;
- . M^e F. Judo, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7412;
- . M^e M. Grégoire, pour l' AISBL « Conseil des barreaux européens » (partie intervenante);

. M^e J.-P. Hordies, qui comparaisait également loco Me G. de Foestraets, pour le Conseil national des barreaux de France (partie intervenante);

. la conseillère générale F. Roland, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et J. Moerman ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- 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 l'objet des recours

A.1. Les parties requérantes dans les affaires nos 7407, 7409, 7410 et 7412 demandent l'annulation totale ou partielle 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). Elles observent que la loi du 20 décembre 2019 modifie le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers, en vue de transposer 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).

Quant à la recevabilité

A.2.1. La première partie requérante dans l'affaire n° 7407 expose qu'elle est une association de fait d'avocats belges spécialisés en droit fiscal et qu'elle est représentée par son mandataire général. Les deuxième et troisième parties requérantes dans l'affaire n° 7407 exposent qu'elles sont des avocats spécialisés en matière fiscale. Elles font valoir que la loi du 20 décembre 2019 peut affecter directement et défavorablement les membres de la première partie requérante, ainsi que les deuxième et troisième parties requérantes.

A.2.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir qu'elle a notamment pour mission de défendre les intérêts des avocats et des justiciables. Elle souligne que la loi du 20 décembre 2019 s'applique aux personnes soumises au secret

professionnel, comme les avocats. Elle ajoute que cette loi contient des mesures attentatoires à la sécurité juridique et à la vie privée des justiciables et des avocats.

A.2.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410, dont la seconde est un avocat, exposent que le secret professionnel fait partie de l'essence de la profession d'avocat et elles se réfèrent à cet égard à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, de la Cour de justice de l'Union européenne, de la Cour constitutionnelle, de la Cour de cassation et du Conseil d'État. Selon elles, la loi du 20 décembre 2019 affecte directement et défavorablement la situation des avocats, dès lors que ceux-ci s'exposent soit à des sanctions disciplinaires pour violation du secret professionnel s'ils se conforment à ladite loi, soit à de lourdes amendes s'ils ne s'y conforment pas. Elles ajoutent que l'atteinte au secret professionnel des avocats affecte directement et défavorablement les intérêts des justiciables.

A.2.4. Les deux premières parties requérantes dans l'affaire n° 7412 exposent qu'elles sont légalement chargées de veiller au respect du secret professionnel par leurs membres. Dans son mémoire en réponse, l'institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables indique être le successeur juridique des deux premières parties requérantes. Les troisième à sixième parties requérantes dans l'affaire n° 7412 affirment qu'en leur qualité de professionnel, il leur est impossible de respecter à la fois la loi du 20 décembre 2019 et le secret professionnel.

A.3.1. L' AISBL « Conseil des barreaux européens », partie intervenante dans les affaires nos 7407, 7409, 7410 et 7412, expose qu'elle a pour but statutaire de représenter les barreaux, de défendre la profession d'avocat et de veiller au respect des droits fondamentaux. Elle estime avoir intérêt à intervenir, dès lors que la loi du 20 décembre 2019 impose aux avocats une obligation de déclaration qui présente par définition une dimension transfrontière et qui porte atteinte au secret professionnel.

A.3.2. Le Conseil national des barreaux de France, partie intervenante dans les affaires nos 7407, 7409, 7410 et 7412, expose qu'il est légalement chargé de représenter la profession d'avocat en France et à l'étranger. Il justifie son intérêt à intervenir en faisant valoir que la loi du 20 décembre 2019 concerne des dispositifs transfrontières et qu'elle peut s'appliquer à des avocats français fournissant des services en Belgique ou à des avocats belges fournissant des services en France.

A.4. L'intérêt des parties requérantes et intervenantes n'est pas contesté par les autres parties.

Quant au fond

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7407

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 19 à 46 de la loi du 20 décembre 2019, des articles

10, 11, 35, 39, 170, § 2, et 172 de la Constitution, de l'article 16, § 4, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (ci-après : la loi spéciale du 8 août 1980), de l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises (ci-après : la loi spéciale du 12 janvier 1989) et des articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale du 16 janvier 1989). Elles font valoir que les dispositions attaquées organisent et sanctionnent une obligation de déclaration en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession et qu'elles empiètent dès lors sur la compétence de la Région flamande, fondée sur l'article 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, pour organiser le service relatif à ces impôts. Elles se réfèrent à cet égard à l'arrêt de la Cour n° 130/2014 du 19 septembre 2014. En outre, elles estiment que les droits d'enregistrement et les droits de succession ne relèvent pas du champ d'application de l'article 170, § 2, de la Constitution. Elles ajoutent que l'article 16, § 4, de la loi spéciale du 8 août 1980 ne saurait être appliqué, dès lors que la directive (UE) 2018/822 ne doit pas être transposée en matière de droits d'enregistrement et de droits de succession.

A.5.2. Le Conseil des ministres souligne qu'en ce qu'elles concernent des impôts régionaux, les dispositions attaquées s'appliquent uniquement aux régions auxquelles le service des impôts n'a pas encore été transféré, à savoir la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale, et qu'elles ne s'appliquent donc pas à la Région flamande.

A.5.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le moyen est également pris de la violation de l'article 170 de la Constitution. Elles observent que, dans l'interprétation proposée par le Conseil des ministres, les dispositions attaquées ne violent pas les nonnes visées au moyen.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7407

A.6.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 19 à 46 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11, 143, § 1er, et 170 de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 et de l'article 170 de la loi spéciale du 16 janvier 1989. Elles font valoir que les dispositions attaquées ne peuvent constitutionnellement imposer l'obligation de déclaration en matière de droits de succession et de droits d'enregistrement qu'en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale. Selon elles, les dispositions attaquées font dès lors naître une différence de traitement injustifiée, selon que les intermédiaires et les contribuables sont situés, d'une part, en Région flamande, ou, d'autre part, en Région wallonne ou en Région de Bruxelles-Capitale.

A.6.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la différence de traitement critiquée résulte des règles répartitrices de compétences. Il ajoute que la directive (UE)

2018/822 a également été transposée en Région flamande, de sorte que la différence de traitement est inexistante.

A.6.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le moyen est également pris de la violation de l'article 172 de la Constitution. Elles précisent qu'elles ont également introduit un recours en annulation contre le décret flamand transposant la directive (UE) 2018/822. Elles font valoir que les normes visées au moyen imposaient la conclusion d'un accord préalable entre l'autorité fédérale et la Région flamande.

A.6.4. Le Conseil des ministres réplique que l'accord préalable de la Région flamande n'était pas requis. Il ajoute qu'en tout état de cause, la procédure de concertation visée à l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 a été suivie.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7407

A.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un troisième moyen de la violation des articles 10, 11 et 170 de la Constitution par les articles 2 à 60 de la loi du 20 décembre 2019. Elles font valoir qu'il est disproportionné d'imposer l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières en ce qui concerne des impôts autres que l'impôt des sociétés. Selon elles, la loi traite ainsi de la même manière, sans qu'existe une justification raisonnable, des intermédiaires et des contribuables qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes. Elles ajoutent que les marqueurs repris à l'annexe de la directive (UE) 2018/822 ne sont pas adaptés à des impôts autres que l'impôt des sociétés.

A.7.2. Le Conseil des ministres souligne que la directive (UE) 2018/822 a modifié 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), dont le champ d'application concerne tous les impôts autres que la TVA et les droits de douane et accises. Il ajoute que le fait que certains marqueurs soient moins adaptés à certains impôts ne viole pas les dispositions visées au moyen, dès lors qu'en l'absence de marqueur, le dispositif ne doit pas être déclaré.

A.7.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le moyen est également pris de la violation de l'article 172 de la Constitution. Elles soulignent que les travaux préparatoires ne démontrent pas en quoi les droits d'enregistrement et les droits de succession pourraient être évités au moyen d'une planification fiscale agressive transfrontière.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7407

A.8.1. Le quatrième moyen pris par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/1, 2° et 3°, et 326/2 du CIR 1992, les articles 289bis/1, 2° et 3°, et 289bis/2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque

et de greffe, les articles 146sexies, 2° et 3°, et 146septies du Code des droits de succession et les articles 211bis/1, 2° et 3°, et 211bis/2 du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été insérés par les articles 3, 4, 20, 21, 35, 36, 49 et 50 de la loi du 20 décembre 2019. Elles font valoir que les dispositions attaquées violent l'article 5 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), les articles 7, 8, paragraphe 1, et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte) et l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Elles soulignent tout d'abord que l'obligation de déclaration imposée par la directive (UE) 2018/822 repose sur une double présomption : (1) la présomption irréfragable qu'un dispositif transfrontière présentant un marqueur implique un risque d'évasion fiscale ou d'abus fiscal et (2) la présomption, réfragable dans certains cas, qu'un tel dispositif est principalement motivé par un but fiscal. Selon elles, cette obligation de déclaration ne respecte pas les deux conditions imposées par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, dès lors qu'elle n'est pas conditionnée à l'épuisement préalable par l'État des sources habituelles d'informations et qu'elle aboutit généralement à la transmission d'informations qui ne sont pas vraisemblablement pertinentes. En outre, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que les libertés de circulation européennes s'opposent à ce que des présomptions légales visant à lutter contre des abus ou des fraudes s'appliquent à des opérations qui ne sont pas purement artificielles. Elles ajoutent que 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 » (ci-après : la directive (UE) 2016/1164) permet déjà de lutter contre l'évasion fiscale. À titre subsidiaire, elles font valoir que l'obligation de déclaration imposée par la directive (UE) 2018/822 est disproportionnée, en ce qu'elle ne se limite pas à l'impôt des sociétés. À titre plus subsidiaire, elles estiment que seuls les marqueurs qui sont l'indice d'un avantage fiscal résultant à la fois d'une planification fiscale agressive et d'un procédé artificiel peuvent satisfaire à l'exigence de proportionnalité. Par ailleurs, elles critiquent le fait qu'il ne soit pas possible, en présence de certains marqueurs, de se soustraire à l'obligation de déclaration en prouvant que le dispositif poursuit un objectif principal non fiscal. Enfin, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 demandent d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.

A.8.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 transpose la directive (UE) 2018/822, qui est supposée être valide. Il s'en remet à la sagesse de la Cour quant à l'opportunité de poser des questions préjudicielles. Enfin, concernant l'application de la loi du 20 décembre 2019 à des impôts autres que l'impôt des sociétés, il se réfère à la réfutation du troisième moyen.

A.8.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le moyen est également pris de la violation des articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, de l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, de l'article 8

de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution. Elles répondent que les obligations découlant de l'article 4, paragraphe 3, du TUE s'opposent à l'existence d'une présomption de validité d'une directive. Elles ajoutent que les questions soulevées dans le cadre du quatrième moyen sont préalables à celles qui sont soulevées dans le cadre du huitième moyen.

En ce qui concerne les cinquième, sixième et septième moyens dans l'affaire n° 7407 et le premier moyen dans l'affaire n° 7409

A.9.1. Le cinquième moyen des parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/1, 4°, alinéa 2, et 326/3, § 1er, du CIR 1992, les articles 289bis/1, 4°, alinéa 2, et 289bis/3, § 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146sexies, 4°, alinéa 2, et 146octies, § 1er, du Code des droits de succession et les articles 211 bis/1, 4°, alinéa 2, et 211 bis/3, § 1er, du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été insérés par les articles 3,5,20,22,35,37,49 et 51 de la loi du 20 décembre 2019, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47 de ladite loi. Elles font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 20, 48, paragraphe 1,49, 51 et 52 de la Charte, les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et les articles K), 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution. Elles font valoir que la définition des intermédiaires qui ne sont pas des promoteurs, qui est une reprise littérale de la directive (UE) 2018/822, n'est pas suffisamment précise. De plus, elles estiment que de tels intermédiaires ne sont pas en mesure de remplir une déclaration valable, qui doit contenir les informations visées à l'article 8/n°j ter, paragraphe 14, de la directive 2011/16/UE. Elles ajoutent que cette définition aboutit à imposer des obligations identiques à des personnes qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes. Elles demandent d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel. Par ailleurs, elles observent qu'une définition large de la notion d'intermédiaire peut entraver le bon fonctionnement de la directive (UE) 2018/822 même. Enfin, elles soulignent que, par un arrêt du 29 décembre 2013, le Conseil constitutionnel français a annulé, pour violation du principe de la sécurité juridique, une loi qui imposait des obligations de déclaration de schémas d'optimisation fiscale.

A.9.2. Le sixième moyen des parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/3, § 1er, et 326/8, § 2, du CIR 1992, les articles 289bis/3, § 1er, et 289bis/8, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146 octies, § 1er, et 146 terdecies, § 2, du Code des droits de succession et les articles 211 bis/3, § 1er, et 211 bis/8, § 2, du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été insérés par les articles 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 et 56 de la loi du 20 décembre 2019, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47 de ladite loi. Elles font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50,51 et 52 de la Charte, les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et les articles 10, 11 et 170 de la Constitution. Selon elles, les dispositions attaquées ne

permettent pas de déterminer précisément le point de départ du délai de déclaration. Elles ajoutent que l'obligation de déclaration peut être enclenchée par un agissement d'autrui dont l'intermédiaire n'a pas nécessairement connaissance. Selon elles, chaque omission de déclaration risque d'engendrer une peine plus lourde en raison de l'omission de déclaration lors de la phase précédente, de sorte qu'une même infraction fera l'objet de plusieurs sanctions. De plus, elles reprochent aux dispositions attaquées de permettre qu'un intermédiaire intervenant de façon accessoire soit sanctionné à plusieurs reprises pour déclaration incomplète, alors qu'il n'a pas eu accès à toute l'information requise. Enfin, elles demandent d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.

A.9.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un septième moyen de la violation, par les articles 61 et 62, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47, de la loi du 20 décembre 2019, des articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte, des articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10,11, 12, 14, 172 et 190 de la Constitution. Elles font valoir que la directive (UE) 2018/822 est rétroactive, en ce qu'elle impose la déclaration des dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre sa date d'entrée en vigueur (le 25 juin 2018) et sa date d'application (le 1^{er} juillet 2020). Selon elles, cette rétroactivité produit des effets disproportionnés. Elles demandent d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel. Par ailleurs, elles ajoutent que, même si la loi attaquée ne prévoit pas de sanctions lorsque la déclaration a lieu entre le 1^{er} septembre 2020 et le 31 décembre 2020, cela n'exclut pas l'application des sanctions administratives prévues par les dispositions générales des codes concernés.

A.9.4. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 prend un premier moyen de la violation, par la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec les principes fondamentaux de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité des lois.

La partie requérante dans l'affaire n° 7409 observe que le non-respect des obligations imposées par la loi du 20 décembre 2019 est sanctionné par des amendes administratives de 1 250 à 100 000 euros et que l'échelle des amendes a été fixée par l'arrêté royal du 20 mai 2020 « d'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 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 ». 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 la loi du 20 décembre 2019 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.

Elle observe qu'en vertu des articles 5, 22, 37 et 51 de la loi du 20 décembre 2019, 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 la loi du 20 décembre 2019 sont privés de toute sécurité juridique. Premièrement, elle observe que la loi du 20 décembre 2019 ne définit pas la notion de « dispositif », qui est pourtant centrale. Selon elle, la précision apportée par la loi du 20 décembre 2019 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 la loi du 20 décembre 2019.

Deuxièmement, elle soutient que ni le texte de la loi du 20 décembre 2019 ni les travaux préparatoires ne permettent de comprendre la portée du qualificatif « transfrontière » et de la notion de « participant » à un dispositif.

Troisièmement, elle observe que la loi du 20 décembre 2019 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. Elle fait valoir que le « critère de l'avantage principal », auquel certains marqueurs se réfèrent, est éminemment subjectif. Elle critique le manque de précision des marqueurs de catégorie A, 3°, de catégorie B, 2°, de catégorie C, 4°, et de catégorie E, 1° et 2°. Elle ajoute que les travaux préparatoires prêtent à confusion et elle se demande comment articuler la notion de dispositif commercialisable et le marqueur de catégorie A, 3°. Enfin, elle estime que certains marqueurs sont inadaptés aux impôts autres que les impôts sur les revenus.

Quatrièmement, elle estime que les informations à communiquer sont imprécises et obscures. À cet égard, elle affirme notamment que la définition d'« entreprise associée » 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.

Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7409, dès lors que l'imprécision des différentes notions est imputable à la directive (UE) 2018/822, il y a lieu de saisir la Cour de justice à titre préjudiciel.

Enfin, elle affirme que l'article 61 de la loi du 20 décembre 2019 prévoit une application rétroactive des obligations de déclaration, en ce qu'il impose de déclarer les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020. Selon elle, il aurait fallu que les intermédiaires

et les contribuables concernés puissent déterminer, au moment de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière, si celui-ci doit faire l'objet d'une déclaration. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir que cette rétroactivité n'est pas indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

A.9.5. L'argumentation développée par l'AISBL « Conseil des barreaux européens » dans son mémoire en intervention rejoint celle de la partie requérante dans l'affaire n° 7409. Elle ajoute que la notion d'intermédiaire manque également de la précision requise. En outre, elle estime que les dispositions encadrant la dispense de l'obligation de déclaration pour les intermédiaires soumis au secret professionnel sont imprécises. Enfin, elle fait valoir que les dispositions attaquées portent atteinte au principe de la non-rétroactivité de la loi pénale.

A.9.6. Le Conseil national des barreaux de France se réfère à l'argumentation développée par l'AISBL « Conseil des barreaux européens ». Il ajoute que l'imprécision des termes employés par la directive (UE) 2018/822 fait naître le risque d'une extension excessive de son champ d'application. Il estime qu'il y a lieu d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.

A.9.7. Le Conseil des ministres souligne que les dispositions critiquées reproduisent le texte de la directive (UE) 2018/822. Se référant au texte de ces dispositions et aux travaux préparatoires, il estime que les différentes notions critiquées sont suffisamment claires.

Premièrement, en ce qui concerne la notion d'intermédiaire, il estime qu'elle est suffisamment claire pour permettre à un expert en la matière d'apprécier s'il est un intermédiaire ou non. Il ajoute qu'un intermédiaire n'est pas présumé disposer de la totalité des informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente d'un État membre.

Deuxièmement, il fait valoir que les dispositions attaquées permettent d'identifier avec précision le point de départ du délai de déclaration et que l'obligation de déclaration d'un intermédiaire n'est pas enclenchée par un agissement d'autrui.

Troisièmement, en ce qui concerne la notion de dispositif, il précise qu'elle n'est pas définie car cela n'aurait pas permis de lutter efficacement contre la planification fiscale agressive.

Quatrièmement, en ce qui concerne la notion de participant, il expose que le contribuable concerné est toujours un participant, tandis que l'intermédiaire n'est un participant que s'il joue un rôle actif dans le dispositif.

