

Numéros du rôle : 7429 et 7443
Arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020

A R R Ê T

En cause : les demandes de suspension totale ou partielle du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », introduites par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes et par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et F. Daoût, et des juges J.-P. Moerman, P. Nihoul, R. Leysen, J. Moerman et Y. Kherbache, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des demandes et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 août 2020 et parvenue au greffe le 1er septembre 2020, une demande de suspension du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (publié au *Moniteur belge* du 3 juillet 2020) a été introduite par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes, assistés et représentés par Me P. Wouters, avocat à la Cour de cassation.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 1er octobre 2020 et parvenue au greffe le 2 octobre 2020, une demande de suspension partielle du même décret a été introduite par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe et Gerd Goyvaerts, assistés et représentés par Me P. Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par les mêmes requêtes, les parties requérantes demandent également l'annulation totale ou partielle du même décret.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7429 et 7443 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Par ordonnances des 23 septembre 2020 et 7 octobre 2020, la Cour a fixé l'audience pour les débats sur les demandes de suspension au 21 octobre 2020, après avoir invité les autorités visées à l'article 76, § 4, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle à introduire, les 15 et 19 octobre 2020 au plus tard, leurs observations écrites éventuelles sous la forme d'un mémoire, dont une copie serait envoyée dans le même délai aux parties requérantes.

Le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me M. Delanote, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit des observations écrites.

À l'audience publique du 21 octobre 2020 :

- ont comparu :
 - . Me M. Storme, avocat au barreau de Gand, *loco* Me P. Wouters, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7429;
 - . Me P. Malherbe, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7443;
 - . Me M. Delanote, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;

- les affaires ont été mises en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne l'objet du recours en annulation et de la demande de suspension dans l'affaire n° 7443

A.1. Le Gouvernement flamand fait valoir que la demande de suspension dans l'affaire n° 7443, sur la base de l'exposé dans la requête, doit être limitée à la question de la compatibilité du décret attaqué avec le secret professionnel de l'avocat.

En ce qui concerne l'intérêt des parties requérantes dans l'affaire n° 7443

A.2. Selon le Gouvernement flamand, le recours en annulation et la demande de suspension seraient irrecevables en ce qui concerne la première partie requérante dans l'affaire n° 7443. Il s'agit d'une association de fait qui ne satisfait pas aux exigences fixées par la Cour pour que de telles associations puissent agir devant la Cour. Étant donné que les deuxième et troisième parties requérantes fondent leur intérêt sur leur qualité d'administrateur ou de président du conseil d'administration de l'association de fait, elles ne justifient pas non plus de l'intérêt requis.

En ce qui concerne l'application de l'article 20 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle

A.3.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 demandent la suspension des articles 5, 2°, points 19 à 23, 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 et 29 du décret du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020). Elles font valoir qu'une suspension fondée sur l'article 20 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle ne répond pas à l'exigence d'une protection juridictionnelle effective, telle qu'elle découle des articles 2 et 19 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE) et de la jurisprudence de la Cour de justice, parce que la suspension est limitée à une période maximale de trois mois. Compte tenu de la nécessité de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne, il n'est pas possible que la Cour rende un arrêt sur le fond dans ce délai. Elles demandent que la Cour suspende les dispositions attaquées sur la base des articles précités du TUE.

À titre subsidiaire, elles demandent que la Cour, à supposer qu'elle procède à la suspension sur la base de l'article 20 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle, écarte l'application de l'article 25 de cette loi spéciale.

A.3.2. Le Gouvernement flamand répond que les articles 2 et 19 du TUE ne sont pas des règles de procédure qui permettent d'introduire une demande de suspension. La demande de suspension fondée sur ces dispositions est dès lors manifestement irrecevable. En ce qui concerne l'éventualité d'écarter l'application de l'article 25 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle, le Gouvernement flamand relève que la Cour n'est pas compétente pour effectuer un contrôle au regard des articles 2 et 19 du TUE et que la requête n'invoque aucune disposition au regard de laquelle la Cour peut au contraire exercer son contrôle.

À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand fait valoir que la suspension constitue une mesure exceptionnelle qui n'est possible que dans des circonstances exceptionnelles. Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne qu'une suspension ou des mesures provisoires ne peuvent être ordonnées que lorsqu'il est établi qu'elles sont urgentes, en ce sens qu'il est nécessaire, pour éviter un préjudice grave et irréparable aux intérêts du requérant, qu'elles soient édictées et sortent leurs effets dès avant la décision au principal. Des mesures provisoires qui ne seraient pas aptes à éviter le préjudice grave et irréparable dont fait état le requérant ne sauraient *a fortiori* être nécessaires à cet effet. Selon le Gouvernement flamand, il n'est pas satisfait à ces exigences, mais s'il devait être nécessaire de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne, les parties requérantes pourront demander à cette Cour une éventuelle suspension. Le Gouvernement flamand fait encore remarquer que, dans ce cas, il est également possible de demander l'application de la procédure préjudicielle accélérée.

En ce qui concerne la recevabilité des moyens dans l'affaire n° 7443

A.4. Le Gouvernement flamand fait valoir que les moyens dans l'affaire n° 7443 sont irrecevables, parce que l'exposé ne permet pas de déduire clairement en quoi les nombreuses dispositions énumérées violeraient les normes de contrôle énumérées, tout aussi nombreuses. Ces moyens ne sauraient *a fortiori* être considérés comme étant sérieux.

Quant au sérieux des moyens

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7429

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 prennent un premier moyen de la violation, par les articles 1er à 30 du décret du 26 juin 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Elles font valoir que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret du 21 juin 2013), tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret attaqué, viole ces dispositions en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens du décret invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables. L'avocat ne peut toutefois pas satisfaire à cette obligation de déclaration sans violer son secret professionnel. À cet égard, les parties requérantes renvoient à la jurisprudence de la Cour, dont il ressort que le simple fait de recourir à un avocat relève du secret professionnel. Selon les parties requérantes, il n'existe aucune justification à une telle levée absolue et *a priori* du secret professionnel. L'objectif consistant à permettre aux États membres de supprimer des échappatoires ne justifie pas que l'avocat soit obligé de violer son secret professionnel pour déclarer un dispositif parfaitement légal et ne saurait être considéré comme un motif impérieux d'intérêt général. L'argument selon lequel l'avocat doit satisfaire à l'obligation de déclaration et que, contrairement à ce qui est le cas pour d'autres dispositifs transfrontières, il ne peut pas invoquer le secret professionnel dans le cas de dispositifs commercialisables, au motif que, dans ce dernier cas, le contribuable n'a pas assez d'informations pour satisfaire lui-même à l'obligation de déclaration, ne résiste pas à l'examen. En outre, la signification précise de la notion de « dispositif commercialisable » n'est pas suffisamment claire, de sorte que l'obligation de déclaration est contraire au principe de la sécurité juridique.