Cinquièmement, en ce qui concerne les marqueurs et le critère de l'avantage principal, il estime que l'intermédiaire et le contribuable concerné sont bien placés pour apprécier de manière raisonnable si un dispositif poursuit un objectif principalement fiscal. En outre, il précise que le marqueur de catégorie A, 3°, rejoint la notion de dispositif commercialisable, mais qu'il ne peut être pris en considération que si le critère de l'avantage principal est rempli. Selon le Conseil

des ministres, le fait que certains marqueurs soient moins adaptés à certains impôts n'est pas contraire aux principes de légalité et de sécurité juridique, dès lors que l'absence de marqueur signifie que le dispositif ne rentre pas dans le champ d'application de la loi du 20 décembre 2019.

Par ailleurs, le Conseil des ministres souligne que les sanctions prévues en cas de non-respect des obligations de déclaration sont effectives, proportionnées et dissuasives.

Enfin, il fait valoir qu'il ressort de l'avis de la section de législation du Conseil d'État que les dispositions attaquées ne sont pas rétroactives. Il ajoute qu'un avis publié le 4 juin 2020 sur le site internet du SPF Finances a annoncé le report au 28 février 2021 de la date à laquelle les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 doivent être déclarés.

Quant à l'opportunité d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel, le Conseil des ministres s'en réfère à la sagesse de la Cour.

A.9.8 Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le cinquième moyen est également pris de la violation des articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, des articles 47, 48, paragraphe 2, 50 et 53 de la Charte et de l'article 170 de la Constitution. Elles répondent qu'aucune disposition ne permet à un intermédiaire d'introduire une déclaration partielle qui ne reprend pas toutes les informations requises.

A.9.9. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le sixième moyen est également pris de la violation des articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, des articles 47, 48, paragraphe 2, et 53 de la Charte et de l'article 172 de la Constitution. Elles répondent qu'aucune disposition n'exonère un intermédiaire de son obligation de déclaration pour une phase dès qu'il a été impliqué dans cette phase. Elles ajoutent qu'un intermédiaire qui a invoqué son secret professionnel n'est pas dispensé de son obligation de déclaration si le contribuable concerné ne procède pas, pour chaque phase, à une déclaration complète dans le délai imparti.

A.9.10. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le septième moyen est également pris de la violation des articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, des articles 47, 48, paragraphe 2, et 53 de la Charte et de l'article 170 de la Constitution. Elles répondent qu'un justiciable doit être au courant, le jour où il pose des actions qui enclencheront ultérieurement des obligations de déclaration, des normes qui lui seront applicables.

A.9.11. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 répond que l'administration fiscale a publié des « FAQ », afin de fournir des indications sur l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs. Selon elle, ces « FAQ » donnent à la notion de « dispositif » une interprétation différente de celle que lui donnent les travaux préparatoires et elles ne permettent pas non plus d'éclaircir la notion de « participant ». En outre, elle estime que, pour déterminer

leurs obligations, l'intermédiaire et le contribuable concerné doivent appliquer les marqueurs à chaque impôt, de sorte que l'inadéquation de plusieurs marqueurs à certains impôts viole les principes de légalité et de sécurité juridique. Enfin, elle fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 est rétroactive en ce qu'elle s'applique aux dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, dès lors que l'obligation déclarative est un élément essentiel des dispositifs à déclarer et que la loi du 20 décembre 2019 poursuit un objectif dissuasif, qui ne saurait concerner des dispositifs déjà mis en œuvre. Au demeurant, elle estime que cet objectif dissuasif ne correspond pas à un besoin social impérieux, dès lors qu'il s'agit de permettre à l'administration fiscale d'exercer des pressions indues pour que le contribuable renonce à une opération qui est pourtant licite. Enfin, elle ajoute que le report auquel le Conseil des ministres fait référence ne repose sur aucune base légale.

A.9.12. Le Conseil des ministres réplique qu'aux termes de la loi du 20 décembre 2019, l'intermédiaire ne doit transmettre que les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle.

En ce qui concerne le huitième moyen dans l'affaire n° 7407 et le second moyen dans l'affaire n° 7409

A.10.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un huitième moyen de la violation, par les articles 9, 10, 26,27,41,42, 54 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 7, 8, paragraphe 1, 20,47,48, 51 à 53 de la Charte, des articles 6, paragraphe 3, et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11,22, 29 et 170 de la Constitution.

Elles soulignent que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe au respect des droits fondamentaux et qu'il se distingue du secret professionnel qui est applicable à d'autres professions. Elles se réfèrent aux arrêts de la Cour nos 10/2008 du 23 janvier 2008, 174/2018 du 6 décembre 2018 et 143/2019 du 17 octobre 2019. Selon elles, les dispositions attaquées portent atteinte, à plusieurs égards, au secret professionnel de l'avocat : (1) l'avocat-intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en présence d'un dispositif commercialisable, dont la définition est en outre trop floue, (2) la faculté reconnue au client de lever le secret professionnel de son avocat est incompatible avec le caractère d'ordre public de celui-ci, (3) l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel reste tenu de procéder à la notification à d'autres intermédiaires ou au contribuable concerné, qui ne sont pas nécessairement ses clients, (4) l'avocat-intermédiaire reste tenu de procéder à la déclaration si les autres intermédiaires n'y procèdent pas, (5) les contribuables concernés peuvent exiger que les intermédiaires soumis au secret professionnel leur fournissent toutes les informations nécessaires pour procéder à la déclaration, (6) les avocats ne sont pas exemptés de l'obligation de fournir des renseignements prévue par les articles 14, 16, 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019.

Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 7407, les objectifs poursuivis par la directive (UE) 2018/822 et par la loi du 20 décembre 2019 ne peuvent pas justifier ces atteintes au secret professionnel de l'avocat. Selon elles, ces atteintes ne sauraient davantage être justifiées par le souci de préserver une égalité économique entre les avocats et les membres d'autres professions soumises au secret professionnel qui donnent également des conseils fiscaux. Elles estiment que les avocats devraient être exonérés de l'application de la directive (UE) 2018/822 et que leurs clients ne devraient pas être obligés de divulguer l'identité de leur avocat ni le contenu des entretiens et documents échangés avec lui. Elles ajoutent que, contrairement à ce qu'il ressort des travaux préparatoires, le droit fiscal belge n'impose pas une obligation de collaboration aux avocats lorsque les renseignements demandés concernent leurs clients. Elles font valoir qu'une restriction au secret professionnel de l'avocat n'est admissible qu'à la triple condition d'être justifiée par un motif impérieux, d'être prévue par une loi claire et prévisible et d'être strictement proportionnée, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Selon elles, il ressort de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qu'une restriction au secret professionnel de l'avocat ne peut être proportionnée que si elle vise à lutter contre des activités illicites et si l'intervention du bâtonnier est prévue. En outre, elles constatent que les règles prévues par la loi du 20 décembre 2019, qui concernent des dispositifs licites d'évasion fiscale, protègent moins le secret professionnel de l'avocat que les règles applicables en matière de prévention du blanchiment, qui concernent des infractions pénales particulièrement graves. Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 7407, il y a lieu d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.

Par ailleurs, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que l'obligation de déclaration viole la liberté d'expression.

A. 10.2.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 prend un second moyen de la violation, par la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte, 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, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du TUE.

A. 10.2.2. À titre préalable, se référant à la jurisprudence de la Cour et à celle de la Cour européenne des droits de l'homme, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 expose la portée du droit au respect de la vie privée et celle du secret professionnel de l'avocat. Elle souligne que l'avocat qui agit dans sa mission de défense, d'analyse d'une situation juridique ou de conseil juridique, y compris en matière fiscale, est soumis au secret professionnel. Elle expose, de la même manière que les parties requérantes dans l'affaire n° 7407, les différentes atteintes au secret professionnel de l'avocat qui résultent de la loi du 20 décembre 2019.

A. 10.2.3. Dans une première branche, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 viole le droit au respect de la vie privée et le droit à un procès équitable et, en particulier, le secret professionnel de l'avocat.

Premièrement, elle soutient que les dispositions attaquées vont au-delà de ce qui est nécessaire pour lutter contre l'évasion fiscale, pour les raisons suivantes : (1) la loi du 20 décembre 2019 concerne des opérations licites, (2) les marqueurs visent essentiellement les impôts directs, qui relèvent de la compétence exclusive des États membres, (3) les initiatives isolées des États membres se heurteront aux libertés fondamentales de l'Union européenne et aux conventions préventives de la double imposition, (4) plusieurs législations permettent déjà l'accès aux informations fiscales pertinentes, (5) la réalisation de contrôles fiscaux présente peu d'utilité en l'espèce, dès lors que les dispositifs déclarés sont licites, (6) la directive (UE) 2016/1164, qui concerne les abus fiscaux, ne s'applique qu'à l'impôt des sociétés et ne vise que les montages non authentiques, de sorte qu'elle ne peut justifier que de manière très limitée la pertinence des informations à déclarer en l'espèce.

Deuxièmement, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 estime que l'ingérence n'est pas définie de façon suffisamment claire et précise. Elle se réfère à l'argumentation qu'elle a développée dans son premier moyen.

Troisièmement, elle fait valoir qu'en ce qui concerne les intermédiaires soumis au secret professionnel, l'ingérence n'est pas proportionnée à l'objectif poursuivi, pour les raisons suivantes : (1) l'obligation pour l'avocat de partager des informations avec un autre intermédiaire viole le secret professionnel, (2) la loi du 20 décembre 2019 ne prévoit pas l'intervention du bâtonnier, (3) la loi du 20 décembre 2019 ne règle pas le contrôle du respect des obligations qui sont imposées aux intermédiaires soumis au secret professionnel, (4) la déclaration nominative est disproportionnée, d'autant qu'elle fait courir le risque que l'administration fiscale fasse pression sur les intermédiaires pour qu'ils renoncent à des opérations pourtant licites, (5) il est disproportionné que l'obligation de déclaration repose sur la présence d'un seul marqueur sans examen concret de la pertinence des données à déclarer, (6) la loi du 20 décembre 2019 place l'avocat-intermédiaire face au dilemme suivant: le non-respect de l'obligation de déclaration l'expose à des sanctions administratives de nature pénale, tandis que la déclaration d'un dispositif qui n'aurait pas dû l'être l'expose à des sanctions pénales, déontologiques et civiles pour violation du secret professionnel, (7) la charge administrative résultant de la loi du 20 décembre 2019 est déraisonnablement lourde.

Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7409, il y a lieu d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel quant à la proportionnalité des ingérences dans le droit au respect de la vie privée et quant à l'atteinte au secret professionnel de l'avocat.

A.10.2.4. Dans une seconde branche, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle traite de la même manière tous les intermédiaires soumis au secret professionnel et ne prévoit pas de règles distinctes pour les avocats. Elle demande d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.

A.10.3. L'argumentation développée par l'AISBL « Conseil des barreaux européens » dans son mémoire en intervention rejoint celle de la partie requérante dans l'affaire n° 7409. L'AISBL « Conseil des barreaux européens » demande également d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel.

A.10.4. Le Conseil national des barreaux de France se réfère à l'argumentation développée par l'AISBL « Conseil des barreaux européens ». Il ajoute qu'en étendant aux avocats l'obligation de déclaration prévue par la directive (UE) 2018/822, la loi du 20 décembre 2019 viole l'article 4, paragraphe 3, du TUE, l'article 2, paragraphe 2, du TFUE, les articles 8 et 48 de la Charte et l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Enfin, il suggère de poser trois questions préjudicielles à la Cour de justice.

A.10.5. Le Conseil des ministres observe tout d'abord que le secret professionnel de l'avocat n'est pas absolu. Selon lui, la directive (UE) 2018/822 et la loi du 20 décembre 2019 sont justifiées par un motif impérieux d'intérêt général, dès lors qu'elles visent à protéger les bases d'imposition nationales de l'érosion et à créer un environnement fiscal plus équitable dans le marché intérieur. Il souligne que la communication d'informations relatives aux dispositifs fiscaux potentiellement agressifs permet aux États membres de réagir rapidement par des modifications législatives, des analyses de risques ou des contrôles fiscaux. Ensuite, il expose que l'atteinte au secret professionnel est strictement proportionnée à l'objectif poursuivi, dès lors que (1) le champ d'application de la loi du 20 décembre 2019 se limite aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, (2) une dérogation générale ferait perdre son utilité à la directive (UE) 2018/822, (3) le secret professionnel reste d'application à la détermination de la situation juridique et à la défense du client, (4) l'obligation de déclaration s'applique uniquement si le dépositaire du secret professionnel agit comme intermédiaire, (5) l'obligation de déclaration se limite à la planification fiscale potentiellement agressive, (6) la preuve que l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel en a informé les autres intermédiaires ou son client est nécessaire pour permettre à l'administration fiscale de contrôler le respect des obligations découlant de la directive (UE) 2018/822 et (7) l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables ne porte pas sur des informations couvertes par le secret professionnel. Il ajoute que l'intermédiaire tenu au secret professionnel est dispensé de l'obligation de déclaration d'un dispositif dès qu'il en a dûment averti un autre intermédiaire ou le contribuable concerné, sans qu'il doive s'assurer que ces derniers procèdent effectivement à la déclaration. Il précise également que rien n'empêche un avocat-intermédiaire de consulter son bâtonnier. Enfin, il estime que les critiques relatives à la manière dont le respect des obligations de

déclaration sera contrôlé par l'administration fiscale et au risque de pressions de la part de l'administration fiscale relèvent du procès d'intention.

Le Conseil des ministres ajoute qu'au regard de la conception, de la commercialisation ou de l'organisation d'un dispositif transfrontière, la situation d'un avocat-intermédiaire est similaire à celle d'un autre intermédiaire soumis au secret professionnel, de sorte que rien ne justifie une différence de traitement.

En ce qui concerne l'exigence de clarté et de prévisibilité, le Conseil des ministres se réfère à la réfutation des cinquième et sixième moyens dans l'affaire n° 7407 et du premier moyen dans l'affaire n° 7409. Il ajoute que la notion de dispositif commercialisable est assez claire.

Enfin, le Conseil des ministres n'aperçoit pas en quoi l'obligation de déclaration viole la liberté d'expression.

Quant à l'opportunité d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel, le Conseil des ministres s'en réfère à la sagesse de la Cour.

A.10.6. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le moyen est également pris de la violation des articles 2, 4, paragraphe 3, 6 et 19, paragraphe 1, du TUE, de l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, des articles 49 et 50 de la Charte, des articles 6, paragraphes 1 et 2, 7, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et des articles 19 et 172 de la Constitution. Elles répondent que, par l'arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020, la Cour a confirmé que la protection accrue du secret professionnel de l'avocat concerne également les avis juridiques au sens large. Elles ajoutent que le secret professionnel de l'avocat est indispensable au bon fonctionnement de l'État de droit et qu'il bénéficie dès lors de la protection offerte par les articles 2 et 19 du TUE.

A.10.7. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 répond que la loi du 20 décembre 2019 place l'avocat dans une situation où son intérêt est opposé à celui de son client, dès lors que l'avocat aura intérêt à éviter tout conseil pouvant l'amener à devoir éventuellement déclarer un dispositif, alors que l'opération qu'il aurait pu conseiller était dans le meilleur intérêt de son client. Selon elle, l'avocat est ainsi privé de son indépendance. Par ailleurs, elle fait valoir que l'objectif visant à permettre à l'administration fiscale de dissuader les personnes concernées de mettre en œuvre les dispositifs déclarés ne correspond pas à un besoin social impérieux, dès lors que cela s'apparente à l'exercice de pressions indues, que cela n'est encadré par aucune garantie et que les dispositions anti-abus permettent de dissuader la réalisation d'opérations consistant en des abus fiscaux. En outre, elle souligne que l'intervention du bâtonnier est rendue impossible par le court délai de 30 jours dans lequel les dispositifs doivent être déclarés et par le phénomène de « sur-déclaration » des dispositifs qui résultera de l'imprécision de la loi du 20 décembre 2019. De plus, elle fait valoir qu'un contrôle de l'ensemble des

dispositifs conseillés par un avocat-intermédiaire visant à garantir le respect de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs impliquerait une violation du secret professionnel qui serait totalement disproportionnée.

A.10.8. Le Conseil des ministres réplique que, lorsqu'un avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel informe par écrit motivé les autres intermédiaires (ou, à défaut, le contribuable concerné) de leur obligation de déclaration, la motivation ne doit pas mentionner tous les détails du dispositif, mais concerne uniquement la raison pour laquelle le secret professionnel est invoqué.

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7410

A.11.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 1^{er} à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE. Elles font valoir que l'article 326/7, §3, du CIR 1992, l'article 289if/7, §3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146duodecies, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211 bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, violent ces dispositions en ce qu'ils excluent qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire 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 selon lequel, 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.

À titre subsidiaire, à supposer que la Cour conclue qu'elle ne peut apprécier la constitutionnalité de la loi du 20 décembre 2019 sans examiner la validité de la

directive (UE) 2018/822, les parties requérantes suggèrent qu'une question préjudicielle soit posée à la Cour de justice de l'Union européenne.

A.11.2. Le Conseil des ministres fait valoir que l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs est justifiée par une raison impérieuse d'intérêt général, à savoir protéger les bases d'imposition nationales de l'érosion. Selon lui, il en va d'autant plus ainsi en ce qui concerne les dispositifs commercialisables, dès lors qu'ils peuvent être diffusés à grande échelle. Il ajoute que la section de législation du Conseil d'État a estimé qu'il est justifié que le secret professionnel ne s'applique pas en présence d'un dispositif commercialisable. Il précise qu'un dispositif commercialisable ne saurait être protégé par le secret professionnel, dès lors qu'il est développé avant que la relation avocat-client naisse. Se référant à l'arrêt de la Cour n° 43/2019, il estime que le fait que la déclaration contienne le nom du contribuable concerné ne viole pas le secret professionnel. En outre, il déduit de la jurisprudence de la Cour de justice que le secret professionnel ne peut pas être invoqué lorsque l'avocat intervient comme agent d'affaires et il estime que tel est le cas en présence d'un dispositif commercialisable. Par ailleurs, selon lui, la complexité des dispositifs commercialisables ne permet pas de faire reposer l'obligation de déclaration sur les contribuables concernés. En outre, il soutient que la notion de dispositif commercialisable est suffisamment précise. Enfin, le Conseil des ministres observe qu'il ne saurait s'opposer à ce qu'une question préjudicielle soit posée à la Cour de justice.

A.11.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 répondent, en ce qui concerne l'ensemble des moyens, que les références aux travaux préparatoires doivent être lues avec prudence, dès lors que ceux-ci se rapportent à un avant-projet de loi qui contenait une tout autre réglementation en matière de secret professionnel. Elles ajoutent que le fait qu'une obligation de déclaration à charge du contribuable puisse être légitime n'implique, pas qu'une atteinte au secret professionnel de l'avocat le serait également. Selon elles, pour que l'objectif de la loi du 20 décembre 2019 soit réalisé, il n'est pas nécessaire que l'avocat-intermédiaire doive procéder à des notifications à des personnes autres que son client. En outre, elles estiment que l'avocat-intermédiaire devrait pouvoir effectuer non pas en son nom personnel mais au nom et pour le compte de son client les notifications auxquelles il doit procéder. Ensuite, elles précisent que toute information communiquée à l'avocat par son client est protégée par le secret professionnel et qu'un avocat-intermédiaire agit dans les limites de la profession d'avocat. Enfin, elles soulignent que les dispositions attaquées ne sont pas encadrées par des garanties, telles que l'intervention du bâtonnier.