A.5.2. À titre subsidiaire, à supposer que la Cour conclue qu'elle ne peut apprécier la constitutionnalité du décret attaqué sans examiner la validité de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la directive (UE) 2018/822), les parties requérantes suggèrent qu'une question préjudicielle soit posée à la Cour de justice de l'Union européenne.

À l'audience, les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 renoncent à leur demande de poser cette question préjudicielle.

A.5.3. Le Gouvernement flamand fait valoir que, faute d'exposé, le moyen est irrecevable en ce qu'il est dirigé contre d'autres dispositions que l'article 14 du décret attaqué. Quant au fond, le Gouvernement flamand répond que l'avocat qui propose des dispositifs commercialisables n'agit pas dans le cadre de la fonction essentielle d'un avocat, mais doit plutôt être considéré comme une personne qui vend un produit, à savoir le dispositif commercialisable, à un client. Le secret professionnel n'est dès lors pas applicable dans ce cas-ci. À cet égard, le Gouvernement renvoie à l'avis du Conseil d'État relatif à la réglementation fédérale. Étant donné que la directive (UE) 2018/822 laisse aux États membres la possibilité de faire en sorte que le secret professionnel légal soit respecté, il appartient uniquement aux États membres concernés d'y veiller et la question préjudicielle proposée n'est pas pertinente.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7429

A.6.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 prennent un deuxième moyen de la violation, par les articles 1er à 30 du décret du 26 juin 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE.

A.6.2. Dans la première branche, elles reprochent à la dispense des obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel de ne sortir ses effets qu'au moment où un autre intermédiaire a satisfait à l'obligation de déclaration. Il est en effet impossible pour l'avocat de s'en assurer sans violer malgré tout son secret professionnel.

A.6.3. Selon le Gouvernement flamand, cette branche repose manifestement sur une lecture erronée du décret. Dès que l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel en a informé l'autre intermédiaire ou le contribuable, la dispense de l'obligation de déclaration est applicable.

A.6.4. Dans la deuxième branche, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel. En outre, cette exigence n'est pas nécessaire pour assurer la déclaration du dispositif transfrontière, étant donné que le client, assisté ou non par l'avocat, peut informer les autres intermédiaires et peut leur demander de satisfaire à leur obligation de déclaration. À l'audience, elles ajoutent qu'il pourrait être nécessaire, dans ce contexte, de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

A.6.5. Selon le Gouvernement flamand, aucun problème ne se pose lorsque l'autre intermédiaire dont il est question dans le décret est le client de l'avocat-intermédiaire ou lorsqu'il a été mis en contact avec l'avocat par le client. Lorsque ce n'est pas le cas et que l'avocat ne collabore pas avec l'autre intermédiaire, il n'est pas non plus au courant de son existence et l'obligation de déclaration incombe au contribuable.

A.6.6. Dans la troisième branche, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration est tenu, en l'absence d'un autre intermédiaire, d'informer par écrit et de façon motivée le contribuable ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, si ce contribuable n'est pas le client de l'avocat-intermédiaire, il n'est pas possible de satisfaire à cette obligation sans violer le secret professionnel. Les parties requérantes indiquent que l'avocat doit pouvoir se borner à attirer l'attention de son client sur son obligation d'informer le contribuable de l'obligation de déclaration.

A.6.7. Selon le Gouvernement flamand, la situation à laquelle les parties requérantes font référence dans cette branche est inexistante. Soit le contribuable est le client de l'avocat, soit le client sera un intermédiaire, et l'obligation de déclaration incombera dès lors à cet intermédiaire.

À l'audience, les parties requérantes répondent sur ce point que la Cour doit, dans ce cas, confirmer explicitement l'interprétation conforme à la Constitution. Il en va de même pour les autres moyens, qui reposent sur une interprétation erronée, selon le Gouvernement flamand.

A.6.8. Dans la quatrième branche, les parties requérantes reprochent au décret attaqué de prévoir la possibilité, pour le contribuable concerné, client de l'avocat-intermédiaire, de charger l'avocat-intermédiaire de satisfaire tout de même à l'obligation de déclaration. Le contribuable pourrait ainsi obliger l'avocat à violer son secret professionnel. La cinquième branche repose sur la même supposition, mais cette fois dans l'hypothèse où le contribuable concerné n'est pas le client.

A.6.9. Le Gouvernement flamand répond que cette branche repose sur une interprétation obsolète de la jurisprudence. Il ressortirait de la jurisprudence récente de la Cour de cassation et de la Cour de justice que la possibilité pour le client de demander à son avocat de divulguer certaines informations correspond mieux à l'essence du secret professionnel, parce que cela bénéficie aux droits de la défense. La branche n'est dès lors pas sérieuse. En ce qui concerne la cinquième branche, le Gouvernement flamand observe une nouvelle fois que celle-ci est fondée sur une hypothèse inexistante, par analogie avec la réponse qu'il a donnée à la troisième branche.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7429

A.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 prennent un troisième moyen de la violation, par les articles 1er à 30 du décret du 26 juin 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Elles critiquent le fait qu'en vertu de l'article 17 du décret attaqué, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'avocat-intermédiaire ne peut être dispensé de son obligation de déclaration que s'il peut prouver par écrit qu'un autre intermédiaire y a déjà satisfait. Il n'est pas possible pour l'avocat-intermédiaire d'obtenir cette preuve écrite sans violer son secret professionnel.

A.7.2. Selon le Gouvernement flamand, le troisième moyen repose sur une lecture erronée de l'article 17 du décret attaqué. Cet article règle la situation générale dans laquelle plusieurs intermédiaires participent à un dispositif transfrontière et ne porte pas atteinte à l'article 14, qui concerne la situation dans laquelle un des intermédiaires se prévaut du secret professionnel.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7429

A.8.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 prennent un quatrième moyen de la violation, par le décret attaqué, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du TUE. Plus spécifiquement, elles demandent dans cette branche l'annulation des articles 29 et 30 du décret, qui en règlent l'entrée en vigueur.

A.8.2. Le Gouvernement flamand renvoie aux réponses données aux autres moyens dans l'affaire n° 7429. Aucun de ces moyens n'étant sérieux, le quatrième moyen ne l'est pas non plus.

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7443

A.9.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 prennent un premier moyen de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, en ce que le décret transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable ne soit fournie à cet effet. Elles demandent à la Cour de poser la question suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration viole-t-elle les articles 2, 5, paragraphe 3, et 6 du TUE, lus en combinaison ou non avec les articles 115 du TFUE et 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56 et 63 du TFUE, en ce que cette directive, premièrement, instaure des obligations pour atteindre une finalité qui est déjà poursuivie par la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur, ou bien instaure des dispositions qui ne promeuvent pas le fonctionnement du marché intérieur, alors qu'un tel effet constitue une exigence nécessaire pour l'application de la disposition conventionnelle sur la base de laquelle cette directive a été adoptée par le Conseil et, deuxièmement, en ce que ces obligations ont pour effet d'entraver l'objectif de l'Union consistant à garantir le bon fonctionnement de l'État de droit ? ».

A.9.2. A titre principal, le Gouvernement flamand répond que le moyen n'est pas clair et qu'il est dès lors irrecevable. À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand fait valoir que l'hypothèse sur laquelle se fonde le moyen, à savoir que la transposition de la directive (UE) 2018/822 ne serait obligatoire que dans le cadre de l'impôt des sociétés, est inexacte. Le moyen n'est dès lors pas sérieux.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7443

A.10.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 prennent un deuxième moyen de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 5 du TUE, avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Elles reprochent aux obligations d'information instaurées dans le décret d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

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

« 1. Les articles 5, paragraphe 4, et 6 du Traité sur l'Union européenne, lus en combinaison avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, avec les articles 7, 8, 20, 47 à 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une norme nationale d'un État membre qui, dans le cadre de la transposition de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, instaure les obligations suivantes :

- Des obligations de déclaration vis-à-vis des personnes qui ne sont pas une administration ou une autorité qui dépend d'un État membre ?

- Est-ce qu'une telle obligation peut dès lors concerner d'autres impôts nationaux que l'impôt des sociétés ?

- Est-ce qu'une telle obligation peut être activée par la simple présence d'un des critères visés dans l'annexe IV à la directive, même lorsqu'ils ne se trouvent pas dans un rapport logique ou nécessaire avec un risque d'évasion fiscale ou avec la présence de pratiques fiscales abusives ?

- Est-ce que les personnes concernées par une obligation de déclaration en application d'un des critères visés dans l'annexe IV à la directive peuvent être exclues du droit d'apporter la preuve que le dispositif transfrontière a un autre but principal qu'un but fiscal ou qu'il a une réalité économique, lorsqu'elles se font interpellées suite à une absence de déclaration du dispositif transfrontière ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, est-ce que l'article 1er, paragraphe 1, point b), et paragraphe 2, et l'annexe IV de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration doivent être interprétés en ce sens que :

- La loi nationale qui a transposé cette norme européenne ne peut recevoir application, ni la norme européenne elle-même, en conformité avec le droit primaire de l'Union européenne ?

- La loi nationale qui a transposé cette norme européenne ne peut recevoir d'application que dans la matière de l'impôt des sociétés ou des impôts ayant le même effet qu'une taxe directe sur le chiffre d'affaires d'une personne morale ?

- La loi nationale qui a transposé cette norme européenne est tenue de limiter l'obligation de déclaration aux indices combinés d'un avantage fiscal issu d'une planification fiscale agressive et d'un recours à un montage artificiel repris dans la recommandation du 6 décembre 2012 de la Commission européenne ?

- La loi nationale qui a transposé cette norme européenne autorise en cas de non-déclaration la possibilité d'apporter dans tous les cas la preuve de ce que le dispositif transfrontière n'avait pas pour but principal un avantage fiscal né d'une planification fiscale agressive ou avait une réalité économique ? ».

A.10.2. Le Gouvernement flamand répond que l'existence d'autres initiatives dans le droit de l'Union européenne poursuivant un objectif similaire ne signifie pas nécessairement que l'obligation de déclaration n'est pas nécessaire à la lutte contre les effets sociaux indésirables des dispositifs de planification fiscale agressive. Pour le surplus, il fait valoir que le moyen n'est pas clair et qu'il consiste purement en des hypothèses et des allégations sans fondement. En ce qui concerne les marqueurs, le Gouvernement flamand souligne que ceux-ci visent précisément à obtenir les informations susceptibles d'être importantes pour les objectifs de la directive et donc aussi pour ceux du décret. Pour le reste, toute l'argumentation des parties requérantes concernant les « présomptions » ne repose sur rien.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7443

A.11.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 prennent un troisième moyen de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans le décret sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions précitées.

A.11.2. Le Gouvernement flamand relève qu'il ne ressort pas de la requête que les parties requérantes jugent la définition d'intermédiaire imprécise, mais qu'en réalité, elles estiment uniquement que cette définition est trop large, de sorte que les intermédiaires seraient tenus de transmettre des informations auxquelles ils n'ont pas accès. Cette position repose sur une lecture erronée des dispositions concernées, étant donné qu'il ressort de l'article 11/3 du décret du 21 juin 2013 que seules les informations dont l'intermédiaire a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle doivent bien entendu être transmises. Toute personne qui ne savait pas et qui ne pouvait pas raisonnablement savoir qu'elle participait à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration n'est pas un intermédiaire au sens du décret attaqué.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7443

A.12.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 prennent un quatrième moyen de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

A.12.2. Selon le Gouvernement flamand, ce moyen est irrecevable à défaut d'exposer en quoi la disposition citée ne serait pas claire.