En ce qui concerne spécifiquement le premier moyen, elles ajoutent que l'argumentation du Conseil des ministres ne prend pas en considération la situation des avocats qui relèvent du champ d'application du second alinéa de la définition de la notion d'« intermédiaire ».

A.11.4. Le Conseil des ministres réplique que le second alinéa de la définition de la notion d'« intermédiaire » permet à toute personne de démontrer qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière à déclarer. Il ajoute que, si un avocat- intermédiaire propose d'adapter substantiellement un dispositif commercialisable, il ne s'agit alors plus d'un dispositif commercialisable. Enfin, le Conseil des ministres observe que les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 n'expliquent pas pourquoi elles ont laissé s'écouler le délai pour saisir la Cour de justice d'un recours contre la directive (UE) 2018/822, en application de l'article 263 du TFUE.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7410

A. 12. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 1er à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE. Elles divisent ce moyen en cinq branches.

Première branche

A.13.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 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.13.2. Le Conseil des ministres fait valoir que l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel est dispensé de son obligation de déclaration dès le moment où il a procédé à la notification aux autres intermédiaires ou au contribuable concerné.

A.13.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 répondent qu'il convient de distinguer les différentes interprétations qui sont données à la disposition attaquée et de constater l'inconstitutionnalité de celle qu'elles ont mise en évidence.

Deuxième branche

A.14.1. Les parties requérantes dans l'affaire n°7410 critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel soit 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 lui est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel. Par ailleurs, cette exigence n'est pas nécessaire pour garantir la déclaration du dispositif transfrontière, étant donné que le client, assisté par

l'avocat ou non, peut informer les autres intermédiaires et qu'il peut leur demander de satisfaire à leur obligation de déclaration.

A.14.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le secret professionnel n'est pas violé dans une telle situation, dès lors que tous les intermédiaires sont déjà au courant de l'existence du dispositif. Selon lui, il est possible que les différents intermédiaires se concertent pour déterminer lequel d'entre eux procédera à la déclaration. En outre, il souligne que, lorsqu'un intermédiaire informe de façon motivée les autres intermédiaires qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration, la motivation doit uniquement porter sur la raison pour laquelle le secret professionnel est invoqué.

A.14.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 répondent que les dispositions attaquées imposent d'informer tous les autres intermédiaires, y compris ceux dont l'avocat-intermédiaire ignorait l'existence. Elles ajoutent que l'obligation de procéder à une notification motivée implique de fournir des détails sur le dispositif et sur les personnes concernées.

A.14.4. Le Conseil des ministres réplique que l'avocat-intermédiaire doit adresser sa notification non pas à tous les autres intermédiaires, mais uniquement à ceux dont il sait qu'ils sont concernés par le dispositif à déclarer.

Troisième branche

A.15.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration soit, en l'absence d'un autre intermédiaire, tenu 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 pour ce dernier 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. 15.2. Le Conseil des ministres estime que la troisième branche repose sur une hypothèse qui n'existe pas. Selon lui, en l'absence d'autres intermédiaires, le contribuable concerné est nécessairement le client de l'avocat.

A.15.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 répondent qu'il est par exemple possible que le client de l'avocat soit une filiale du contribuable concerné.

A. 15.4. Le Conseil des ministres réplique que, dans l'exemple donné par les parties requérantes, il est peu probable qu'il n'existe pas un autre intermédiaire dont la société-mère serait le client. Il estime que, même en l'absence d'un autre intermédiaire, l'avocat ne viole pas le secret professionnel en adressant sa

notification à la société-mère, dès lors que celle-ci a connaissance de l'existence du dispositif.

Quatrième et cinquième branches

A.16.1. Dans la quatrième branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 reprochent à la loi du 20 décembre 2019 de prévoir la possibilité, pour le contribuable concerné, client de l'avocat-intermédiaire, de charger ce dernier 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.16.2. En ce qui concerne la quatrième branche, le Conseil des ministres souligne que, lorsque le contribuable concerné autorise l'intermédiaire soumis au secret professionnel à procéder à la déclaration, celui-ci peut procéder à la déclaration, mais il n'est pas tenu de le faire. Selon lui, l'intermédiaire peut également soumettre la déclaration à l'autorité disciplinaire de son organisation professionnelle. Enfin, se référant à un arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 2018, il estime que le secret professionnel ne s'oppose pas à ce que le contribuable concerné procède lui-même à la déclaration ou qu'il autorise l'intermédiaire à y procéder.

En ce qui concerne la cinquième branche, le Conseil des ministres souligne que l'autorisation donnée par le contribuable concerné n'entraîne pas d'obligation pour l'intermédiaire, encore moins si le contribuable concerné n'est pas le client de l'intermédiaire.

A.16.3. En ce qui concerne les quatrième et cinquième branches, les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 répondent que l'arrêt de la Cour de cassation du 3 octobre 2018 est hors sujet. Elles ajoutent que le secret professionnel de l'avocat est d'ordre public.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7410

A.17.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un troisième moyen de la violation, par les articles 1er à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE. Elles critiquent le fait que 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.

A.17.2. Le Conseil des ministres fait valoir que le troisième moyen repose sur une lecture erronée des dispositions attaquées. Selon lui, l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel est dispensé de son obligation de déclaration dès le moment où il a procédé à la notification aux autres intermédiaires ou au contribuable concerné.

A.17.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 répondent qu'il ressort de l'article 326/6, alinéa 2, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 8 de la loi du 20 décembre 2019, que l'intermédiaire n'est dispensé de son obligation de déclaration que s'il peut fournir la preuve écrite de ce qu'un autre intermédiaire a déjà effectué la déclaration.

A. 17.4. Le Conseil des ministres réplique qu'en présence de plusieurs intermédiaires, la dispense prévue à l'article 9 de la loi du 20 décembre 2019 peut également s'appliquer.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410

A.18.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un quatrième moyen de la violation, par les articles 1er à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE. Elles font valoir que les articles 14, 16, 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019 permettent à l'administration fiscale d'effectuer des contrôles auprès des intermédiaires. Elles n'aperçoivent pas pourquoi l'avocat-intermédiaire, qui peut se prévaloir du secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration, ne pourrait pas ensuite s'en prévaloir dans le cadre d'un tel contrôle.

A. 18.2. Le Conseil des ministres souligne que, lorsqu'un intermédiaire soumis au secret professionnel notifie aux autres intermédiaires ou au contribuable concerné qu'il ne peut pas procéder à la déclaration, cet intermédiaire peut également se prévaloir du secret professionnel dans le cadre d'un contrôle ultérieur. Il observe que l'article 334 du CIR 1992 n'a pas été modifié et que les règles habituelles concernant l'invocation du secret professionnel lors d'un contrôle fiscal s'appliquent en l'espèce. Enfin, il relève que c'est uniquement si le contribuable concerné ne fournit pas les informations demandées en application du nouvel article 315^{quater} du CIR 1992 que l'administration fiscale peut s'adresser directement à l'intermédiaire.

A.18.3. Les parties requérantes dans l'affaire n°7410 répondent qu'il n'est pas raisonnablement justifié d'obliger l'avocat-intermédiaire à fournir des informations qui sont protégées par le secret professionnel. En outre, elles constatent qu'en ce qui concerne les codes fiscaux autres que le CIR 1992, les

articles 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019 permettent de demander immédiatement les informations à l'avocat-intermédiaire.

En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7410

A.19.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un cinquième moyen de la violation, par la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE. Plus spécifiquement, elles demandent, dans cette branche, l'annulation de l'article 61 de la loi, lequel en règle l'entrée en vigueur.

A.19.2. Le Conseil des ministres estime que le cinquième moyen n'est pas fondé, dès lors que les autres moyens ne le sont pas.

A. 19.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 répondent que les inconstitutionnalités dénoncées dans les autres moyens se répercutent sur l'article 61 de la loi du 20 décembre 2019.

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7412

A.20.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55, et 60 de la loi du 20 décembre 2019, 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. Selon elles, 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. Elles reprochent aux dispositions attaquées de ne pas protéger le secret professionnel dans le second cas.

A.20.2. Le Conseil des ministres fait valoir que les dispositions attaquées ne font pas naître une différence de traitement selon que l'intermédiaire donne des avis juridiques ou non ou selon qu'il donne des avis sur la situation existante ou sur la situation future du client. Il observe que les extraits des travaux préparatoires sur lesquels les parties requérantes fondent leur argumentation se rapportent à l'avant-projet de loi initial, qui a été adapté à la suite de l'avis de la section de législation du Conseil d'État.

A.20.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 répondent que l'interprétation proposée par le Conseil des ministres devrait être reprise par la Cour dans une réserve d'interprétation.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7412

A.21.1. À titre subsidiaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55, et 60 de la loi du 20 décembre 2019, 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. Elles font valoir que la loi du 20 décembre 2019 ne contient pas de disposition similaire à l'article 53 de la loi du 18 septembre 2017 «relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (ci-après la loi du 18 septembre 2017). Selon elles, il s'ensuit que les dispositions attaquées protègent moins le secret professionnel que la législation en matière de prévention du blanchiment.

A.21.2. L'AISBL « Conseil des barreaux européens » souligne que l'article 52 de la loi du 18 septembre 2017 conditionne la levée du secret professionnel de l'avocat à l'intervention préalable du bâtonnier, dont le rôle prend tout son sens à la lumière de l'article 53 de ladite loi. Elle constate que la loi du 20 décembre 2019 ne prévoit pas une telle garantie.

A.21.3. Le Conseil national des barreaux de France se réfère à l'argumentation développée par l'AISBL « Conseil des barreaux européens ».

A.21.4. Le Conseil des ministres fait valoir qu'il ressort des travaux préparatoires que les dispositions attaquées relatives à la dispense de l'obligation de déclaration ont la même portée que la disposition prévue par la loi du 18 septembre 2017. Il conclut que la différence de traitement critiquée est inexistante.

A.21.5. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 répondent que l'interprétation proposée par le Conseil des ministres devrait être reprise par la Cour dans une réserve d'interprétation.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7412

A.22.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 prennent un troisième moyen de la violation, par les articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55, et 60 de la loi du 20 décembre 2019, 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. Elles font 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. Elles soulignent 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 alors tenu, en violation du secret professionnel, de procéder à la déclaration. Selon elles, il s'ensuit que, lorsqu'un intermédiaire collabore avec d'autres intermédiaires, les

dispositions attaquées aboutissent nécessairement à une violation du secret professionnel.

A.22.2. L’AISBL « Conseil des barreaux européens » fait valoir que rien ne justifie que l’avocat qui collabore avec des intermédiaires non soumis au secret professionnel doive violer le secret professionnel.

A.22.3. Le Conseil national des barreaux de France se réfère à l’argumentation développée par l’AISBL « Conseil des barreaux européens ».

A.22.4. Le Conseil des ministres fait valoir que les dispositions attaquées sont nécessaires à la transposition de la directive (UE) 2018/822. Il ajoute qu’un intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, lorsqu’il en informe les autres intermédiaires de façon motivée, ne viole pas le secret professionnel, dès lors que tous les intermédiaires concernés ont déjà connaissance de l’existence du dispositif. En outre, la motivation doit uniquement porter sur la raison pour laquelle le secret professionnel est invoqué.

A.22.5. Les parties requérantes dans l’affaire n° 7412 répondent que la transposition d’une directive n’autorise pas le législateur à se dispenser du respect des normes constitutionnelles. Elles ajoutent que la position du Conseil des ministres selon laquelle la motivation ne porterait pas sur le dispositif ne correspond pas au texte des dispositions attaquées.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l’affaire n° 7412

A.23.1. Les parties requérantes dans l’affaire n° 7412 prennent un quatrième moyen de la violation, par les articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55, et 60 de la loi du 20 décembre 2019, 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. Elles estiment qu’il n’est pas raisonnablement justifié que les dispositions attaquées, à la différence de l’article 334 du CIR 1992, ne confient aucun rôle aux autorités disciplinaires. Selon elles, il conviendrait que les autorités disciplinaires puissent donner leur point de vue lorsqu’il est envisagé de déclarer un dispositif, ce qui serait d’ailleurs conciliable avec les objectifs de la directive (UE) 2018/822.

A.23.2. Le Conseil des ministres fait valoir qu’il existe une différence essentielle entre la déclaration sans demande préalable qui résulte des dispositions attaquées et l’obligation, prévue par diverses dispositions fiscales, de répondre aux demandes de l’administration fiscale. En outre, se référant aux travaux préparatoires, il affirme que les dispositions attaquées n’excluent pas l’intervention des autorités disciplinaires.

A.23.3. Les parties requérantes dans l’affaire n° 7412 répondent qu’au regard de la protection du secret professionnel, il n’est pas pertinent d’établir une distinction selon que le secret professionnel risque d’être violé à la suite d’une demande de l’administration fiscale ou à la suite d’une déclaration obligatoire spontanée. En

outre, elles soulignent que, s’il est vrai qu’un intermédiaire peut demander l’avis de son autorité disciplinaire, un tel avis ne serait nullement contraignant.

Quant à la procédure devant la Cour de justice de l’Union européenne

A.24. Les parties requérantes dans les affaires nos 7407 et 7409 demandent que la Cour, à supposer qu’elle pose des questions préjudicielles à la Cour de justice de l’Union européenne, invite cette dernière à les traiter selon la procédure accélérée.

- B -

Quant à la loi attaquée et à son contexte

B.1. Les parties requérantes demandent l’annulation totale ou partielle 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).

Comme son intitulé l’indique, la loi du 20 décembre 2019 vise à transposer 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).

B.2.1. 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 ladite 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 vise à accroître la transparence fiscale en ce qui concerne les dispositifs fiscaux transfrontières « à caractère potentiellement agressif » :

« 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, d'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.2.2. Les dispositifs qui doivent faire l'objet d'une déclaration sont les dispositifs transfrontières qui comportent au **moins un « marqueur » figurant à la nouvelle annexe IV de la directive 2011/16/UE**, étant précisé que certains marqueurs ne peuvent être pris en considération que s'ils remplissent en outre le « critère de l'avantage principal ». Le **considérant 9** de la directive (UE) 2018/822 énonce à cet égard :

« Les dispositifs de planification fiscale à caractère agressif ont évolué au fil des ans pour devenir toujours plus complexes et font en permanence l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales. Compte tenu de ce qui précède, il serait plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en constituant une liste des caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives plutôt que de définir la notion de planification fiscale agressive. Ces indications sont appelées des ' marqueurs ' ».

La nouvelle annexe IV de la directive 2011/16/UE classe les marqueurs en cinq catégories : la catégorie A (« Marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal »), la catégorie B (« Marqueurs spécifiques liés au critère de l'avantage principal »), la catégorie C (« Marqueurs spécifiques liés aux opérations transfrontières »), la catégorie D (« Marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs ») et la catégorie E (« Marqueurs spécifiques concernant les prix de transfert »). Les marqueurs de la catégorie A, ceux de la catégorie B et ceux de la catégorie C, paragraphe 1, b), i), c) et d), ne peuvent être pris en considération que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal ». Selon l'annexe précitée, ce critère est rempli « s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal ». Dans le cas d'un marqueur relevant de la catégorie C,

paragraphe 1, la présence des conditions prévues dans la catégorie C, paragraphe 1, b), i), c) ou d), ne peut à elle seule constituer une raison de conclure qu'un dispositif remplit le critère de l'avantage principal.

B.2.3. 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. A 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.3.1. Afin de transposer cette obligation de déclaration, la loi du 20 décembre 2019 modifie le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers.

B.3.2. L'article 3 de la loi du 20 décembre 2019 insère, dans le CIR 1992, un nouvel article 326/1, qui énonce plusieurs définitions :

« Pour l'application de cette section et de l'article 338, § 6/4, on entend par :

1° “ dispositif transfrontière” : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si l’une au moins des conditions suivantes est remplie :

- a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;
- b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;
- c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l’intermédiaire d’un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l’activité de cet établissement stable;
- d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d’établissement stable dans cette juridiction;
- e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l’échange automatique d’informations ou sur l’identification des bénéficiaires effectifs.

Un dispositif signifie également une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties;

2° “dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration” : tout dispositif transfrontière comportant au moins l’un des marqueurs visés à l’article 326/2;

3° “marqueur” : une caractéristique ou particularité d’un dispositif transfrontière visé à l’article 326/2, qui indique un risque potentiel d’évasion fiscale;

4° “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 gère sa mise en œuvre;

Un intermédiaire est aussi une 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 sa 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;

5° “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;

6° “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;

7° “dispositif sur mesure” : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable ».

L'article 338, § 2, 21°, du CIR 1992, inséré par l'article 17, 2°, de la loi du 20 décembre 2019, définit la notion d'« entreprise associée » :

« “entreprise associée” pour l'application du paragraphe 6/4 et des articles 326/1 à 326/9 : une personne qui est liée à une autre personne de l'une au moins des façons suivantes :

- a) une personne participe à la gestion d'une autre personne lorsqu'elle est en mesure d'exercer une influence notable sur l'autre personne;
- b) une personne participe au contrôle d'une autre personne au moyen d'une participation qui dépasse 25 % des droits de vote;
- c) une personne participe au capital d'une autre personne au moyen d'un droit de propriété qui, directement ou indirectement, dépasse 25 % du capital;
- d) une personne a droit à 25 % ou plus des bénéfices d'une autre personne.

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

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

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

En ce qui concerne les participations indirectes, le respect des critères énoncés au c) est déterminé en multipliant les taux de détention successivement aux différents niveaux. Une personne détenant plus de 50 % des droits de vote est réputée détenir 100 % de ces droits.

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

Les articles 19, 2°, 20, 34, 2°, 35, 48, 2°, et 49 de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des définitions similaires aux articles 289bis, §2, 18°, et 2896/5/1 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 146quater, § 2, 18°, et 146sexies du Code des droits de succession et aux articles 211bis, § 2, 18°, et 211bis/1 du Code des droits et taxes divers.

Ces définitions reproduisent presque littéralement les définitions énoncées à l'article 3,18) à 25), de la directive 2011/16/UE, tel qu'il a été modifié par la directive (UE) 2018/822.

B.3.3. L'article 326/2 du CIR 1992, inséré par l'article 4 de la loi du 20 décembre 2019, identifie les différents « marqueurs ».