En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 7443

A.13.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 prennent un cinquième moyen de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 12, 14, 172 et 190 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret attaqué entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'il n'est paru au *Moniteur belge* que le 3 juillet 2020.

A.13.2. Selon le Gouvernement flamand, l'utilisation du terme « rétroactif » est trompeuse. Le décret impose une obligation de déclaration future, étant entendu que l'objet de la déclaration porte sur des faits qui se sont déjà produits. Ceci est confirmé dans l'avis du Conseil d'État sur la réglementation fédérale. Le moyen n'est pas sérieux.

A.14. En ce qui concerne les troisième, quatrième et cinquième moyens, les parties requérantes demandent de poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice :

« 1. Les articles 20, 47 à 52, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus ensemble avec l'article 6 du Traité de l'Union européenne, l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils sont incompatibles avec une législation nationale qui, en exécution 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, impose :

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

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

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

2. En cas de réponse affirmative à la première question, l'article 1er, paragraphe 1, point b), et paragraphes 2 et 6, de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, doit-il être interprété en ce sens que :

- Seuls les intermédiaires qui fournissent dans l'État membre des services critiques avec l'intermédiaire qui conçoit, promeut ou vend un dispositif transfrontière qui doit être déclaré sont tenus par une obligation de déclaration personnelle ? Et qu'à tout le moins, l'absence de déclaration ne peut être sanctionnée envers des personnes non impliquées par des prestations critiques à la fourniture d'un dispositif transfrontière ?

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

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

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

En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 7443

A.15.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 prennent un sixième moyen de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 19, 22, 29 et 170 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, premier alinéa, et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20, 47, 48, 51, 52 et 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret attaqué lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration. Elles critiquent le fait que même les exceptions prévues sur la base du secret professionnel vont de pair avec des obligations d'informer, de manière motivée, d'autres intermédiaires ou des contribuables du fait que le secret professionnel est invoqué. Le moyen coïncide avec les deux premiers moyens dans l'affaire n° 7429.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 demandent à la Cour de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice de l'Union européenne :

« 1. Les articles 2, 4, paragraphe 3, premier alinéa, 6, paragraphe 3, et 19 du Traité sur l'Union européenne, lus en combinaison avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20, 47 à 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 16, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec les articles 6, paragraphe 3, et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une norme nationale qui, dans la mise en œuvre de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, impose aux avocats inscrits aux ordres de cet État membre :

- D'exclure dans certains cas le secret professionnel propre aux avocats ?
- D'obliger les clients des avocats à déclarer envers les autorités l'existence et le contenu de leurs entretiens avec leur avocat ?
- D'autoriser les clients des avocats à lever le secret professionnel propre aux avocats lorsque ceci est contraire à la tradition juridique dans l'État membre concerné ?
- De soumettre le secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique dans l'État membre concerné au même régime que le secret professionnel d'autres professions et ainsi de les obliger, compte tenu de l'exigence accrue d'absence d'ambiguïté dans des normes qui imposent des obligations aux avocats :
- . À notifier à d'autres personnes que leur client l'identité de leur client, l'objet des entretiens avec ce client et des avis et prestations rendus ?
- . À se renseigner auprès d'autres personnes que leur client sur la nature, l'objet et l'étendue de leurs entretiens, avis ou prestations donnés à leur client ?
- . À introduire à cause d'autres personnes qui ont manqué à leurs obligations de déclaration, une déclaration qui fait fi de toute notion de secret professionnel ?
- . À présenter à la demande de l'autorité compétente la preuve de l'identité de son client ou d'autres personnes que l'avocat était tenu d'informer et la preuve de l'introduction d'une déclaration valable par aux moins une de ces personnes ?
- . À présenter à la demande de l'autorité compétente tous les renseignements quelconques à leur disposition sur des dispositifs transfrontières ?

2. En cas de réponse affirmative à la première question, l'article 1er, paragraphe 2, de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration peut-il encore recevoir application par rapport aux avocats et à leurs clients dans les États membres qui organisent un secret professionnel pour leurs avocats ?

3. En cas de réponse affirmative à une application entière ou partielle, est-ce que les normes de droit primaire violées imposent alors une application qui doit observer au minimum une ou plusieurs des modalités suivantes ?

- Le secret professionnel propre aux avocats ne souffre pas d'exception et s'oppose à un traitement égal de l'avocat et de son client sous le régime d'exception instauré pour le secret professionnel d'autres professions.

- Le secret professionnel propre aux avocats s'oppose à toute divulgation d'informations par un avocat à une autre personne que son client. Afin de permettre au client de l'avocat d'accomplir ses propres obligations de déclaration, ce client doit être autorisé à déposer un schéma abstrait sans obligation quelconque d'identifier dans ce schéma l'avocat ou le contenu des informations et documents échangés avec lui.

- Pour autant que de quelconques obligations puissent toujours être imposées aux avocats à l'égard de leurs clients, le contrôle du respect de ces obligations doit obligatoirement se faire par l'intervention du Bâtonnier de l'avocat, qui veillera sur le respect du secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique de l'État membre concerné ».

A.15.2. Le Gouvernement flamand relève que ce moyen consiste lui aussi en des allégations, sans qu'il soit réellement exposé, en dépit de l'étendue de la requête, en quoi le secret professionnel serait violé. À titre subsidiaire, le moyen repose sur une mauvaise compréhension de l'étendue du secret professionnel de l'avocat. Par exemple, lorsqu'un avocat vend des dispositifs commercialisables, il ne s'agit pas d'une activité qui relève de l'essence de sa profession. Ceci ressort aussi de l'avis du Conseil d'État sur la réglementation fédérale. Pour le surplus, la réponse du Gouvernement flamand relative au secret professionnel coïncide avec la réponse qu'il a donnée aux moyens dans l'affaire n° 7429. En ce qui concerne la violation alléguée du droit à la liberté d'expression, le Gouvernement flamand n'aperçoit pas en quoi l'obligation de déclaration aurait une quelconque incidence sur ce droit.

Quant au risque de préjudice grave difficilement réparable

A.16.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 font valoir que les dispositions attaquées donnent à leurs membres, dans le cas de la première partie requérante, ou à elle-même, dans le cas de la seconde partie requérante, le choix entre violer leur secret professionnel ou ne pas satisfaire à l'obligation de déclaration attaquée. Dans ce dernier cas, elles s'exposent à une amende de 1 250 à 100 000 euros. Un dommage irréparable est ainsi causé au lien de confiance entre le citoyen et son avocat, étant donné que les clients ne peuvent plus être assurés que leur avocat respectera le secret professionnel.

Le fait que le « Vlaamse Belastingdienst » (l'administration fiscale flamande), dans le cadre des conséquences des mesures visant à lutter contre le COVID-19, ait décidé d'appliquer une tolérance administrative sous la forme d'un report de six mois (jusqu'au 1er janvier 2021) n'offre pas de garanties suffisantes. Une telle pratique administrative ne saurait en effet déroger aux dispositions décrétales attaquées. Selon les parties requérantes, il est en outre improbable que la Cour se prononce sur le recours en annulation avant la fin de cette période de tolérance.

A.16.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 sont également une association d'avocats, mais spécialisés en droit fiscal, en ce qui concerne la première partie requérante, ou sont elles-mêmes des avocats, en ce qui concerne les deuxième et troisième parties requérantes. Bien qu'elles considèrent qu'en l'espèce, la suspension doit être basée sur les articles 2 et 19 du TUE, elles font valoir, à titre subsidiaire, qu'il est satisfait aux conditions d'une suspension sur la base de l'article 20, 1°, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle. En ce qui concerne le risque de préjudice grave difficilement réparable, elles font référence au secret professionnel de l'avocat. En ce qu'elles obligent l'avocat à violer ce secret professionnel, les dispositions attaquées causent un préjudice irréparable au lien de confiance entre l'avocat et son client.

A.16.3. Selon le Gouvernement flamand, il n'est pas question d'un risque de préjudice grave difficilement réparable. Le préjudice allégué par les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 n'est pas exposé de manière suffisamment concrète, mais se limite à des allégations générales. Le fait qu'elles n'aient pas introduit une demande de suspension contre la réglementation fédérale identique, qui a pourtant une incidence plus large et qu'elles attaquent dans un recours en annulation pendant, affaiblit encore davantage l'argumentation des parties requérantes. À supposer même que la confiance dans la profession d'avocat soit compromise, cela résulterait du fait que certains cabinets d'avocats se livrent à des activités très éloignées de l'essence de leur profession. Enfin, le Gouvernement flamand souligne que l'exécution du décret attaqué est déjà suspendue à l'heure actuelle dans la pratique. Le fait que cette suspension ait eu lieu, tout comme au niveau fédéral, par l'intermédiaire d'un avis de l'administration fiscale flamande peut s'expliquer par les circonstances exceptionnelles qui justifient la suspension. Il va de soi que la Région flamande respectera cette suspension.

En ce qui concerne l'affaire n° 7443, le Gouvernement flamand fait également valoir que les parties requérantes n'avancent pas de faits précis qui soutiennent leurs allégations. Le prétendu conflit entre le droit disciplinaire et le décret attaqué est inexistant, étant donné que le décret attaqué a justement pour effet que la déclaration par l'avocat est légale. L'avocat ne saurait dès lors être sanctionné. En ce qui concerne le prétendu risque de perte de revenus, d'actions en responsabilité et d'amendes, il s'agit de préjudices financiers qui sont en principe réparables. Si la Cour constatait l'existence d'un risque de préjudice grave difficilement réparable, celui-ci pourrait seulement être lié au sixième moyen, qui est le seul moyen dans l'affaire n° 7443 présentant un rapport réel avec le secret professionnel de l'avocat.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 demandent la suspension et l'annulation des articles 1er à 30 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020). Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 demandent la suspension et l'annulation des articles 5, 2°, points 19 à 23, 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 et 29 de ce même décret du 26 juin 2020.

Ce décret transpose la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la directive (UE) 2018/822). Il ressort du considérant 2 de cette directive que celle-ci s'inscrit dans le cadre des efforts de l'Union européenne visant à faciliter la transparence fiscale au niveau de l'Union :

« Les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures sont généralement constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable. En conséquence, les États membres voient souvent leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance. Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux ».

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

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

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

[...]

8. Afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé, l'obligation de déclaration devrait incomber à tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil. Il convient de noter que, dans certains cas, l'obligation de déclaration ne serait pas applicable à un intermédiaire en raison du secret professionnel applicable en vertu du droit ou lorsqu'il n'existe pas d'intermédiaire, par exemple parce que le contribuable conçoit et met en œuvre un schéma en interne. Il serait donc essentiel que, dans ces circonstances, les autorités fiscales ne soient pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux potentiellement liés à la planification fiscale agressive. Il serait donc nécessaire que l'obligation de déclaration incombe alors au contribuable qui bénéficie du dispositif dans ces cas particuliers » (considérants 6-8).

B.1.3. Afin de transposer cette obligation de déclaration en Région flamande, le décret du 26 juin 2020 apporte un certain nombre de modifications au décret du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret du 21 juin 2013).

L'article 5, 2°, du décret attaqué insère dans l'article 5 du décret du 21 juin 2013 plusieurs définitions :

« 17° dispositif transfrontières : 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;

18° dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration : tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'article 5/1;

19° marqueur : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'article 5/1;

20° intermédiaire : toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre.

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

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

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

21° 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;

[...]

23° 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;

24° dispositif sur mesure : tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable;

[...] ».

B.1.4. L'échange automatique des informations nécessaires relatives à des dispositifs fiscaux agressifs par l'autorité compétente est réglé à l'article 11/2 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 9 du décret du 26 juin 2020 :

« § 1er. L'autorité compétente à laquelle les informations ont été fournies conformément aux articles 11/3 à 11/11, communique, par voie d'un échange automatique, les informations visées au § 2 aux autorités compétentes étrangères de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 28.

§ 2. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente, visée au § 1er, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

1° l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale, leur NIF et, le cas échéant, des personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné;

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

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

4° la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontières 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 transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration;

6° la valeur du dispositif transfrontières 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 transfrontières 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.

Dans le présent paragraphe, on entend par État membre : un État membre de l'Union européenne, y compris la Belgique.

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

§ 4. Les informations visées au § 2, 1°, 3° et 8°, ne sont pas communiquées à la Commission européenne.