Le quatrième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie A :

« 1° un dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité selon laquelle il peut lui être demandé de ne pas divulguer à d'autres intermédiaires ou aux autorités fiscales comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal;

2° un dispositif où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires (ou des intérêts, une rémunération pour financer les coûts et d'autres frais) pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence :

a) au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif; ou

b) au fait qu'un avantage fiscal découle effectivement du dispositif. Cela inclurait une obligation pour l'intermédiaire de rembourser partiellement ou entièrement les honoraires si l'avantage fiscal escompté découlant du dispositif n'a pas été complètement ou partiellement généré;

3° un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre ».

Le cinquième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie B :

« 1° un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures qui consistent à acquérir une société réalisant des pertes, à mettre fin à l'activité principale de cette société et à utiliser les pertes de celle-ci pour réduire sa charge fiscale, y compris par le transfert de ces pertes à une autre juridiction ou par l'accélération de l'utilisation de ces pertes;

2° un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées;

3° un dispositif qui inclut des transactions circulaires ayant pour résultat un 'carrousel' de fonds, à savoir au moyen d'entités interposées sans fonction commerciale primaire ou d'opérations qui se compensent ou s'annulent mutuellement ou qui ont d'autres caractéristiques similaires ».

Le sixième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie C :

« 1° un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- a) le bénéficiaire ne réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale;
- b) même si le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans une juridiction, cette juridiction :
 - ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt sur les sociétés à taux zéro ou presque nul; ou
 - figure sur une liste de juridictions de pays tiers qui ont été évaluées par les États membres collectivement ou dans le cadre de l'OCDE comme étant non coopératives;
- c) le paiement bénéficie d'une exonération fiscale totale dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;
- d) le paiement bénéficie d'un régime fiscal préférentiel dans la juridiction où le bénéficiaire réside à des fins fiscales;

2° des déductions pour le même amortissement d'un actif sont demandées dans plus d'une juridiction;

3° un allègement au titre de la double imposition pour le même élément de revenu ou de capital est demandé dans plusieurs juridictions;

4° Il existe un dispositif qui inclut des transferts d'actifs et où il y a une différence importante dans le montant considéré comme étant payable en contrepartie des actifs dans ces juridictions concernées ».

Le septième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie D :

« 1° un dispositif susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration en vertu du droit mettant en œuvre la législation de l'Union ou tout accord équivalent concernant l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers, y compris des accords avec des pays tiers, ou qui tire parti de l'absence de telles dispositions ou de tels accords. De tels dispositifs incluent au moins ce qui suit :

a) l'utilisation d'un compte, d'un produit ou d'un investissement qui n'est pas ou dont l'objectif est de ne pas être un compte financier, mais qui possède des caractéristiques substantiellement similaires à celles d'un compte financier;

b) le transfert de comptes ou d'actifs financiers vers des juridictions qui ne sont pas liées par l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers avec l'État de résidence du contribuable concerné, ou le recours à de telles juridictions;

c) la requalification de revenus et de capitaux en produits ou en paiements qui ne sont pas soumis à l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;

d) le transfert ou la conversion d'une institution financière, d'un compte financier ou des actifs qui s'y trouvent en institution financière, en compte financier ou en actifs qui ne sont pas à déclarer en vertu de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;

e) le recours à des entités, constructions ou structures juridiques qui suppriment ou visent à supprimer la déclaration d'un ou plusieurs titulaires de compte ou de personnes détenant le contrôle dans le cadre de l'échange automatique d'informations sur les comptes financiers;

f) les dispositifs qui portent atteinte aux procédures de diligence raisonnable utilisées par les institutions financières pour se conformer à leurs obligations de déclarer des informations sur les comptes financiers, ou qui exploitent les insuffisances de ces procédures, y compris le recours à des juridictions appliquant de manière inadéquate ou insuffisante la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux, ou ayant des exigences insuffisantes en matière de transparence en ce qui concerne les personnes morales ou les constructions juridiques;

2° un dispositif faisant intervenir une chaîne de propriété formelle ou effective non transparente par le recours à des personnes, des constructions juridiques ou des structures :

a) qui n'exercent pas une activité économique substantielle s'appuyant sur des effectifs, des équipements, des ressources et des locaux suffisants; et

b) qui sont constitués, gérés, contrôlés ou établis ou qui résident dans toute juridiction autre que la juridiction de résidence de l'un ou plusieurs des bénéficiaires effectifs des actifs détenus par ces personnes, constructions juridiques ou structures; et

c) lorsque les bénéficiaires effectifs de ces personnes, constructions juridiques ou structures, tels que visés à l'article 4,27°, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, sont rendus impossibles à identifier ».

Le huitième alinéa de cette disposition identifie les marqueurs de catégorie E :

« 1° un dispositif qui prévoit l'utilisation de régimes de protection unilatéraux;

2° un dispositif prévoyant le transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer. Le terme d'actifs incorporels difficiles à évaluer ' englobe des actifs incorporels ou des droits sur des actifs incorporels pour lesquels, au moment de leur transfert entre des entreprises associées :

a) il n'existe pas d'éléments de comparaison fiables; et

b) au moment où l'opération a été conclue, les projections concernant les futurs flux de trésorerie ou revenus attendus de l'actif incorporel transféré, ou les hypothèses utilisées pour évaluer cet actif incorporel sont hautement incertaines, et il est donc difficile de prévoir dans quelle mesure l'actif incorporel débouchera finalement sur un succès au moment du transfert;

3° un dispositif mettant enjeu un transfert transfrontière de fonctions et/ou de risques et/ou d'actifs au sein du groupe, si le bénéfice avant intérêts et impôts (ebit) annuel prévu, dans les trois ans suivant le transfert, du ou des cédants, est inférieur à 50 % du ebit annuel prévu de ce cédant ou de ces cédants si le transfert n'avait pas été effectué ».

Les articles 21, 36 et 50 de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des dispositions similaires à l'article 289*bis*/2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146*septies* du Code des droits de succession et à l'article 211 *bis*/2 du Code des droits et taxes divers.

Ces dispositions reproduisent presque littéralement la nouvelle annexe IV de la directive 2011/16/UE.

B.3.4. L'article 338, §6/4, du CIR 1992, inséré par l'article 17, 3°, de la loi du 20 décembre 2019, règle l'échange automatique, par l'autorité compétente, d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration :

« L'autorité belge compétente communique dans le délai visé 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 326/1 à 326/8, par voie d'un échange automatique avec les autorités compétentes de tous les autres États membres.

Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité belge compétente 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 326/1, 4° et 5°, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur numéro fiscal d'identification et, le cas échéant, les personnes qui sont, conformément au paragraphe 2, 21°, des entreprises associées au contribuable concerné;

2° des informations détaillées sur les marqueurs visés à l'article 326/2 selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;

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

4° la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;

5° des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

6° la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

7° l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s) ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;

8° l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

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 31 octobre 2020 au plus tard.

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

Les articles 19, 3°, 34, 3°, et 48, 3°, de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des dispositions similaires respectivement au nouvel article 289*bis*, § 6/3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, au nouvel article 146*quater*, § 6/3, du Code des droits de succession et au nouvel article 211*bis*, § 6/3, du Code des droits et taxes divers.

Le deuxième alinéa de ces dispositions reproduit presque littéralement l'article 8*bis ter*, paragraphe 14, de la directive 2011/16/UE, inséré par la directive (UE) 2018/822.

B.3.5.1. Les articles 326/3 à 326/11 du CIR 1992, insérés par les articles 5 à 13 de la loi du 20 décembre 2019, règlent la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

B.3.5.2. L'article 326/3, § 1^{er}, du CIR 1992 dispose :

« Chaque intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité belge compétente, visée à l'article 338, § 2, 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 à l'article 338, § 6/4, dans un délai de 30 jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration; ou
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre; ou
- 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 1^{er}, les intermédiaires visés à l'article 326/1,4°, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de 30 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 ».

L'article 326/3, §2, du CIR 1992 détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération.

B.3.5.3. L'article 326/4 du CIR 1992 concerne les dispositifs commercialisables et prévoit :

« Dans le cas d'un dispositif commercialisable, l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 338, § 6/4, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

B.3.5.4. L'article 326/5 du CIR 1992 concerne l'attribution d'un numéro de référence unique.

B.3.5.5. L'article 326/6 du CIR 1992 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 peut fournir une preuve écrite qu'un autre intermédiaire a déjà transmis les informations visées à l'article 338, § 6/4, alinéa 2 ».

B.3.5.6. L'article 326/7 du CIR 1992 définit le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel auquel certains intermédiaires sont tenus.

En présence d'un ou de plusieurs autres intermédiaires, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe l'autre intermédiaire ou les autres intermédiaires, par écrit et de façon motivée, du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration, à la suite de quoi l'obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires.

En l'absence d'un autre intermédiaire, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe, par écrit et de façon motivée, le contribuable concerné ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration qui repose sur ces derniers.

Le contribuable concerné peut permettre à l'intermédiaire tenu au secret professionnel, moyennant approbation écrite, de satisfaire à l'obligation de déclaration.

Selon l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué en ce qui concerne l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables.

L'article 326/7 du CIR 1992 dispose :

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

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon 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 façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration.

La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1er ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 326/4 ».

B.3.5.7. L'article 326/8, § 1er, du CIR 1992 fixe les cas dans lesquels l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

« Dans les cas suivants, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné :

1° quand il n'y a pas d'intermédiaire impliqué dans la conception, la commercialisation, l'organisation, la mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration; ou

2° lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de fournir des informations conformément à l'article 326/7, § 1er, et qu'il a informé le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration, conformément à l'article 326/7, § 1^{er}, 2°;

3° lorsque ce dernier n'a pas accordé l'autorisation visée à l'article 326/7, § 2, alinéa 1er ».

L'article 326/8, § 2, du CIR 1992 fixe le délai dans lequel le contribuable concerné doit procéder à la déclaration :

« Dans le cas où, conformément au paragraphe 1er, l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, il doit fournir les informations dans un délai de trente jours à compter du cas mentionné ci-dessous qui survient en premier :

- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est mis à la disposition du contribuable concerné ou;
- le lendemain du jour où le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre par le contribuable concerné ou;
- à partir du moment où la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne le contribuable concerné ».

L'article 326/8, §3, du CIR 1992 détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération.

B.3.5.8. L'article 326/9 du CIR 1992 règle les cas où l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné et où il y a plusieurs contribuables concernés.

B.3.5.9. L'article 326/10 du CIR 1992 concerne la langue dans laquelle la déclaration doit être effectuée.

B.3.5.10. L'article 326/11 du CIR 1992 habilite le Roi à déterminer le formulaire de déclaration.

B.3.5.11. Des dispositions similaires aux articles 326/3 à 326/11 du CIR 1992 sont prévues aux articles 289*bis*/3 à 289*bis*/11 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 146*octies* à 146*sedecies* du Code des droits de succession et aux articles 211*bis*/3 à 211*bis*/11 du Code des droits et taxes divers, respectivement insérés par les articles 22 à 30, 37 à 45, et 51 à 59 de la loi du 20 décembre 2019.

B.3.6. L'article 445, § 4, du CIR 1992, inséré par l'article 18 de la loi du 20 décembre 2019, fixe les sanctions applicables en cas de manquement à l'obligation de déclaration. Il dispose :

« Par dérogation au paragraphe 1er, alinéa 1er, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de

telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée.

Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci ».

Les articles 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 insèrent des dispositions similaires respectivement à l'article 289*bis*/12 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 132 du Code des droits de succession et à l'article 206² du Code des droits et taxes divers.

B.3.7. Les articles 61 et 62 de la loi du 20 décembre 2019 prévoient que ladite loi entre en vigueur le 1^{er} juillet 2020 et que l'obligation de déclaration concerne également 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 1^{er} juillet 2020. Ils disposent :

« Art. 61. La présente loi entre en vigueur le 1^{er} juillet 2020.

Sans préjudice de l'alinéa 1^{er}, les informations doivent également être fournies sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visé dans la présente loi dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, seront communiqués au plus tard le 31 août 2020.

Art. 62. Les articles 18, 31,33 et 47 de la loi en vigueur ne s'appliquent pas aux cas décrits au deuxième alinéa de l'article 61 de la présente loi, s'ils sont introduits avant le 31 décembre 2020 ».

À la suite de la crise du COVID-19, l'article 1^{er} 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 » a inséré, dans la directive 2011/16/ÆJE, un article 27*bis* qui permet aux États membres d'accorder un report en ce qui concerne l'obligation de déclaration en matière de dispositifs transfrontières.

Le 3 juin 2020, le SPF Finances a publié l'avis suivant :

« Report des délais de déclaration en matière de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration (DAC6)

Une directive européenne (appelée DAC6) exige que les intermédiaires fiscaux déclarent au SPF Finances certains dispositifs fiscaux transfrontières. Cette obligation de déclaration devait prendre cours dans le courant des prochains mois.

Étant donné la situation actuelle et en raison d'un accord politique entre les États membres de l'UE sur un report (optionnel) de cette obligation, il a été décidé

d'accorder un report de six mois par le biais de la tolérance administrative. Concrètement, cela se traduit par les délais suivants en ce qui concerne les déclarations à adresser à l'autorité compétente belge :

- Les dispositifs transfrontières à déclarer et dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020, doivent être déclarés au plus tard le 28 février 2021.
- La période de 30 jours ne débutera qu'à partir du 1er janvier 2021 pour :
 - les dispositifs transfrontières à déclarer qui, entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont soit mis à disposition pour la mise en œuvre, soit prêts pour la mise en œuvre, ou dont la première étape a été mise en œuvre;
 - les intermédiaires qui, entre le 1^{er} juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la proposition, la mise en place, la mise à disposition en vue de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière à déclarer.
- Un premier rapport périodique concernant un dispositif " commercialisable " doit être communiqué au plus tard le 30 avril 2021.

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

B.4.1. La transposition de la directive (UE) 2018/822 par les différents législateurs a fait l'objet de plusieurs demandes de suspension et fait l'objet de plusieurs recours en annulation pendants.

B.4.2. Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour a suspendu partiellement des dispositions du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret du 21 juin 2013) qui ont été insérées par le décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020). Par ce même arrêt, la Cour a également posé à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle, qui est actuellement pendante.

Par son arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020, la Cour a rejeté, pour cause de tardivité, une demande de suspension de la loi du 20 décembre 2019.

Par son arrêt n° 45/2021 du 11 mars 2021, la Cour a suspendu partiellement des dispositions du décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes » qui ont été insérées par le décret de la Région wallonne du

1^{er} octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 1^{er} octobre 2020). Par son arrêt n° 94/2021 du 17 juin 2021, la Cour a rejeté une autre demande de suspension de ce dernier décret, eu égard notamment à la suspension partielle déjà ordonnée par l'arrêt n° 45/2021 précité.

Par son arrêt n° 46/2021 du 11 mars 2021, la Cour a suspendu partiellement des dispositions 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 » qui ont été insérées par 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). Par ses arrêts n° 95/2021 et 96/2021 du 17 juin 2021, la Cour a rejeté deux autres demandes de suspension de cette dernière ordonnance, eu égard, notamment, à la suspension partielle déjà ordonnée par l'arrêt n° 46/2021 précité.

B.4.3. La loi du 20 décembre 2019 fait l'objet des recours en annulation présentement examinés (affaires jointes nos 7407, 7409, 7410 et 7412).

Des recours en annulation sont actuellement pendants contre le décret du 26 juin 2020 (affaires jointes nos 7429 et 7443), le décret du 1^{er} octobre 2020 (affaires jointes nos 7480, 7498 et 7537), l'ordonnance du 29 octobre 2020 (affaires jointes nos 7481, 7510, 7511 et 7521) et le décret de la Communauté française du 12 novembre 2020 « modifiant le décret du 12 janvier 2017 concernant la coopération administrative dans le domaine fiscal, en vue de la transposition de la Directive européenne 2018/822/UE sur la coopération administrative » (affaires jointes nos 7535, 7581 et 7585).

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne la recevabilité du quatrième moyen dans l'affaire n° 7407

B.5.1. Le quatrième moyen pris par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/1, 2° et 3°, et 326/2 du CIR 1992, les articles 289bis/1, 2° et 3°, et 289bis/2 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146sexies, 2° et 3°, et 146septies du Code des droits de succession et les articles 211bis/1, 2° et 3°, et 211bis/2 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 3, 4, 20, 21, 35, 36, 49 et 50 de la loi du 20 décembre 2019.

Le moyen, tel qu'il est formulé dans la requête, est pris de la violation de l'article 5 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), des articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphes, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), des articles 7, 8, paragraphe 1, et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte) et de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent que le moyen est également pris de la violation des articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, de l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

B.5.2. En vertu de l'article 142, alinéa 2, de la Constitution et de l'article 1^{er} de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la Cour est compétente pour statuer sur les recours en annulation d'une loi, d'un décret ou d'une règle visée à l'article 134 de la Constitution pour cause de violation des règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'autorité fédérale, des communautés et des régions et pour cause de violation des articles du titre II (« Des Belges et de leurs droits ») et des articles 143, § 1^{er}, 170, 172 et 191 de la Constitution.

B.5.3. Ni l'article 142 de la Constitution ni la loi spéciale du 6 janvier 1989 n'attribuent à la Cour la compétence d'examiner des dispositions législatives directement au regard de dispositions du droit international ou du droit de l'Union européenne. Partant, la Cour n'est pas compétente pour examiner les dispositions attaquées directement au regard des articles conventionnels mentionnés dans le moyen.

B.5.4. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans leur mémoire en réponse, les moyens du recours tels qu'elles les ont elles-mêmes formulés dans la requête.

Par conséquent, le fait que les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 ajoutent, dans leur mémoire en réponse, que le moyen est également pris de la violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution ne saurait permettre de conclure à la recevabilité du moyen.

B.5.5. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7407 est irrecevable. La Cour ne doit donc pas poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suggérées par les parties requérantes dans le cadre de ce moyen.

En ce qui concerne la recevabilité du huitième moyen, septième grief, dans l'affaire n° 7407

B.6.1. Dans le septième grief de leur huitième moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55 de la loi

du 20 décembre 2019 violent la liberté d'expression garantie par l'article 19 de la Constitution et par l'article 10 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Elles n'exposent toutefois pas en quoi les dispositions attaquées violeraient la liberté d'expression.

B.6.2. Le huitième moyen, en son septième grief, dans l'affaire n° 7407 est irrecevable.

En ce qui concerne les interventions

B.7.1. L'intervention d'une personne justifiant d'un intérêt dans une procédure d'annulation ne peut ni modifier ni étendre les recours initiaux. L'article 87 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 ne permet en effet pas, contrairement à l'article 85, que le mémoire formule des moyens nouveaux.

B.7.2. Les griefs formulés par l'AISBL « Conseil des barreaux européens » et par le Conseil national des barreaux de France ne peuvent être pris en considération que dans la mesure où ils se rallient aux moyens formulés dans les requêtes et où ils peuvent être considérés comme des observations contenues dans un mémoire.

Quant au fond

B.8. Il apparaît de l'examen de l'ensemble des griefs que la Cour doit examiner les éléments suivants :

1. la répartition des compétences (B.9 à B.20);
2. l'application de la loi du 20 décembre 2019 à des impôts autres que l'impôt des sociétés (B.21 à B.26);
3. le principe de légalité, le principe de la sécurité juridique et le principe de la non- rétroactivité des lois (B.27 à B.45);
4. la restriction au secret professionnel de l'avocat (B.46 à B.87);
5. la restriction au secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats (B.88 à B.92);
6. l'ingérence, autre que celle liée à la restriction au secret professionnel, dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés (B.93 à B. 101);
7. la disposition réglant l'entrée en vigueur de la loi du 20 décembre 2019 (B. 102 à B. 103).

1. La répartition des compétences (premier et deuxième moyens dans l'affaire n° 7407)

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7407

B.9. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 19 à 46 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11, 35, 39, 170, § 2, et 172 de la Constitution, de l'article 16, § 4, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles (ci-après : la loi spéciale du 8 août 1980), de l'article 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises (ci-après : la loi spéciale du 12 janvier 1989) et des articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale du 16 janvier 1989).

Elles font valoir que les dispositions attaquées, en ce qu'elles s'appliquent aux droits d'enregistrement et aux droits de succession qui relèvent de la compétence de la Région flamande, violent les dispositions précitées.

B.10. L'article 35 de la Constitution dispose :

« L'autorité fédérale n'a de compétences que dans les matières que lui attribuent formellement la Constitution et les lois portées en vertu de la Constitution même.

Les communautés ou les régions, chacune pour ce qui la concerne, sont compétentes pour les autres matières, dans les conditions et selon les modalités fixées par la loi. Cette loi doit être adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa.

Disposition transitoire

La loi visée à l'alinéa 2 détermine la date à laquelle le présent article entre en vigueur. Cette date ne peut pas être antérieure à la date d'entrée en vigueur du nouvel article à insérer au titre III de la Constitution, déterminant les compétences exclusives de l'autorité fédérale ».

La loi visée à l'alinéa 2 de l'article 35 de la Constitution n'a pas encore été adoptée. Cette disposition constitutionnelle n'est donc jamais entrée en vigueur, de sorte que la Cour n'est pas compétente pour statuer sur le respect de celle-ci.

En ce qu'il est pris de la violation de l'article 35 de la Constitution, le moyen est irrecevable.

B.11.1. L'article 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

4° les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume;

[...]

6° les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation;

7° les droits d'enregistrement sur :

- a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique;
- b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745quater et 745quinquies du Code civil [lire : de l'ancien Code civil], même s'il n'y a pas indivision;

8° les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles;

[...]».

B.11.2. L'article 4, § 1er, de cette même loi spéciale dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1° à 4° et 6° à 9° ».

B. 12. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 accordent une compétence générale aux régions en ce qui concerne les impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en ont pas disposé autrement, ont attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés, entre autres, à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4° et 6° à 8°.

A moins que la région n'en décide autrement, l'autorité fédérale assure toutefois le service des impôts visés, entre autres, à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4° et 6° à 8°, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci (article 5, § 3, alinéa 1^{er}, première phrase, de la même loi spéciale).

En vertu de l'article 5, § 4, de la même loi spéciale, les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts. Le régime d'échange d'informations dans le domaine fiscal doit être réputé relever de ces règles de procédure administratives.

Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale du 13 juillet 2001 « portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions », qui a modifié la loi spéciale du 16 janvier 1989, que le « service de l'impôt » comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de

l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) (Doc. parl., Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/007, p. 160).

B.13. Dans son avis sur l'avant-projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019, la section de législation du Conseil d'État a observé :

« Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux, l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées » (Doc. parl., Chambre, 2019-2020, DOC 55- 0791/001, pp. 102-103).

B.14. Par le décret du 19 décembre 2014 « portant modification du Code flamand de la fiscalité du 13 décembre 2013 », le Code des droits de succession et le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, tels qu'ils sont d'application en ce qui concerne la Région flamande pour les impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 4° et 6° à 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, ont été en grande partie abrogés. Depuis l'entrée en vigueur du même décret, le 1er janvier 2015, le service des impôts concernés est assuré par la Région flamande, de sorte que cette Région est compétente pour fixer les règles de procédure administrative en ce qui concerne ces impôts (voy. aussi l'article 10 du décret du 9 novembre 2012 « portant diverses mesures relatives aux finances et au budget »). Par le décret du 26 juin 2020, précité, le législateur décréte flamand a lui aussi transposé la directive (UE) 2018/822 sur la base de cette compétence. Les dispositions attaquées ne s'appliquent donc pas aux droits de succession et aux droits d'enregistrement qui relèvent de la compétence de la Région flamande.

Le premier moyen dans l'affaire n° 7407 n'est pas fondé.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7407

B.15. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 19 à 46 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11, 143, § 1^{er}, et 170 de la Constitution, de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 et de l'article 1ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

Elles font valoir en substance qu'en ce qui concerne les droits d'enregistrement et les droits de succession, les dispositions attaquées ne peuvent s'appliquer qu'en Région wallonne et en Région de Bruxelles-Capitale. Selon elles, il en résulte une différence de traitement injustifiée, selon que les intermédiaires et les contribuables sont situés, d'une part, en Région flamande, ou, d'autre part, en Région wallonne ou en Région de Bruxelles-Capitale.

Dans leur mémoire en réponse, elles ajoutent que l'adoption des dispositions attaquées nécessitait l'accord préalable de la Région flamande.

B.16.1. 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.

B.16.2. Dans leur requête, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 n'exposent pas en quoi les dispositions attaquées violeraient les articles 143, § 1^{er}, et 170 de la Constitution, l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 et l'article 1^{er} de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

B. 17.1. Il n'appartient pas aux parties requérantes de modifier, dans leur mémoire en réponse, le moyen tel qu'elles l'ont elles-mêmes formulé dans la requête.

B. 17.2. En ce qu'elles font valoir dans leur mémoire en réponse que l'adoption des dispositions attaquées nécessitait la conclusion préalable d'un accord de coopération, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 soulèvent un moyen nouveau, qui n'est dès lors pas recevable.

B. 18. Il s'ensuit que le moyen n'est recevable qu'en ce qu'il est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.19. En ce qui concerne les impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4^o et 6^o à 8^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, la Région flamande assure, depuis le 1^{er} janvier 2015, le service de l'impôt en ce qui la concerne, tandis que l'autorité fédérale assure encore, en vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, première phrase, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, le service de l'impôt en ce qui concerne la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale.

La différence de traitement critiquée par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 résulte du fait qu'en ce qui concerne les impôts précités, les autorités compétentes pour assurer le service de l'impôt sont différentes pour la Région flamande, d'une part, et pour les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale, d'autre part.

La différence de traitement critiquée résulte de l'autonomie accordée aux régions et à l'autorité fédérale par ou en vertu de la Constitution, dans les matières qui relèvent de leurs compétences respectives.

Sans préjudice de l'application éventuelle du principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences, cette autonomie serait dépourvue de signification si le seul fait qu'il existe une différence de traitement entre, d'une part, les destinataires de règles fédérales et, d'autre part, les destinataires de règles régionales, dans des matières analogues, était jugé contraire au principe d'égalité et de non-discrimination.

B.20. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7407 n'est pas fondé.

2. *L'application de la loi du 20 décembre 2019 à des impôts autres que l'impôt des sociétés (troisième moyen dans l'affaire n° 7407)*

B.21. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un troisième moyen de la violation des articles 10, 11 et 170 de la Constitution par les articles 2 à 60 de la loi du 20 décembre 2019. Elles font valoir qu'il n'est pas raisonnablement justifié que la loi du 20 décembre 2019 **s'applique aussi aux impôts autres que l'impôt des sociétés**. Selon elles, la loi du 20 décembre 2019 traite ainsi de la même manière, sans qu'existe une justification raisonnable, des intermédiaires et des contribuables qui se trouvent dans des situations essentiellement différentes.

B.22. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 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.23. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.24. La directive (UE) 2018/822 a inséré les dispositions relatives à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans la directive 2011/16/UE.

B.25.1. Aux termes de son article 2, le champ d'application de la directive 2011/16/UE est le suivant :

« 1. La présente directive s'applique à tous les types de taxes et impôts prélevés par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales.

2. Nonobstant le paragraphe 1, la présente directive ne s'applique pas à la taxe sur la valeur ajoutée et aux droits de douane, ni aux droits d'accises couverts par d'autres textes de législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre États membres. La présente directive ne s'applique pas non plus aux cotisations sociales obligatoires dues à l'État membre, à une de ses entités ou aux organismes de sécurité sociale de droit public.

3. Les taxes et impôts visés au paragraphe 1 ne sauraient en aucun cas être interprétés comme incluant :

a) les droits tels que les droits perçus pour des certificats ou d'autres documents délivrés par les pouvoirs publics; ou

b) les droits de nature contractuelle, tels que la contrepartie versée pour un service public.

4. La présente directive s'applique aux taxes et impôts visés au paragraphe 1 qui sont perçus sur le territoire auquel les traités s'appliquent en vertu de l'article 52 du traité sur l'Union européenne ».

B.25.2. L'identité de traitement critiquée par les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 trouve dès lors sa source dans la directive (UE) 2018/822, en ce qu'elle insère les dispositions relatives à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans la directive 2011/16/UE et soumet ainsi cette obligation de déclaration au champ d'application de ladite directive, lequel ne se limite pas à l'impôt des sociétés.

B.25.3. Tant les institutions européennes que les États membres, lorsqu'ils mettent en œuvre le droit de l'Union, sont soumis au contrôle de la compatibilité de leurs actes avec les traités et les principes généraux du droit de l'Union (CJCE, grande chambre, 3 mai 2007, C- 303/05, *Advocaten voor de Wereld vzw*, point 45), en ce compris le principe d'égalité et de non- discrimination, qui non seulement constitue un principe général du droit de l'Union au sens de l'article 6, paragraphe 3, du TUE, mais qui est aussi garanti par les articles 20 et 21 de la Charte.

Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, « le principe général d'égalité de traitement, en tant que principe général du droit de l'Union, impose que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié » (CJUE, 6 juin 2019, C-264/18, P.M., point 28).

B.25.4. L'exposé des motifs de la proposition à l'origine de la directive (UE) 2018/822 énonce :

« L'article 115 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) est la base juridique pour les initiatives législatives dans le domaine de la fiscalité directe. Bien qu'aucune référence explicite à la fiscalité directe ne soit faite, l'article 115 renvoie aux directives relatives au rapprochement des législations nationales étant donné que celles-ci ont une incidence directe sur l'établissement ou le fonctionnement du marché intérieur. Pour que cette condition soit remplie, il est nécessaire que la proposition législative de l'Union dans le domaine de la fiscalité directe ait pour objectif de corriger des incohérences existantes dans le fonctionnement du marché intérieur. Dans de nombreux cas, cela supposerait que

les mesures de l'Union concernant exclusivement des situations transfrontières » (COM (2017) 335 final, p. 6).

Il semble en ressortir que l'intention était de viser la fiscalité directe.

Pourtant, les États membres sont tenus de rendre l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration applicable à tous les impôts relevant du champ d'application de la directive 2011/16/UE, ce qui inclut 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 en droit belge.

B.26. L'article 267 du TFUE habilite la Cour de justice à statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des traités et des actes des institutions de l'Union européenne que sur la validité de ces actes. En vertu du troisième alinéa de cette disposition, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice lorsque ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute sur l'interprétation ou sur la validité d'une disposition du droit de l'Union européenne importante pour la solution d'un litige pendant devant une telle juridiction nationale, celle-ci doit, même d'office, poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

Avant de statuer quant au fond sur le grief mentionné en B.21, il convient de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la première question préjudicielle figurant dans le dispositif.

3. *Le principe de légalité, le principe de la sécurité juridique et le principe de la non-rétroactivité des lois (cinquième, sixième et septième moyens dans l'affaire n° 7407 et premier moyen dans l'affaire n° 7409)*

B.27. Le cinquième moyen des parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/1, 4°, alinéa 2, et 326/3, § 1er, du CIR 1992, les articles 289bis/1, 4°, alinéa 2, et 289bis/3, § 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146sexies, 4°, alinéa 2, et 146octies, § 1er, du Code des droits de succession et les articles 211bis/1, 4°, alinéa 2, et 211bis/3, § 1er, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 3, 5, 20, 22, 35, 37, 49 et 51 de la loi du 20 décembre 2019, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47 de ladite loi. Elles font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 51 et 52 de la Charte, les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et les articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir en substance que la notion d'« intermédiaire » n'est pas définie de façon suffisamment précise.

B.28. Le sixième moyen des parties requérantes dans l'affaire n° 7407 est dirigé contre les articles 326/3, § 1^{er}, et 326/8, § 2, du CIR 1992, les articles 289*bis*/3, § 1^{er}, et 289*bis*/8, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146*octies*, § 1^{er}, et 146*terdecies*, § 2, du Code des droits de succession et les articles 211*bis*/3, § 1^{er}, et 211*bis*/8, § 2, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 et 56 de la loi du 20 décembre 2019, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47 de ladite loi. Elles font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte, les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et les articles 10, 11 et 170 de la Constitution.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que le point de départ du délai dont l'intermédiaire ou le contribuable concerné dispose pour procéder à la déclaration relative à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration n'est pas déterminé de façon suffisamment précise et qu'il peut être enclenché par un agissement d'autrui. En outre, elles estiment que l'intermédiaire ne dispose pas nécessairement de toutes les informations que la déclaration doit contenir.

B.29. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un septième moyen de la violation, par les articles 61 et 62, lus en combinaison avec les articles 18, 31, 33 et 47, de la loi du 20 décembre 2019, des articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte, des articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11, 12, 14, 172 et 190 de la Constitution.

Elles font valoir en substance que les dispositions attaquées sont rétroactives, en ce qu'elles rendent l'obligation de déclaration applicable aux dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020.

B.30. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 prend un premier moyen de la violation, par la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec les principes fondamentaux de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité des lois.

Elle fait valoir en substance que les notions de « dispositif », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière », les différents « marqueurs » et le « critère de l'avantage principal » ne sont pas définis de façon suffisamment précise.

En outre, elle fait grief aux dispositions attaquées d'appliquer l'obligation de déclaration avec effet rétroactif.

B.31. La Cour examine ces moyens conjointement.

En ce qui concerne la précision des notions de « dispositif », d'« intermédiaire », de « participant », d'« entreprise associée », du qualificatif « transfrontière », des différents « marqueurs » et du « critère de l'avantage principal »

B.32. La Cour examine d'abord les griefs, développés dans le cadre du cinquième moyen dans l'affaire n° 7407 et du premier moyen dans l'affaire n° 7409, selon lesquels les notions de « dispositif », d'« intermédiaire », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière », les différents « marqueurs » et le « critère de l'avantage principal » ne seraient pas suffisamment précis.

B.33.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine : les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination sont applicables à l'égard de tous les droits et de toutes les libertés, en ce compris ceux résultant des conventions internationales liant la Belgique.

B.33.2. L'article 12, alinéa 2, de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être poursuivi que dans les cas prévus par la loi, [...] ».

B.33.3. L'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

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

B.33.4. L'article 49, paragraphe 1, de la Charte dispose :

« Nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou le droit international. De même, il n'est infligé aucune peine plus forte que celle qui était applicable au moment où l'infraction a été commise. Si, postérieurement à cette infraction, la loi prévoit une peine plus légère, celle-ci doit être appliquée ».

B.33.5. Bien qu'elles ne constituent pas des peines au sens des articles 12 et 14 de la Constitution, les amendes administratives sanctionnant les manquements à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, mentionnées en B.3.6, constituent des sanctions de nature pénale au sens de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 49 de la Charte.

En ce qu'ils garantissent le principe de légalité matérielle en matière pénale, l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme et l'article 49, paragraphe 1, de la Charte ont une portée analogue à celle de

l'article 12, alinéa 2, de la Constitution. Dès lors, les garanties fournies par ces dispositions forment, dans cette mesure, un ensemble indissociable.

Le principe de légalité matérielle en matière pénale qui découle de la disposition constitutionnelle et des dispositions internationales précitées procède de l'idée que la loi pénale doit être formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Il exige que le législateur indique, en des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique, quels faits sont sanctionnés, afin, d'une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle sera la conséquence pénale de ce comportement et afin, d'autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d'appréciation.

Toutefois, le principe de légalité matérielle en matière pénale n'empêche pas que la loi attribue un pouvoir d'appréciation au juge. Il faut en effet tenir compte du caractère de généralité des lois, de la diversité des situations auxquelles elles s'appliquent et de l'évolution des comportements qu'elles répriment.

La condition qu'une infraction doit être clairement définie par la loi se trouve remplie lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l'aide de son interprétation par les juridictions, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale.

Ce n'est qu'en examinant une disposition pénale spécifique qu'il est possible de déterminer, en tenant compte des éléments propres aux infractions qu'elle entend réprimer, si les termes généraux utilisés par le législateur sont à ce point vagues qu'ils méconnaîtraient le principe de légalité matérielle en matière pénale.

B.33.6. Selon la Cour de justice, « le principe de légalité des délits et des peines (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) tel que consacré notamment à l'article 49, paragraphe 1, première phrase, de la Charte » constitue « une expression particulière du principe général de sécurité juridique » (CJUE, 20 décembre 2017, C-102/16, *Vaditrans BVBA*, point 50).

Le principe général de la sécurité juridique « exige, d'une part, que les règles de droit soient claires et précises et, d'autre part, que leur application soit prévisible pour les justiciables, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables. En particulier, ledit principe exige qu'une réglementation permette aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose et que ces derniers puissent connaître sans ambiguïté leurs droits et leurs obligations et prendre leurs dispositions en conséquence » (CJUE, 29 avril 2021, C-504/19, *Banco de Portugal e.a.*, point 51).

B.34. La Cour doit dès lors examiner les griefs mentionnés en B.32 au regard des articles 10, 11 et 12, alinéa 2, de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme,

avec l'article 49, paragraphe 1, de la Charte et avec le principe de la sécurité juridique.

La Cour doit examiner si les notions mentionnées en B.32, qui participent à déterminer le champ d'application et la portée de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, sont suffisamment claires et précises pour qu'il soit satisfait au principe de légalité matérielle en matière pénale et au principe de la sécurité juridique que les dispositions précitées garantissent.

B.35.1. La notion d'« intermédiaire » est définie à l'article 326/1, 4°, du CIR 1992, cité en B.3.2, et aux articles 289*bis*/1, 4°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 146*sexies*, 4°, du Code des droits de succession et 211*bis*/1, 4°, du Code des droits et taxes divers.