§ 5. L'échange automatique d'informations, visé au § 1er, 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 ».

B.1.5. Les articles 10 à 19 du décret du 26 juin 2020 ajoutent une sous-section 2 au chapitre 2, section 2, du décret du 21 juin 2013. Cette sous-section règle la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration. Les articles 11/3 et 11/4 du décret du 21 juin 2013 disposent :

« Art. 11/3. Tout intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente et à l'autorité étrangère les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, commençant :

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

2° le lendemain du jour où le dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est prêt à être mis en œuvre; ou

3° lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie.

Nonobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 5, 20°, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

Art. 11/4. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, visées à l'article 11/2, § 2, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

L'article 11/5 détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération.

B.1.6. L'article 11/6 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, définit le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel auquel certains intermédiaires sont tenus. En vertu de cette disposition, un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe un autre intermédiaire ou les autres intermédiaires concernés ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, le contribuable ou les contribuables, par écrit et de façon motivée, du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration. Le contribuable peut permettre à l'intermédiaire, moyennant approbation écrite, de satisfaire à l'obligation de déclaration. Selon l'article 11/6, § 3, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué à l'égard de l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables. L'article 11/6 du décret du 21 juin 2013 dispose :

« § 1er. Lorsqu'un intermédiaire est tenu par un secret professionnel, il est tenu :

1° d'informer l'autre intermédiaire ou les autres intermédiaires par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à l'obligation de déclaration, transférant cette obligation de déclaration automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires;

2° en l'absence d'un autre intermédiaire, d'informer le contribuable ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration par écrit et de façon motivée.

La dispense de l'obligation de déclaration ne prend effet qu'au moment où un intermédiaire a satisfait à l'obligation visée à l'alinéa 1er.

§ 2. Le contribuable concerné peut permettre à l'intermédiaire moyennant approbation écrite de satisfaire à l'obligation de déclaration visée à l'article 11/3.

Si le contribuable concerné ne donne pas son assentiment, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les données nécessaires pour satisfaire à l'obligation de déclaration visée à l'article 11/3 au contribuable concerné.

§ 3. Le secret professionnel, tel que visé au § 1er, ne peut pas être invoqué en matière de l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique, tel que visé à l'article 11/4 ».

B.1.7. S'il n'y a pas d'intermédiaire ou si l'intermédiaire informe le contribuable concerné ou un autre intermédiaire de l'application d'une dispense en vertu de l'article 11/6, alinéa 1er, l'obligation de fournir des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration incombe à l'autre intermédiaire qui a été informé ou, en l'absence de celui-ci, au contribuable concerné (article 11/7 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 15 du décret du 26 juin 2020). L'article 11/9, tel qu'il a été inséré par l'article 17 du décret du 26 juin 2020, règle l'obligation de déclaration lorsque plusieurs intermédiaires participent au même dispositif :

« Lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire auprès du même dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, l'obligation de fournir des informations incombe à l'ensemble des intermédiaires participant au dispositif transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

Un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre des informations que dans la mesure où il peut prouver par écrit que ces mêmes informations, visées à l'article 11/2, § 2, ont déjà été transmises par un autre intermédiaire ».

B.1.8. L'article 29 du décret du 26 juin 2020 dispose que les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, mentionnés dans ce décret, dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020, font l'objet d'une transmission d'informations qui doivent être communiquées pour le 31 août 2020 au plus tard. En vertu de son article 30, le décret entre en vigueur le 1er juillet 2020.

À la suite de la crise du COVID-19, l'article 1er 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 un article 27bis dans la directive 2011/16/UE, permettant aux États membres d'accorder un report pour l'obligation de déclaration en matière de dispositifs transfrontières.

Le 29 juin 2020, le « Vlaamse Belastingdienst » (l'administration fiscale flamande) a publié l'avis suivant :

« Report de l'obligation de déclaration de dispositifs transfrontières - traitement des déclarations

Avis n° 20051 du 29 juin 2020

Une directive européenne (dite ‘ DAC6 ’) oblige les intermédiaires fiscaux à déclarer certains dispositifs fiscaux transfrontières à l’autorité compétente. Concrètement, cette directive a été transposée par le décret du 26 juin 2020 modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration.

Les obligations de déclaration et de rapport devraient commencer dans le courant des prochains mois. Vu la situation actuelle et eu égard à un accord politique entre les États membres de l’UE concernant un report (optionnel) de cette obligation, il est décidé d’accorder un report de 6 mois. Concrètement, cela donne lieu aux délais ci-après, en ce qui concerne les déclarations qui doivent être faites à l’autorité compétente :

- Les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 30 juin 2020 doivent être déclarés au plus tard pour le 28 février 2021.

- La période de 30 jours ne commence à courir qu’à partir du 1er janvier 2021 pour :

- . Les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, sont mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre, ou qui sont prêts à être mis en œuvre, ou dont la première étape de la mise en œuvre a été accomplie;

- . Les intermédiaires qui, entre le 1er juillet 2020 et le 31 décembre 2020, fournissent, directement ou par l’intermédiaire d’autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l’organisation, la mise à disposition aux fins de la mise en œuvre ou la gestion de la mise en œuvre d’un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration.

- Un premier rapport périodique sur un dispositif ‘ commercialisable ’ doit être établi pour le 30 avril 2021 au plus tard ».

Quant à l’étendue du recours en annulation et de la demande de suspension dans l’affaire n° 7429

B.2.1. La Cour doit déterminer l’étendue du recours en annulation - et donc de la demande de suspension - à partir du contenu de la requête et en particulier sur la base de l’exposé des moyens. La Cour limite son examen aux dispositions contre lesquelles des moyens sont dirigés.

B.2.2. Il ressort de l'exposé des moyens que les griefs des parties requérantes dans l'affaire n° 7429 portent uniquement sur les articles 14, 17, 29 et 30 du décret du 26 juin 2020, en ce que ces dispositions concernent les avocats qui agissent en tant qu'intermédiaires au sens du décret du 26 juin 2020, et sur les conséquences de ces dispositions sur le secret professionnel de ces avocats. Le recours en annulation et la demande de suspension sont par conséquent irrecevables en ce qu'ils sont dirigés contre les autres dispositions du décret du 26 juin 2020.