En ce qui concerne cette notion, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La notion “ d'intermédiaire ” est définie de façon large afin d'obliger, toute personne physique ou morale qui, d'une manière ou d'une autre, conçoit, propose, met en place un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre, de mentionner ce dispositif à l'autorité nationale compétente. Les intermédiaires sont aussi ceux qui fournissent de l'aide ou des conseils aux contribuables. Dans ce contexte, on peut faire référence à la distinction opérée par l'action BEPS 12 entre promoteur (“ *Promoter*”) et fournisseur de services (“ *Service Provider*”), qui doivent tous deux être considérés comme des intermédiaires au sens de la directive. Le bon fonctionnement du marché intérieur est garanti par une telle notion définie de manière large. Toutefois, un intermédiaire qui, par exemple, traite uniquement une facture à des fins comptables, sans s'impliquer davantage dans un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ne peut être considéré comme devant faire l'objet d'une déclaration. S'agissant de la conception, de l'offre, de la mise en place, de la mise à disposition ou de la gestion de la mise en œuvre, on ne vise pas ici les considérations générales ni les analyses de risque, telle que, par exemple, la simple exécution d'une due diligence en cas d'un rachat.

Lorsqu'un intermédiaire est une personne morale qui emploie des salariés, la responsabilité de celui-ci en vertu de la présente loi ne peut être engagée par ces salariés, dans la mesure où ces derniers n'exercent pas une fonction de direction.

Lorsque l'intermédiaire est un employé du contribuable concerné et ne possède aucun autre client dans le cadre d'une activité professionnelle indépendante sans caractère accessoire, l'obligation de déclaration est toutefois imposée au contribuable pour lequel travaille l'intermédiaire “ interne ” dans une relation salariale» (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 9-10).

« [...] un conseiller qui donne un “ second avis ” sur un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, tel que soumis pour avis, sans que ce second avis ne suggère ou ne modifie le dispositif susmentionné, ne sera pas considéré comme un intermédiaire sur base de ce ‘ second avis Ceci parce que ce consultant ne répond en aucun cas à la définition d’un intermédiaire telle que celle prévue par la directive puisqu’il n’a pas conçu, offert, mis en place, mis à disposition pour la mise en œuvre ni géré l’implémentation. Après tout, le dispositif susmentionné existait déjà. Si le consultant apporte, de quelque manière que ce soit, une contribution, une modification ou une suggestion en ce qui concerne le dispositif existant, alors il s’agit bien d’un intermédiaire soumis à une obligation de déclaration » (*ibid.*, p. 15).

Lors des discussions en commission, le Vice-Premier ministre a exposé :

« [...] un conseiller fiscal peut être amené à donner un deuxième avis sur un dispositif devant faire l’objet d’une déclaration. Si son avis reste limité à l’approbation ou à la désapprobation du dispositif, il n’est pas visé par les dispositions de la directive, car il ne répond pas à la définition d’un intermédiaire. En revanche, s’il suggère certains ajouts ou certaines adaptations au dispositif, il relèvera bel et bien du champ d’application et sera considéré comme un intermédiaire tenu d’effectuer une déclaration. Par ailleurs, l’établissement d’une déclaration, la comptabilisation d’une facture ou la réalisation d’une analyse de risques ou d’une *due dilligence* - dans le cadre de laquelle on prend simplement connaissance d’un dispositif existant - n’entraîne pas non plus une obligation de déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019- 2020, DOC 55-0791/003, p. 5).

B.35.2. Si les notions de « dispositif transfrontière », de « dispositif commercialisable » et de « dispositif sur mesure » sont définies à l’article 326/1, 1°, 6° et 7°, du CIR 1992, cité en B.3.2, et aux articles 289bis/1, 1°, 6° et 7°, du Code des droits d’enregistrement, d’hypothèque et de greffe, 146*sexies*, 1°, 6° et 7°, du Code des droits de succession et 211*bis*/1, 1°, 6° et 7°, du Code des droits et taxes divers, la notion de « dispositif » n’est, quant à elle, pas définie par la directive (UE) 2018/822 et la loi du 20 décembre 2019. En ce qui concerne la notion même de « dispositif », les dispositions précitées indiquent seulement qu’ « un dispositif signifie également une série de dispositifs » et qu’ « un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties ».

En ce qui concerne la notion de « dispositif », l’exposé des motifs du projet à l’origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« Un “ dispositif ” n’est pas défini dans la directive 2018/822 parce qu’une telle définition ne contribue pas à répondre efficacement à la planification fiscale agressive. Le caractère dynamique de la lutte contre l’érosion de la base imposable est simplement contenu dans l’utilisation des caractéristiques pour la délimitation des concepts de ‘ dispositif ‘ et de ‘ planification fiscale agressive ‘ qui sont tous deux des concepts qui évoluent de manière inhérente et qui ne peuvent dès lors être contenus dans une définition. Cela ne couvrirait tout

simplement pas la réalité. Toutefois, il ressort du texte de la directive que la simple passivité du contribuable concerné, d'un participant ou d'un intermédiaire, qui ne fait pas partie d'un ensemble plus vaste, comme par exemple l'action unilatérale d'un service public, ne peut en aucun cas être considérée comme un dispositif. L'application indépendante d'un régime fiscal national, par exemple l'application de la déduction pour les revenus d'innovation, ne saurait pas non plus être considérée comme un dispositif dans la mesure où cette application ne fait pas partie d'un ensemble plus vaste d'étapes ou de parties pouvant dans leur totalité être considérées comme un dispositif.

[...]

Bien que le concept de " dispositif " ne soit pas défini dans la directive, il s'inscrit dans les structures de planification fiscale qui transfèrent les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables qui réduisent la charge fiscale globale du contribuable

[...]

En outre, les mouvements quotidiens dans le cadre de l'activité professionnelle normale entre la maison mère et l'établissement stable étranger de cette maison mère ne peuvent pas non plus être considérés comme un dispositif lorsque ces opérations sont purement économiques mais non fiscales.

[...]

En outre, la simple exécution d'une transaction, telle qu'une transaction bancaire, ne peut en soi constituer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

[...]

Pour la définition de la notion de dispositif, les dispositions nationales ne peuvent conduire à une restriction du champ d'application prévu par la directive 2018/822. Pour cette raison, aucun critère supplémentaire, tel que la non mise en œuvre d'un dispositif, la nature authentique d'un dispositif ou l'utilisation de principes fondés sur le marché (" *arm 's length* "), ne peuvent être inclus dans la législation qui exclurait certains dispositifs transfrontières du devoir de déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 7-9).

Lors des discussions en commission, le Vice-Premier ministre a ajouté :

« [...] il est particulièrement difficile de définir la notion de " dispositif " dès lors que cette notion change de sens au fil du temps en raison de changements législatifs ou technologiques. D'où le choix de ne pas définir trop étroitement la notion de " dispositif " » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/003, p. 22).

B.35.3. Le qualificatif « transfrontière » est défini à travers la définition de la notion de « dispositif transfrontière », citée en B.3.2, laquelle emploie la notion de « participant » au dispositif. Cette notion de « participant » n'est définie ni par la directive (UE) 2018/822, ni par la loi du 20 décembre 2019.

En ce qui concerne le qualificatif « transfrontière » et la notion de « participant », l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« un “dispositif transfrontière” est défini comme tout dispositif dans plus d'un État membre ou dans un État membre et un pays tiers, si l'une au moins des conditions prévues est remplie. En conséquence, par exemple, la tenue d'un compte par un Belge auprès d'un établissement stable belge d'une société française ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière, en l'absence d'un aspect transfrontalier. Ces conditions forment toutes une variation sur le même thème: un ou plusieurs participants doivent, d'une manière ou d'une autre, être actif dans une autre juridiction.

[...]

Qui est un participant au dispositif ressort implicitement de la lecture combinée des définitions d'intermédiaire et de contribuable concerné. En principe, lorsqu'un intermédiaire n'est pas actif dans le dispositif qu'il a lui-même imaginé, proposé, mis en place, mis à disposition pour l'implémentation ou a géré l'implémentation pour le bénéfice du contribuable concerné, il n'est pas participant. C'est par exemple le cas lorsque le même intermédiaire agit également en tant que dirigeant d'une entité dans son propre dispositif. À l'inverse, le simple octroi d'un crédit en tant qu'activité professionnelle du prêteur ne fait pas de celui-ci un participant. De plus la simple introduction d'une déclaration fiscale en tant que mandataire, ne fait pas de ce mandataire un participant. Le contribuable concerné, par contre, est toujours un participant.

[...]

En outre, cette notion de participant doit être interprétée conformément à l'objectif et à l'esprit de la directive. Afin de préciser cela, des dispositifs qui sont développés au sein d'un seul État membre et qui au regard de la transparence fiscale n'exigent aucune collaboration des autres États membres, par exemple, ne sont pas pris en compte. Par conséquent, un participant à un dispositif transfrontière ne peut jamais être l'intermédiaire, tant qu'il n'a pas de rôle actif. Ce dernier peut donc parfaitement se trouver dans un autre État membre, bien que le dispositif proprement dit dont bénéficient réellement ses clients/contribuables concernés soit simplement établi dans un seul et même État membre.

[...]

[...] on peut souligner qu'en l'absence d'un aspect transfrontalier dans le chef des participants, il ne saurait être question d'un dispositif transfrontière fiscal agressif. Ainsi, l'inscription d'une branche 23 luxembourgeoise par un Belge, en supposant

que cela ne fasse pas partie d'un ensemble plus grand d'étapes ou parties, n'est pas un dispositif transfrontière, car les conditions posées dans la définition du dispositif transfrontière ne sont pas remplies. Dans l'exemple, la branche 23 n'est d'ailleurs pas un participant en soi. Un participant a une résidence fiscale ou dirige une entreprise/exerce une activité, comme il ressort de la définition d'un dispositif transfrontière. Ce n'est pas le cas pour une branche 23. En outre, la donation d'un bien immobilier étranger entre deux personnes physiques, résidents fiscaux en Belgique, par exemple, ne peut pas être considérée comme un dispositif transfrontière car le bien immobilier dans cet exemple n'est pas un participant.

Bien que le concept de dispositif en tant que tel ne soit pas défini par la directive, il est utile de faire la distinction entre ceux qui participent au dispositif et ceux qui n'y participent pas. Ainsi, un intermédiaire n'est en principe pas un participant. Lorsque, par exemple, il conseille dans un dispositif particulier de travailler avec une société étrangère, il ne deviendra pas par son conseil un participant. Toutefois, s'il agit dans le dispositif en tant que dirigeant de cette société, il est alors effectivement participant au dispositif » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 7-9).

En commission, les discussions ont notamment porté sur la question de la qualification des assurances-vie :

« Le membre estime que l'exclusion explicite des assurances-vie n'est pas conforme à la directive. Dans plusieurs pays, les assurances-vie étrangères ne sont pas exclues. Même au Luxembourg, mais aussi en France, les produits d'assurance ne sont pas exclus du champ d'application de la directive.

[...]

Le vice-premier ministre observe que les assurances-vie de la branche 23 luxembourgeoises sont déjà incluses dans la législation relative à l'impôt des personnes physiques. Si, en tant que contribuable, vous détenez une assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise, vous devez, la déclarer. Une simple assurance-vie de la branche 23 luxembourgeoise ou étrangère ne répond pas à la définition en vigueur d'un dispositif fiscal agressif. Dans l'exposé des motifs, il est indiqué qu'une assurance de la branche 23 luxembourgeoise n'est pas un dispositif fiscal agressif en tant que tel, mais si cette assurance-vie fait partie d'autres éléments liés à un dispositif fiscal agressif plus large, elle peut être considérée comme telle. Par conséquent, l'assurance-vie en question serait effectivement soumise à déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/003, pp. 10 et 19).

B.35.4. En ce qui concerne le « critère de l'avantage principal », l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« Il est satisfait au ' critère de l'avantage principal ' lorsqu'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal. En ce qui

concerne le concept d'avantage fiscal, il est conseillé de vérifier, sans être exhaustif, s'il existe un ou plusieurs des éléments suivants :

- un montant qui n'est pas inclus dans la base imposable;
- le contribuable qui bénéficie d'une déduction;
- une perte a été subie à des fins fiscales;
- aucune retenue à la source n'est due et l'impôt étranger est compensé » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 12).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie A, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie A contient des marqueurs généraux qui reviennent souvent dans les structures d'évasion fiscale, telles que les clauses de confidentialité, les documents normalisés et les indemnités qui dépendent de l'avantage fiscal que procure le dispositif.

Le secret dont il est question dans la caractéristique essentielle sous la catégorie A, 1^o, ne concerne pas la simple couverture d'un risque de responsabilité. Cependant, cela doit être clair pour le contribuable concerné.

En outre, il convient de noter que les documents et structures standardisés, tels qu'indiqués dans la catégorie A, 3^o, ne concernent en aucun cas des documents de travail internes qui ne font que refléter des idées ou des concepts inachevés » (*ibid.*, pp. 12-13).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie B, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie B contient des éléments techniques qui sont souvent présents dans les dispositifs établis pour éluder l'impôt, comme la vente d'une société déficitaire, les revenus qui sont convertis en capital, les transactions circulaires » (*ibid.*, p. 13).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie C, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie C contient des marqueurs qui sont en lien avec des transactions transfrontières, comme des paiements transfrontières déterminés, la même déduction dans plus d'un pays, des paiements entre des entreprises liées » (*ibid.*, p. 13).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie D, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie D contient des marqueurs spécifiques pour contrer les dispositifs conçus pour contourner les obligations de déclaration impliquant un échange automatique d'informations, introduit par la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales.

Ce marqueur spécifique concerne entre autres les structures de planification fiscale qui sont ou peuvent être utilisées pour contourner ou entraver les exigences légales de la législation CRS applicable, ainsi que les structures de planification fiscale qui sont basées sur une interprétation ou une application incorrecte de cette législation.

La conception ou la mise en place d'un dispositif transfrontière ne peut être déclarable que parce qu'elle possède le marqueur spécifique D.1, lorsqu'on peut raisonnablement supposer que ce dispositif transfrontière a été réalisé dans l'intention de ne pas déclarer en vertu de la législation CRS.

Le simple fait qu'un dispositif transfrontière ait pour effet de ne pas avoir à être déclaré en vertu de la loi CRS susmentionnée du 16 décembre 2015, ne permet pas de conclure que l'obligation de déclaration en vertu de cette législation est ébranlée, au sens du marqueur spécifique D.1

Lorsqu'il est satisfait aux obligations du chapitre III ' Informations sur les bénéficiaires effectifs ' de la directive (UE) 2015/849 du 20 mai 2015 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission, le marqueur spécifique D.2. n'est toutefois pas d'application, étant donné que la condition de non-transparence dans le chef de ce marqueur n'est plus pertinente » (*ibid.*, pp. 13- 14).

En ce qui concerne les marqueurs de catégorie E, l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La catégorie E contient des marqueurs qui sont en lien avec les prix de transfert, comme un dispositif avec un transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer.

Pour ce qui est d'un dispositif avec utilisation des régimes de protection unilatéraux, conformément à ce qu'indiquent de telles " règles unilatérales de sécurité ", ce sont des règles qui ne s'appliquent qu'à une catégorie ou à des catégories particulières de contribuables ou d'opérations et qui exonèrent ces contribuables des obligations normalement prévues par les règles générales en matière de prix de transfert imposées par ce pays. En d'autres termes sont imposées des obligations plus simples que dans le régime général en matière de prix de transfert de ce pays. À titre d'alternative, les régimes de protection unilatéraux peuvent également exempter une ou plusieurs catégories de

contribuables ou des transactions de l'application de tout ou partie des règles générales en matière de prix de transfert. Cela n'inclut pas une simple simplification administrative des règles, qui ne se rapportent pas directement à la détermination de prix conformes aux règles du marché ("*arm 's length*"), qui ne se rapportent pas non plus aux décisions anticipées en matière de prix de transfert ("*advance pricing arrangements*"). Les règles de sécurité ne couvrent d'ailleurs pas les règles en matière de sous-capitalisation.

S'agissant d'un dispositif avec transfert d'actifs incorporels difficiles à évaluer sous le marqueur spécifique E.2., on peut se reporter à l'application du chapitre 6 (numéros 6 186 et suivants) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer ("*hard to value intangibles*").

En ce qui concerne un dispositif avec un apport transfrontière au sein du groupe de fonctions, et/ou de risques et/ou d'actifs de marqueur spécifique E.3., on peut se reporter à l'application du chapitre 9 (numéro 9.2) des directives de l'OCDE sur les prix de transfert pour les actifs incorporels difficiles à évaluer ("*hard to value intangibles*") afin de fournir des indications sur l'obligation de déclaration pour cette catégorie et de ne pas en général recevoir des déclarations relatives aux prix de transfert, mais qui ne constituent donc pas encore un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » (*ibid.*, p. 14).

B.35.5. La notion d'« entreprise associée » est définie à l'article 338, § 2, 21^o, du CIR 1992, cité en B.3.2, et aux articles 289*bis*, § 2, 18^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 146*quater*, § 2, 18^o, du Code des droits de succession et 211*bis*, § 2, 18^o, du Code des droits et taxes divers.

En ce qui concerne la notion d'« entreprise associée », l'exposé des motifs du projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019 indique :

« La notion d'entreprise associée est importante pour certaines informations que l'intermédiaire doit fournir à l'autorité compétente.

Le terme ' entreprise associée ' est défini au sens large. Une entreprise associée est définie comme toute personne qui exerce un contrôle sur une autre personne de quelque manière que ce soit (gestion par une autre personne, plus de 25 % des droits de vote, du capital ou du bénéfice). Il s'applique à la fois aux personnes physiques et aux personnes morales. Les personnes physiques, les conjoints et les parents en ligne directe sont considérés comme une seule personne » (*ibid.*, pp. 25-26).

B.36. Au regard des dispositions précitées et des travaux préparatoires, la question se pose de savoir si les notions mentionnées en B.32 sont suffisamment claires et précises pour qu'il soit satisfait au principe de légalité matérielle en matière pénale et au principe de la sécurité juridique.

Dès lors que les dispositions attaquées reproduisent celles de la directive (UE) 2018/822, et compte tenu du fait que ces notions ne sauraient recevoir des

interprétations différentes d'un État membre à l'autre, il y a lieu, avant de statuer quant au fond sur les griefs mentionnés en B.32, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la deuxième question préjudicielle figurant dans le dispositif.

En ce qui concerne le grief relatif à la prétendue obligation, pour l'intermédiaire, de déclarer des informations dont il ne dispose pas

B.37.1. La Cour examine à présent le grief, développé dans le cadre du sixième moyen dans l'affaire n° 7407, selon lequel l'intermédiaire doit déclarer des informations dont il ne dispose pas.

B.37.2. Selon l'article 326/3, § 1er, du CIR 1992, cité en B.3.5.2, l'intermédiaire ne doit déclarer, parmi les informations qui sont visées à l'article 338, § 6/4, du CIR 1992, que celles « dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle ». Des dispositions similaires sont prévues à l'article 289bis/3, § 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146octies, § 1er, du Code des droits de succession et à l'article 211 bis/3, § 1er, du Code des droits et taxes divers.