Quant aux conditions de la suspension dans l'affaire n° 7429

B.3. Aux termes de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, deux conditions de fond doivent être remplies pour que la suspension puisse être décidée :

- des moyens sérieux doivent être invoqués;
- l'exécution immédiate de la norme attaquée doit risquer de causer un préjudice grave difficilement réparable.

Les deux conditions étant cumulatives, la constatation que l'une de ces deux conditions n'est pas remplie entraîne le rejet de la demande de suspension.

Quant au caractère sérieux des moyens dans l'affaire n° 7429

B.4. Le moyen sérieux ne se confond pas avec le moyen fondé.

Pour qu'un moyen soit considéré comme sérieux au sens de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, il ne suffit pas qu'il ne soit pas manifestement non fondé au sens de l'article 72, mais il faut aussi qu'il revête une apparence de fondement au terme d'un premier examen des éléments dont la Cour dispose à ce stade de la procédure.

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7429

B.5.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7429 est notamment pris de la violation, par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, des articles 22 et 29 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne.

B.5.2. 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.5.3. 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.5.4. L'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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 même 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 ».

La compatibilité de dispositions législatives avec les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, lus en combinaison avec l'article 22 de la Constitution et avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, ne peut être examinée par la Cour qu'en ce que ces dispositions mettent en œuvre le droit de l'Union. En ce que les dispositions attaquées transposent la directive (UE) 2018/822, elles relèvent du champ d'application du droit de l'Union.

Le droit au respect de la vie privée tel qu'il est garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et le droit à un recours effectif garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne 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 du commentaire relatif 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 du commentaire relatif 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.5.5. Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable.

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

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 2004, *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.5.6. Les manquements aux obligations imposées par les articles 11/3 à 11/11 du décret 21 juin 2013, tels qu'ils ont été insérés par le décret attaqué, sont punis d'une amende administrative. Cette amende, qui peut aller jusqu'à 100 000 euros (article 30/1, alinéa 2, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 23 du décret attaqué), revêt un caractère répressif prédominant, de telle sorte que la définition de ces manquements doit satisfaire au principe général de prévisibilité des incriminations.

B.5.7. Il découle de ce qui précède que la constitutionnalité des dispositions attaquées doit s'apprécier compte tenu de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux, que, pour ce motif et en application du principe général de prévisibilité des incriminations, les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. Ainsi la règle du secret professionnel ne doit-elle céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée.

B.6. 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, fût-il avocat, de communiquer à la CTIF des informations couvertes par le secret professionnel.

B.7.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 font valoir que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret attaqué, viole les dispositions mentionnées en B.5.1 en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens du décret 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.7.2. Selon la définition de l'article 5, 23°, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret attaqué, les dispositifs commercialisables sont des dispositifs transfrontières qui sont conçus, commercialisés, prêts à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de leur mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adaptés de façon importante :

« Un ‘ dispositif commercialisable ’ est un dispositif qui peut être proposé, prêt à l’emploi, par des intermédiaires, sans qu’aucun ajustement substantiel ne doive être apporté pour sa mise en œuvre. Il est défini séparément car l’intermédiaire doit établir un rapport périodique concernant les dispositifs commercialisables qu’il propose. Ainsi, il peut s’agir d’un conseil qui vise à apporter dans une société holding des actions d’une société d’exploitation en faisant transiter les actions de cette société holding par d’autres sociétés holding situées dans différents territoires, afin d’obtenir, à l’aide d’interventions comptables, le double des avantages fiscaux. Bien qu’un tel mode opératoire nécessite toujours une personnalisation par dossier et par contribuable concerné, la méthodologie et le concept fiscal restent identiques. Il n’y a ici pas besoin de recourir à une ingénierie fiscale.

Le ‘ dispositif sur mesure ’ forme la catégorie résiduelle de tous les dispositifs transfrontières qui ne sont pas des dispositifs commercialisables. Ici, l’ingénierie fiscale est effectivement utilisée pour concevoir un dispositif transfrontière ou pour l’ajuster » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 15).

B.7.3. Le texte de l’article 5, 23°, du décret du 21 juin 2013 et les travaux préparatoires permettent de déduire avec une précision suffisante qu’il s’agit d’un dispositif transfrontière qui peut être mis à la disposition de différents contribuables de manière majoritairement identique et standardisée et dont la mise en œuvre pour un contribuable concret ne nécessite que des ajustements limités. Le contenu de la notion de « dispositif commercialisable » peut dès lors être déterminé avec une précision suffisante.

B.7.4. 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 11/3 du décret du 21 juin 2013).

B.7.5. 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 11/4 du décret du 21 juin 2013). 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.7.6. Il ressort des travaux préparatoires que le législateur décretaal a rédigé l'article 11/6 du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret attaqué, en se basant explicitement sur l'article 9 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) (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21).

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 considérée 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, ainsi que des travaux préparatoires de l'article 11/6 de ce décret (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 20), 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 l'a relevé le Conseil d'État dans son avis sur la réglementation fédérale, il peut être admis, en raison de la nature même d'un dispositif commercialisable, que, lors de la déclaration individuelle initiale, « les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-2020, DOC 55-0791/001, pp. 113-114).

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

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

S'il est vrai que la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle, il y a lieu d'observer que l'article 11/6, alinéa 2, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par le décret attaqué, établit une levée du secret professionnel absolue et *a priori* concernant les rapports périodiques relatifs à des dispositifs commercialisables. Dans les travaux préparatoires, cette mesure est justifiée par « le fait que l'obligation de déclaration trimestrielle dans le cas de dispositifs commercialisables ne peut pas être transférée sur un contribuable, celui-ci ne disposant pas des informations nécessaires pour effectuer cette déclaration » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21).

Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires, rien n'empêche toutefois que l'intermédiaire qui, en raison du secret professionnel, ne pourrait pas lui-même remplir l'obligation de déclaration, que celle-ci soit initiale ou périodique, aide le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas (*ibid.*). Il n'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.7.5.

B.7.8. Il découle de ce qui précède que l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, en ce qu'il prévoit que les avocats ne peuvent pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables au sens de l'article 11/4 du décret du 21 juin 2013, n'est pas raisonnablement proportionné à l'objectif poursuivi.