Comme le confirment les travaux préparatoires, l'intermédiaire n'est pas tenu de rechercher activement des informations dont il ne dispose pas (Doc. parl., Chambre, 2019-2020, DOC 55- 0791/001, p. 15).

Dès lors qu'il repose sur une prémisse erronée, le grief mentionné en B.37.1 n'est pas fondé.

En ce qui concerne le point de départ du délai pour déclarer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration

B.38. La Cour examine à présent le grief, développé dans le cadre du sixième moyen dans l'affaire n° 7407, selon lequel les dispositions attaquées ne permettent pas de déterminer avec le degré de précision requis le moment où commence à courir le délai pour procéder à la déclaration d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

B.39. Les articles 326/3, § 1er, et 326/8, § 2, du CIR 1992, cités en B.3.5.2 et en B.3.5.7, fixent le point de départ du délai de 30 jours dont l'intermédiaire ou le contribuable concerné dispose pour procéder à la déclaration. Des dispositions similaires sont prévues aux articles 289bis/3, § 1er, et 289bis/8, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, aux articles 146octies, § 1er, et 146terdecies, § 2, du Code des droits de succession et aux articles 211 bis/3, § 1er, et 211 bis/8, § 2, du Code des droits et taxes divers.

Au regard de ces dispositions, la question se pose de savoir si le point de départ de ce délai de 30 jours est fixé avec le degré de précision requis pour qu'il soit satisfait au principe de légalité matérielle en matière pénale.

Dès lors que les dispositions attaquées reproduisent l'article 8bis ter, paragraphes 1 et 7, de la directive 2011/16/UE, inséré par la directive (UE) 2018/822, et compte tenu du fait que cet article ne saurait recevoir des interprétations différentes d'un État membre à l'autre, il y a lieu, avant de statuer quant au fond sur le grief mentionné en B.3 8, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la troisième question préjudicielle figurant dans le dispositif.

En ce qui concerne la prétendue rétroactivité de la loi attaquée

B.40. La Cour examine enfin le grief, développé dans le cadre du septième moyen dans l'affaire n° 7407 et du premier moyen dans l'affaire n° 7409, selon lequel la loi du 20 décembre 2019 s'applique avec effet rétroactif.

B.41. 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.42. La loi du 20 décembre 2019 a été publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2019 et elle est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2020 (article 61, alinéa 1^{er}).

En vertu de l'article 61, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2019, l'obligation de déclaration concerne également 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 1^{er} juillet 2020. La même disposition prévoit que les informations relatives à ces dispositifs doivent être communiquées au plus tard le 31 août 2020.

B.43. Dans son avis sur T avant-projet à l'origine de la loi du 20 décembre 2019, la section de législation du Conseil d'État a observé :

« Le Conseil d'État n'aperçoit pas comment l'obligation de déclaration que l'article 61, alinéa 2, de l'avant-projet prévoit pour les dispositifs concernés, pourrait s'appliquer avec effet rétroactif. En effet, les informations concernées doivent être fournies au plus tard le 31 août 2020; le fait qu'elles concernent des actes qui ont eu lieu dans le passé n'implique pas pour autant qu'il soit question de rétroactivité » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55- 0791/001, p. 122).

B.44. Dès lors que la date à laquelle les dispositifs visés à l'article 61, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2019 doivent être déclarés est postérieure à l'entrée en vigueur de ladite loi, il convient de constater que l'obligation de déclaration des dispositifs visés à l'article 61, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2019 n'est pas rétroactive.

B.45. Le grief mentionné en B.40 n'est pas fondé. 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° 7407 dans le cadre de leur septième moyen.

4. *La restriction au secret professionnel de l'avocat (premier à cinquième moyens dans l'affaire n° 7410, huitième moyen dans l'affaire n° 7407 et second moyen dans l'affaire n° 7409)*

En ce qui concerne l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables (premier moyen dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, premier grief dans l'affaire n° 7407)

B.46. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 1^{er} à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 font valoir que l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, violent les dispositions précitées en ce qu'ils excluent qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire 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.47. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 prennent un huitième moyen de la violation, par les articles 9, 10, 26, 27, 41, 42, 54 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, des articles 7, 8, paragraphe 1, 20, 47, 48, 51 à 53 de la Charte, des articles 6, paragraphe 3, et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et des articles 10, 11, 22, 29 et 170 de la Constitution.

Le premier grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint le premier moyen dans l'affaire n° 7410.

B.48.1. L'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme garantissent le droit au respect de la vie privée. Ces deux dispositions forment un tout indissociable.

B.48.2. L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme protège le droit à un procès équitable. Bien que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ne soit pas applicable aux litiges fiscaux non pénaux (CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c. Italie*), le droit à un procès équitable est également garanti par un principe général de droit.

B.48.3. L'article 7 de la Charte dispose :

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

L'article 47 de la Charte dispose :

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

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

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

Le droit au respect de la vie privée tel qu'il est garanti par l'article 7 de la Charte et le droit à un recours effectif garanti par l'article 47 de la Charte doivent, en application de l'article 52, paragraphe 3, de celle-ci, être définis par référence au sens et à la portée que leur confère la Convention européenne des droits de l'homme.

Il ressort des explications relatives à l'article 7 de la Charte que cet article est fondé sur l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il ressort des explications relatives à l'article 47 de la Charte que le deuxième alinéa de cet article correspond à l'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, sauf en ce que, dans le droit de l'Union, le droit d'accès à un tribunal ne se limite pas à des contestations relatives à des droits et obligations de caractère civil ou à des accusations en matière pénale.

B.48.4. Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable.

Le secret professionnel de l'avocat vise en effet principalement à protéger le droit fondamental qu'a la personne qui se confie, parfois dans ce qu'elle a de plus intime, au respect de sa vie privée. Par ailleurs, l'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci. Il en découle que la règle du secret professionnel imposée à l'avocat est un élément fondamental des droits de la défense.

Comme la Cour de cassation l'a jugé, « le secret professionnel auquel sont tenus les membres du barreau repose sur la nécessité d'assurer une entière sécurité à

ceux qui se confient à eux » (Cass., 13 juillet 2010, Pas., 2010, n° 480; voy. aussi Cass., 9 juin 2001, Pas., 2004, n°313).

Même s'il n'est « pas intangible », le secret professionnel de l'avocat constitue dès lors « l'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique » (CEDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, § 123).

B.49. Une disposition dérogeant au secret professionnel doit satisfaire au principe général de prévisibilité des incriminations, dès lors qu'elle contient des modalités déterminantes aux fins de l'application de l'article 458 du Code pénal, qui lui-même prévoit une incrimination.

B.50. Il découle de ce qui précède que la constitutionnalité des dispositions attaquées doit s'apprécier compte tenu de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux, que, pour ce motif et en application du principe général de prévisibilité des incriminations, les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. Ainsi la règle du secret professionnel ne doit-elle céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée.

B.51. La Cour s'est déjà prononcée à plusieurs reprises sur la constitutionnalité des obligations de déclaration à la lumière des exigences précitées. Par son arrêt n° 10/2008 du 23 janvier 2008, la Cour s'est prononcée sur la constitutionnalité de l'obligation, pour les avocats, de transmettre des informations aux autorités dans le cadre de la lutte contre le blanchiment.

Par cet arrêt, la Cour a jugé que les informations portées à la connaissance de l'avocat, d'une part, dans le cadre de son activité de défense et de représentation en justice et, d'autre part, lors de l'évaluation de la situation juridique de son client, sont couvertes par le secret professionnel (B.9.2 et B.9.3).

La Cour a par ailleurs précisé, sur la base de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 26 juin 2007 dans l'affaire C-305/05, que la notion d'« évaluation de la situation juridique » du client comprend celle de « conseil juridique » (B.9.4). Elle a jugé que l'activité de conseil juridique vise à « informer le client sur l'état de la législation applicable à sa situation personnelle ou à l'opération que celui-ci envisage d'effectuer ou à lui conseiller la manière de réaliser cette opération dans le cadre légal » et que celle-ci « a donc pour but de permettre au client d'éviter une procédure judiciaire relative à cette opération » (B.9.5).

La Cour a jugé que les informations connues de l'avocat 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, demeurent couvertes par le secret professionnel et ne peuvent donc pas

être portées à la connaissance des autorités et que ce n'est que lorsque l'avocat exerce une activité qui va au-delà de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique qu'il peut être soumis à l'obligation de communication aux autorités des informations dont il a la connaissance (B.9.6).

Par son arrêt n° 43/2019 du 14 mars 2019, la Cour s'est prononcée sur l'obligation, pour les avocats, de transmettre chaque année à l'administration fiscale une liste contenant diverses informations sur les clients assujettis à la TVA auxquels ils ont fourni des services. La Cour a confirmé que 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 (B.6). Ceci n'empêche toutefois pas qu'il ne soit pas sans justification raisonnable d'obliger un avocat à communiquer à l'administration de la TVA les données limitées qui figurent dans le listing TVA, compte tenu de l'objectif consistant à assurer le recouvrement de la TVA et à éviter la fraude fiscale, et eu égard au fait que l'obligation de déclaration va de pair avec des garanties suffisantes, comme l'obligation de secret imposée au fonctionnaire de la TVA (B.9.1-B.9.3).

Par son arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020, la Cour a confirmé les principes précités. Par cet arrêt, la Cour a partiellement annulé la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ». Elle a jugé qu'un avocat ne peut pas être obligé de transmettre à la Cellule de traitement des informations financières (CTIF) une déclaration de soupçons, lorsque son client, sur son conseil, renonce à une opération suspecte. Il ne peut pas non plus être permis à un tiers à la relation de confiance entre l'avocat et son client, fut-il avocat, de communiquer à la CTIF des informations couvertes par le secret professionnel.

B.52. Bien que, par son arrêt n° 167/2020 précité, la Cour ait jugé, *prima fade*, que le contenu de la notion de « dispositif commercialisable » pouvait être déterminé avec une précision suffisante pour la distinguer de la notion de « dispositif sur mesure », l'examen au fond des recours présentement examinés amène la Cour à poser à la Cour de justice la question préjudicielle mentionnée en **B.36.**

Avant de statuer quant au fond sur le grief selon lequel la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague, il y a lieu d'attendre la réponse de la Cour de justice à cette question.

B.53. La Cour examine à présent le grief portant sur 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.

B.54.1. 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 326/3, § 1er, du CIR 1992, article 289*bis*/3, § 1er, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, article 146*octies*, § 1er, du Code des droits de succession et article 211*bis*/3, § 1er, du Code des droits et taxes divers).

B.54.2. 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 326/4 du CIR 1992, article 289*bis*/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, article 146*nonies* du Code des droits de succession et article 211*bis*/4 du Code des droits et taxes divers). Les informations qui doivent être communiquées comprennent les éléments suivants, s'ils sont applicables:

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés et, le cas échéant, des personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale;
- 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.54.3. Selon les travaux préparatoires de l'article 9 de la loi du 20 décembre 2019, la possibilité d'invoquer le secret professionnel ne peut concerner :

« que l'assistance, ou le conseil fourni par l'intermédiaire au client pour autant que cela relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice, ce qui peut également être trouvé dans la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces. En particulier, il s'agit des conseils purement juridiques, à l'exclusion de la planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Ce n'est que pour ces activités qu'une dispense légale de l'obligation de déclaration peut s'appliquer pour l'intermédiaire. D'autre part, un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun moment, fourni directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils

concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considéré comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 19).

Il peut en être déduit que ces dispositions portent sur les cas qui relèvent du champ d'application d'un secret professionnel pénalement sanctionné. Dans le cas d'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire, cela suppose qu'il ne peut se soustraire à l'obligation de déclaration que pour les activités qui relèvent de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique. Comme la section de législation du Conseil d'État l'a relevé dans son avis, il peut être admis que les informations à transmettre lors de la déclaration individuelle initiale relative à un dispositif commercialisable ne seront pas couvertes par le secret professionnel (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

Il en résulte que le **grief mentionné en B.53 n'est pas fondé** en ce qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.54.4. 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.54.2 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 les dispositions attaquées établissent une levée du secret professionnel absolue et a priori en ce qui concerne les rapports périodiques relatifs à des dispositifs commercialisables. Dans les travaux préparatoires, cette mesure est justifiée par le fait « 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 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

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*, p. 21). 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.54.2.

B.55. Il découle de ce qui précède que l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211 bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, ne sont pas raisonnablement proportionnés à l'objectif poursuivi, en ce qu'ils prévoient 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 326/4 du CIR 1992, de l'article 289bis/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de l'article 146*nonies* du Code des droits de succession et de l'article 211bis/4 du Code des droits et taxes divers.

Le grief mentionné en B.53 est fondé en ce qu'il porte sur l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

En ce qui concerne le moment où la dispense de l'obligation de déclaration dans le cas du secret professionnel produit son effet (deuxième moyen, première branche, et troisième moyen dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, quatrième grief, dans l'affaire n° 7407)

B.56. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 1er à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE.

Le moyen est divisé en cinq branches.

B.57. Il ressort de l'exposé du moyen que la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n°7410 est dirigée contre l'article 326/7, § 1^{er}, alinéa2, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 1er, alinéa 2, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 1er, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 reprochent à la dispense de remplir les obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel, en vertu des dispositions attaquées, de ne produire son effet 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.

B.58. Le quatrième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.59. Comme l'indique le Conseil des ministres, les dispositions attaquées n'ont pas la portée que leur donnent les parties requérantes.

Ces dispositions ne visent 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 concerné. Ces dispositions ont en revanche 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 concerné.

B.60. Dès lors qu'ils reposent sur une lecture erronée des dispositions attaquées, le deuxième moyen, en sa première branche, dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son quatrième grief, dans l'affaire n° 7407 ne sont pas fondés.

B.61.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un troisième moyen de la violation, par les articles 1er à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE.

B.61.2. Il ressort de l'exposé du moyen que celui-ci est dirigé contre l'article 326/6 du CIR 1992, l'article 289bis/6 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*undecies* du Code des droits de succession et l'article 211 bis/6 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 8, 25, 40 et 54 de la loi du 20 décembre 2019.

B.61.3. Les parties requérantes critiquent le fait qu'en vertu des dispositions attaquées, 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.

B.62. Comme l'indique le Conseil des ministres, les dispositions attaquées n'ont pas la portée que leur donnent les parties requérantes.

Les dispositions mentionnées en B.61.2 portent en effet sur l'hypothèse dans laquelle plusieurs intermédiaires sont soumis à l'obligation de déclaration. Selon ces dispositions, un intermédiaire est dispensé de l'obligation de transmettre les informations requises lorsqu'il peut prouver par écrit que ces mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. Ces dispositions ne dérogent pas à l'article 326/7 du CIR 1992, à l'article 289bis/7 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146*duodecies* du Code des droits de succession et à l'article 211 bis/7 du Code des droits et taxes divers, qui, comme il est dit en B.59, prévoient 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 concernés ou, en l'absence d'autres intermédiaires, le contribuable concerné.

B.63. Dès lors qu'il repose sur une lecture erronée des dispositions attaquées, le troisième moyen dans l'affaire n° 7410 n'est pas fondé.

En ce qui concerne l'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires (deuxième moyen, deuxième branche, dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, troisième grief première partie, dans l'affaire n° 7407)

B.64. Il ressort de l'exposé du moyen que la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410 est dirigée contre l'article 326/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 1er, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146duodecies, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel soit, en vertu des dispositions attaquées, 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 lui est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel. En outre, cette exigence ne serait pas nécessaire pour garantir la déclaration du dispositif transfrontière, étant donné que le client, assisté par l'avocat ou non, peut informer les autres intermédiaires et qu'il peut leur demander de satisfaire à leur obligation de déclaration.

La première partie du troisième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.65. Le contenu des dispositions attaquées est comparable à celui de l'article 11/6, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du décret du 21 juin 2013. Par son arrêt n° 167/2020 précité, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 11/6, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, 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.9.3). Quant à l'hypothèse dans laquelle l'autre intermédiaire n'est pas le client de l'avocat, la Cour a jugé :

« B.9.2. Comme il est dit en B.6, 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.9.3. Comme il est également dit en B.6, 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.9.4. D'après son article 2, le décret attaqué vise à transposer la directive (UE) 2018/822.

L'article 1^{er}, 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 décréteur par la directive précitée. La Cour doit avoir égard à cet élément avant de juger de la compatibilité du décret avec la Constitution.

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

B.9.6. L'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE) habilite la Cour de justice à statuer, à titre préjudiciel, aussi bien sur l'interprétation des traités et des actes des institutions de l'Union européenne que sur la validité de ces actes. En vertu du troisième alinéa de cette disposition, une juridiction nationale est tenue de saisir la Cour de justice lorsque ses décisions - comme celles de la Cour constitutionnelle - ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne. En cas de doute sur l'interprétation ou sur la validité d'une disposition du droit de l'Union européenne importante pour la solution d'un litige pendant devant une telle juridiction nationale, celle-ci doit, même d'office, poser une question préjudicielle à la Cour de justice.

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

B.66. Sur la base de ce qui précède, la Cour, par son arrêt n° 167/2020, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

« L'article 1^{er}, 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.67. La question précitée se pose également dans le cadre des griefs présentement examinés.

Dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 167/2020, il y a lieu de surseoir à statuer sur les griefs mentionnés en B.64.

En ce qui concerne l'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer le contribuable concerné en l'absence d'autres intermédiaires (deuxième moyen, troisième branche, dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, troisième grief seconde partie, dans l'affaire n° 7407)

B.68. Dans la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration soit, en l'absence d'un autre intermédiaire, tenu d'informer par écrit et de façon motivée le contribuable ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration. Si ce contribuable n'est pas le client de l'avocat-intermédiaire, il n'est pas possible, selon les parties requérantes, de satisfaire à cette obligation sans violer le secret professionnel.

B.69. La seconde partie du troisième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.70. Selon le Conseil des ministres, l'hypothèse qui sous-tend cette branche est inexistante. En effet, selon lui, le client de l'avocat qui agit en tant qu'intermédiaire sera par définition soit le contribuable concerné, soit un autre intermédiaire.

B.71. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 9 de la loi du 20 décembre 2019 que l'article 326/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des droits et taxes divers doivent être lus en ce sens que le contribuable ou les contribuables auxquels il est fait référence sont les clients de l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 22).

B.72. Dès lors qu'ils reposent sur une lecture erronée des dispositions attaquées, le deuxième moyen, en sa troisième branche, dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en **la seconde partie de son troisième grief, dans l'affaire n° 7407 ne sont pas fondés.**

En ce qui concerne les facultés, pour le contribuable concerné, d'autoriser l'avocat-intermédiaire à satisfaire à l'obligation de déclaration ou d'exiger que l'avocat-intermédiaire fournisse au contribuable concerné les informations nécessaires pour procéder à la déclaration (deuxième moyen, quatrième et cinquième branches, dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, deuxième et cinquième griefs, dans l'affaire n° 7407)

B.73. Il ressort de l'exposé du moyen que les quatrième et cinquième branches du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410 sont dirigées contre l'article 326/7, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, l'article 289bis/7, §2, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 2, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession et l'article 211bis/7, § 2, alinéa 1^{er}, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019.

Dans la quatrième branche, les parties requérantes reprochent aux dispositions attaquées 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 est prise du même grief, mais cette fois dans le cas où le contribuable concerné n'est pas le client de l'avocat.

B.74. Le deuxième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint la quatrième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.75. Il ressort de l'exposé du cinquième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 que celui-ci est dirigé contre l'article 326/7, § 2, alinéa 2, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 2, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement,

d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 2, alinéa 2, du Code des droits de succession et l'article 211*bis*/7, § 2, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir que la possibilité, pour le contribuable concerné, d'exiger que l'avocat-intermédiaire lui fournisse les informations nécessaires pour procéder à la déclaration porte atteinte au secret professionnel.

B.76. Contrairement à l'hypothèse sur laquelle repose la cinquième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410, seul le contribuable concerné qui est le client de l'avocat-intermédiaire peut autoriser ce dernier, sur la base des dispositions mentionnées en B.73, à satisfaire à l'obligation de déclaration.

De même, si le contribuable concerné ne donne pas cette autorisation, seul l'intermédiaire dont le contribuable concerné est le client est tenu de lui fournir les informations nécessaires pour procéder à la déclaration, de sorte qu'il n'est pas porté atteinte au secret professionnel de l'avocat-intermédiaire.

B.77. La quatrième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7410 et le deuxième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 reposent sur l'hypothèse selon laquelle, dans le cas où un contribuable choisit d'appliquer les dispositions mentionnées en B.73, l'avocat-intermédiaire serait tenu de satisfaire à l'obligation de déclaration en son nom propre. Il ressort cependant des travaux préparatoires 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).

B.78. Le deuxième moyen, en ses quatrième et cinquième branches, dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en ses deuxième et cinquième griefs, dans l'affaire n° 7407 **ne sont pas fondés.**

En ce qui concerne les contrôles effectués par l'administration fiscale auprès de l'avocat-intermédiaire (quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et huitième moyen, sixième grief dans l'affaire n° 7407)

B.79. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un quatrième moyen de la violation, par les articles 1er à 62 de la loi du 20 décembre 2019, 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 et avec l'article 6 du TUE.

Il ressort de l'exposé du moyen que celui-ci est dirigé contre les articles 315^{quater} et 323^{quater} du CIR 1992, l'article 289 bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146^{septdecies} du Code des droits de succession et l'article 211^{bis}/12 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 14, 16, 32, 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 font valoir que les dispositions attaquées portent atteinte au secret professionnel de l'avocat, en ce qu'elles autorisent l'administration fiscale à effectuer un contrôle auprès d'un avocat-intermédiaire sans que celui-ci puisse se prévaloir du secret professionnel.

B.80. Le sixième grief du huitième moyen dans l'affaire n° 7407 rejoint le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410.

B.81. L'article 315^{quater} du CIR 1992 dispose :

« Le contribuable concerné, visé à l'article 326/1, 5°, est tenu de fournir toutes les informations qu'il a lui-même, ou avec l'aide de son intermédiaire, en application de l'article 326/1 à 326/9 inclus, déclaré ou qu'il a dû déclarer à l'Administration, à sa demande, sans déplacement, en vue de leur vérification, en ce compris les documents sous-jacents qu'il a reçus avant ou après la déclaration avec l'aide de son intermédiaire, ou qu'il a lui-même préparés en ce qui concerne le dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ».

Les parties requérantes n'exposent pas en quoi cette disposition, qui concerne les contribuables concernés, porterait atteinte au secret professionnel d'un avocat-intermédiaire.

Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son sixième grief, dans l'affaire n° 7407 sont irrecevables, en ce qu'ils sont dirigés contre l'article 315^{quater} du CIR 1992.

B.82. L'article 323^{ter} du CIR 1992 dispose :

« L'administration fiscale peut exiger de l'(des) intermédiaire(s) concerné(s), dans le délai qu'elle a fixé, qui peut être prolongé pour des raisons légales, pour autant qu'elle estime que ces informations soient nécessaires afin d'assurer la conformité aux articles 326/1 à 326/9 inclus, les informations qui en application de l'article 326/1 à 326/9 doivent être mentionnées à l'autorité belge compétente, et qui, après l'application de l'article 315^{quater}, n'ont pas été fournies ».

L'article 334 du CIR 1992 dispose :

« Lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1^{er} et 2, 315 bis, alinéas 1^{er} 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 Conseil des ministres le souligne et comme cela ressort du texte de ces dispositions, l'article 334 du CIR 1992 est applicable en cas de contrôle d'un intermédiaire sur la base de l'article 323^{ter} du même Code. L'intermédiaire qui fait l'objet d'un tel contrôle peut donc se prévaloir du secret professionnel.

Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son sixième grief, dans l'affaire n° 7407 ne sont pas fondés, en ce qu'ils sont dirigés contre l'article 323^{ter} du CIR 1992.

B.83. L'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe dispose :

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

L'article 146septdecies du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers prévoient des dispositions similaires.

Le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le Code des droits de succession et le Code des droits et taxes divers ne contiennent pas de disposition permettant à l'avocat-intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel en cas de contrôle sur la base des dispositions précitées. L'impossibilité, pour l'avocat-intermédiaire, de se prévaloir du secret professionnel lors d'un tel contrôle porte atteinte à l'effectivité de la dispense de l'obligation de déclaration prévue à l'article 289bis/7 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, à l'article 146duodecies du Code des droits de succession et à l'article 211bis/7 du Code des droits et taxes divers et elle porte une atteinte disproportionnée au secret professionnel de l'avocat.

B.84. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7410 et le huitième moyen, en son sixième grief, dans l'affaire n° 7407 sont fondés, en ce qu'ils sont dirigés contre l'article 289bis/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146septdecies du Code des droits de succession et l'article 211bis/12 du Code des droits et taxes divers. Il y a lieu d'annuler ces dispositions.

En ce qui concerne l'absence de règles distinctes pour les avocats (second moyen, seconde branche, dans l'affaire n° 7409)

B.85. Dans la seconde branche de son second moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'elle ne prévoit pas de règles distinctes pour les avocats.

B.86. En ce qui concerne les dispositifs commercialisables, l'examen de cette branche ne saurait aboutir à un constat de violation plus étendu que celui qui est mentionné en B.55.

B.87. Pour le surplus, l'examen de cette branche se confond avec celui du grief mentionné en B.64. Pour les motifs mentionnés en B.65 à B.67, il convient de surseoir à statuer sur ce grief, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la question préjudicielle qui lui a été posée par l'arrêt n° 167/2020.

5. La restriction au secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats (premier à quatrième moyens dans l'affaire n° 7412)

B.88. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 prennent quatre moyens de la violation, par les articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55, et 60 de la loi du 20 décembre 2019, 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, avec l'article 7 de la Charte et, en ce qui concerne le premier moyen, avec l'article 8 de la Charte.

Dans le premier moyen, elles font grief aux dispositions attaquées de ne pas protéger le secret professionnel lorsque l'intermédiaire donne des conseils sur la situation juridique future du client ou sur des éléments non juridiques de la situation du client.

Dans le deuxième moyen, elles font grief aux dispositions attaquées de moins protéger le secret professionnel que la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces ».

Dans le troisième moyen, elles font grief aux dispositions attaquées de faire naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre les intermédiaires, selon qu'ils collaborent avec d'autres intermédiaires ou non. Elles font valoir qu'en présence de plusieurs intermédiaires, un intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel doit en informer les autres intermédiaires et doit dès lors violer son secret professionnel.

Dans le quatrième moyen, elles critiquent les dispositions attaquées en ce qu'elles ne confient aucun rôle aux autorités disciplinaires.

B.89. La Cour examine les quatre moyens conjointement.

B.90. 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.54.3, les

informations à transmettre lors de cette déclaration ne sont pas couvertes par le secret professionnel.

B.91. 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.54.4, 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.54.4 et B.55, 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.54.4 et B.55 valent également à l'égard des autres intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Par conséquent, l'inconstitutionnalité constatée en B.55 concerne tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel.

Il y a lieu d'annuler l'article 326/7, § 3, du CIR 1992, l'article 289bis/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146duodecies, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211 bis/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019, en ce qu'ils prévoient 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 326/4 du CIR 1992, de l'article 289bis/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de l'article 146nonies du Code des droits de succession et de l'article 211 bis/4 du Code des droits et taxes divers.

B.92. En ce qui concerne l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires de leurs obligations de déclaration, il y a lieu, avant de statuer quant au fond, de poser à la Cour de justice une question préjudicielle similaire à celle qui a été posée par l'arrêt n° 167/2020 mais qui concerne tous les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel et porte uniquement sur le droit au respect de la vie privée (quatrième question préjudicielle figurant dans le dispositif).

6. L'ingérence, autre que celle liée à la restriction du secret professionnel, dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés (second moyen, première branche, dans l'affaire n° 7409)

B.93. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 prend un second moyen de la violation, par la loi du 20 décembre 2019, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte, des articles 1^{er} 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, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du TUE.

Dans la première branche, elle fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 viole le droit au respect de la vie privée, viole le droit à un procès équitable et porte atteinte au secret professionnel de l'avocat.

B.94. Dès lors que la Cour a déjà examiné les griefs pris de la violation du droit à un procès équitable et de la violation du secret professionnel de l'avocat dans le cadre des premier à cinquième moyens dans l'affaire n° 7410 et du huitième moyen dans l'affaire n° 7407, il reste à la Cour à examiner le grief selon lequel la loi du 20 décembre 2019 porte atteinte au droit au respect de la vie privée.

B.95. Le droit au respect de la vie privée, tel qu'il est garanti par l'article 22 de la Constitution, par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, par l'article 7 de la Charte et par l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, a pour but essentiel de protéger les personnes contre les ingérences dans leur vie privée. Ce droit a une large portée. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme fait apparaître que relèvent, entre autres, de la protection de ce droit les données et informations personnelles suivantes : les nom, adresse, activités professionnelles, relations personnelles, empreintes digitales, images filmées, photographies, communications, données ADN, données judiciaires (condamnations ou inculpations), données financières et informations concernant des biens (voy. notamment CEDH, 26 mars 1987, *Leander c. Suède*, §§47-48; grande chambre, 4 décembre 2008, *S. et Marper c. Royaume-Uni*, §§ 66-68; 17 décembre 2009, *B.B. c. France*, §57; 10 février 2011, *Dimitrov-Kazakov c. Bulgarie*, §§29-31; 18 octobre 2011, *Khelili c. Suisse*, §§ 55-57; 18 avril 2013, *M.K. c. France*, § 26; 18 septembre 2014, *Brunet c. France*, §31).

B.96. Eu égard aux informations que la déclaration doit contenir, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration entraîne une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

B.97. Le droit au respect de la vie privée n'est pas absolu. Une ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit n'est pas exclue, pour autant qu'elle soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit.

B.98. Avant de statuer quant au fond sur la question de savoir si l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée est prévue de façon suffisamment précise, il y a lieu, pour les motifs mentionnés en B.35.1 à B.36 et en B.39, d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel. Il convient dès lors que les deuxième et troisième questions préjudicielles figurant dans le dispositif portent également sur le droit au respect de la vie privée.

B.99.1. Il ressort des considérants 4 et 10 de la directive (UE) 2018/822 et des travaux préparatoires de la loi du 20 décembre 2019 (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55- 0791/003, pp. 8-9) que l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration vise à lutter contre la fraude fiscale et contre l'évasion fiscale et à assurer le bon fonctionnement du marché intérieur.

La lutte contre la fraude fiscale et contre l'évasion fiscale, ainsi que le bon fonctionnement du marché intérieur, constituent en soi des objectifs légitimes.

B.99.2. L'obligation de déclaration vise à ce que les autorités compétentes acquièrent une meilleure connaissance des dispositifs concernés et à leur permettre « 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 » (considérant 2 de la directive (UE) 2018/822 et *Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 4).

B.99.3. Il ressort des travaux préparatoires de la directive (UE) 2018/822 et des travaux préparatoires de la loi du 20 décembre 2019 que l'objectif ultime est de dissuader la conception et la mise en œuvre de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration :

« [...] si les autorités fiscales reçoivent des informations sur des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif avant que ceux-ci ne soient appliqués, elles devraient être en mesure de surveiller ces dispositifs et de réagir aux risques fiscaux qu'ils posent en prenant des mesures appropriées pour y remédier. A cette fin, les informations devraient idéalement être obtenues au préalable, à savoir avant qu'un dispositif soit appliqué et/ou utilisé. Ainsi les autorités pourraient analyser en temps utile le risque inhérent à ces dispositifs et, au besoin, réagir pour combler les lacunes et empêcher toute perte de recettes fiscales. L'objectif ultime est de concevoir un mécanisme qui aura un effet dissuasif, c'est-à-dire un mécanisme qui découragera les intermédiaires de concevoir et de commercialiser ce type de dispositifs » (COM (2017) 335 final, p. 3).

« L'obligation de déclaration dans le cadre d'un régime de communication obligatoire d'informations exercera davantage de pression sur les intermédiaires pour qu'ils s'abstiennent de concevoir, de commercialiser et de mettre en œuvre des dispositifs de planification fiscale à caractère agressif. De même, les contribuables seront moins enclins à mettre au point ou à utiliser ce type de

dispositifs s'ils savent que ceux-ci devront faire l'objet d'une déclaration dans le cadre du régime de communication obligatoire d'informations » (COM (2017) 335 final, p. 11).

« La réception rapide des informations permet également aux autorités fiscales d'ouvrir le dialogue avec l'intermédiaire et/ou le contribuable concerné afin d'empêcher la mise en œuvre de certains dispositifs. L'effet dissuasif du devoir de déclaration peut donc être obtenu de différentes manières » (Doc. parl., Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, p. 16).

B.99.4. L'examen de la légitimité de l'objectif consistant à dissuader la conception et la mise en œuvre de dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration se confond en l'espèce avec l'examen de la proportionnalité de la mesure.

B. 100. Il ressort de la définition de « dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration » que trois ou quatre conditions doivent être remplies pour que l'obligation de déclaration soit applicable : (1) il doit s'agir d'un « dispositif », (2) qui doit être « transfrontière », (3) qui doit comporter au moins un « marqueur » et (4) qui, lorsque cela est exigé eu égard au marqueur en présence, doit remplir « le critère de l'avantage principal ».

Ainsi, à la différence de ce qui est prévu à l'article 6 de 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 » (ci-après : la directive (UE) 2016/1164), dont le champ d'application se limite au demeurant à l'impôt des sociétés, il n'est, en l'espèce, pas nécessairement exigé que le dispositif ne soit pas authentique.

De plus, toujours à la différence de ce qui est prévu à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164, il n'est, en l'espèce, pas nécessairement exigé que l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux du dispositif soit l'obtention d'un avantage fiscal, dès lors que le critère de l'avantage principal ne s'applique qu'en présence de certains marqueurs. En outre, lorsque le critère de l'avantage principal est exigé, il n'est pas requis, à la différence de ce qui est prévu à l'article 6 de la directive (UE) 2016/1164, que l'avantage fiscal aille à l'encontre de l'objet ou de la finalité du droit fiscal applicable.

Enfin, aux termes de l'article 1er, paragraphe 1, de la directive 2011/16/UE, celle-ci concerne l'échange des « 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 ladite directive. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que l'expression « vraisemblablement pertinentes » « doit être interprétée à la lumière du principe général du droit de l'Union tenant à la protection des personnes physiques ou morales contre des interventions arbitraires ou disproportionnées de la puissance publique dans leur sphère d'activité privée » (CJUE, grande chambre,

6 octobre 2020, C-245/19 et C-246/19, *État luxembourgeois*, point 111). En l'espèce, lorsque les trois ou quatre conditions précitées pour que l'obligation de déclaration soit applicable sont remplies, il en résulte une présomption irréfragable que les informations à déclarer sont « vraisemblablement pertinentes ».

Il résulte de ce qui précède que le champ d'application de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est étendu. Cette obligation de déclaration peut concerner des dispositifs qui sont licites, authentiques, non abusifs et dont le principal avantage n'est pas fiscal.

B. 101. La question se pose dès lors de savoir si, eu égard en particulier au large champ d'application de l'obligation de déclaration et aux informations qui doivent être déclarées, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est raisonnablement justifiée et proportionnée au regard des objectifs poursuivis.

En outre, la question se pose également de savoir si l'obligation de déclaration est pertinente au regard de l'objectif d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, dès lors qu'en particulier la condition selon laquelle le dispositif doit être « transfrontière » pourrait être de nature à entraver l'exercice des libertés de circulation garanties par le droit européen.

Dès lors que cette obligation de déclaration trouve sa source dans la directive (UE) 2018/822, il y a lieu, avant de statuer quant au fond sur le grief mentionné en B. 94, de poser à la Cour de justice la cinquième question préjudicielle figurant dans le dispositif.

7. La disposition réglant l'entrée en vigueur de la loi du 20 décembre 2019 (cinquième moyen dans l'affaire n° 7410)

B.102. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7410 prennent un cinquième moyen de la violation 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 et avec l'article 6 du TUE.

Il ressort de l'exposé du moyen que celui-ci est dirigé contre l'article 61 de la loi du 20 décembre 2019. Les parties requérantes font valoir que les inconstitutionnalités dénoncées dans les autres moyens se répercutent sur cette disposition, laquelle règle l'entrée en vigueur de ladite loi.

B.103. Un arrêt d'annulation fait disparaître *ab initia* la norme annulée de l'ordre juridique. L'annulation de la disposition qui règle l'entrée en vigueur de la disposition annulée ne saurait, en règle, produire des effets plus étendus.

Par conséquent, le cinquième moyen dans l'affaire n° 7410 ne doit pas être examiné.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 326/7, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'article 289*bis*/7, § 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*duodecies*, § 3, du Code des droits de succession et l'article 211*bis*/7, § 3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 9, 26, 41 et 55 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 », en ce qu'ils prévoient 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 326/4 du Code des impôts sur les revenus 1992, de l'article 289*bis*/4 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de l'article 146*nonies* du Code des droits de succession et de l'article 211*bis*/4 du Code des droits et taxes divers;
- annule l'article 2896/5/13 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*septdecies* du Code des droits de succession et l'article 211*bis*/12 du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 32, 46 et 60 de la loi du 20 décembre 2019 précitée;
- sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en B.64 et B.87, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à la question préjudicielle posée par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020;
- avant de statuer quant au fond sur les griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94, pose les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice de l'Union européenne :

1. 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 ?

2. 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 ?

3. 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 ?

4. L'article 1^{er}, 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 8bis 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 ?

5. 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 ?;

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 15 septembre 2022.

Le greffier,

(sé) P.-Y. Dutilleux

Le président,

(sé) P. Nihoul