B.7.9. Dans le cadre limité de l'examen auquel la Cour a pu procéder lors du traitement de la demande de suspension, le premier moyen doit être considéré comme sérieux, au sens de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs transfrontières commercialisables.

B.7.10. Eu égard à ce qui précède et au fait qu'à l'audience, les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 ont renoncé à leur demande de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne, il n'est pas nécessaire d'examiner cette demande.

En ce qui concerne la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429

B.8.1. Le deuxième moyen, en sa première branche, est pris notamment de la violation, par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, des articles 22 et 29 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Les parties requérantes reprochent à la dispense de remplir les obligations de déclaration dans le cas du secret professionnel, en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 2, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret attaqué, de ne produire son effet qu'au moment où un autre intermédiaire a satisfait à l'obligation de déclaration. Il est impossible pour l'avocat de s'en assurer sans violer malgré tout son secret professionnel.

B.8.2. Comme l'indique le Gouvernement flamand, la disposition attaquée n'a pas la portée que lui donnent les parties requérantes.

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

B.8.3. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, en sa première branche, repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas sérieux.

En ce qui concerne la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429

B.9.1. Le deuxième moyen, en sa deuxième branche, est pris notamment de la violation, par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, des articles 22 et 29 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu, en vertu de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret attaqué, d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel. En outre, cette exigence ne serait pas nécessaire pour assurer la déclaration du dispositif transfrontière, étant donné que le client, assisté ou non par l'avocat, peut informer les autres intermédiaires et peut leur demander de satisfaire à leur obligation de déclaration.

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

« 5. Chaque État membre peut prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre. En pareil cas, chaque État membre prend les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent en vertu du paragraphe 6.

Les intermédiaires ne peuvent avoir droit à une dispense en vertu du premier alinéa que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions.

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

Il s'ensuit que l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires ou le contribuable de leurs obligations de déclaration est imposée au législateur 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.10. La Cour ne saurait, sans préjuger de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à la question préjudicielle en validité posée par le présent arrêt, se prononcer sur le caractère sérieux de la deuxième branche du deuxième moyen. Il en découle que, sans pouvoir procéder à l'examen du caractère sérieux de cette branche, il y a lieu de considérer qu'il est satisfait à la première condition établie par l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 précité.

En ce qui concerne la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429

B.11.1. Dans la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429, les parties requérantes critiquent le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel par rapport à l'obligation de déclaration est tenu, en l'absence d'un autre intermédiaire, d'informer par écrit et de façon motivée le contribuable ou les contribuables concernés de l'obligation de déclaration. 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.

Selon le Gouvernement flamand, 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, soit un autre intermédiaire.

B.11.2. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 14 du décret du 26 juin 2020, ainsi que de la définition de la notion d'intermédiaire figurant à l'article 5, 20°, du décret du 21 juin 2013, que l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 2°, doit être lu 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.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21).

B.11.3. Le deuxième moyen, en sa troisième branche, repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas sérieux.

En ce qui concerne les quatrième et cinquième branches du deuxième moyen dans l'affaire n° 7429

B.12.1. Dans la quatrième branche, les parties requérantes reprochent à l'article 11/6, § 2, alinéa 1er, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret attaqué, 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 du deuxième moyen est prise du même grief, mais cette fois dans le cas où le contribuable concerné n'est pas le client de l'avocat.

B.12.2. Il ressort de l'exposé du moyen que la quatrième branche repose sur l'hypothèse selon laquelle, dans le cas où un contribuable choisit d'appliquer l'article 11/6, § 2, alinéa 1er, du décret du 21 juin 2013, l'avocat-intermédiaire serait tenu de satisfaire à l'obligation de déclaration en son nom propre. Cependant, les travaux préparatoires de la réglementation fédérale, sur laquelle la réglementation attaquée est basée explicitement et littéralement, révèlent que tel n'est pas le cas et que l'avocat peut malgré tout soit refuser, soit soumettre la déclaration à l'autorité disciplinaire de son organisation professionnelle :

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

B.12.3. Le deuxième moyen, en ses quatrième et cinquième branches, repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas sérieux.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7429

B.13.1. Le troisième moyen est pris de la violation, par les articles 1er à 30 du décret du 26 juin 2020, des articles 22, 29 et 170 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec le principe général de droit de la sécurité juridique, avec le principe général de droit du secret professionnel de l'avocat, avec les articles 1er, 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 et 51 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec l'article 6 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE).

Les parties requérantes critiquent le fait qu'en vertu de l'article 17 du décret attaqué, lorsqu'il existe plus d'un intermédiaire, l'avocat-intermédiaire ne peut être dispensé de son obligation de déclaration que s'il peut prouver par écrit qu'un autre intermédiaire y a déjà satisfait. Il n'est pas possible pour l'avocat-intermédiaire d'obtenir cette preuve écrite sans violer son secret professionnel.

B.13.2. Comme l'indique le Gouvernement flamand, la disposition attaquée n'a pas la portée que lui donnent les parties requérantes.

Comme il est dit en B.1.7, l'article 11/9 du décret du 21 juin 2013 dispose qu'un intermédiaire n'est dispensé de l'obligation de transmettre les informations requises que lorsqu'il peut prouver par écrit que ces mêmes informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire. Contrairement à ce que font valoir les parties requérantes, l'article 11/9 du décret du 21 juin 2013 ne déroge pas à l'article 11/6 du même décret. L'article 11/9 porte en effet sur l'hypothèse dans laquelle plusieurs intermédiaires sont soumis à l'obligation de déclaration.

B.13.3. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7429 repose sur une lecture erronée de l'article qui y est attaqué et n'est dès lors pas sérieux.

En ce qui concerne le risque de préjudice grave difficilement réparable dans l'affaire n° 7429

B.14. Une suspension par la Cour doit permettre d'éviter qu'un préjudice grave résulte pour les parties requérantes de l'application immédiate de la norme attaquée, préjudice qui ne pourrait être réparé ou qui pourrait difficilement être réparé en cas d'annulation éventuelle.

B.15.1. Afin de démontrer que l'application des dispositions attaquées risque de leur causer un préjudice grave difficilement réparable, les parties requérantes dans l'affaire n° 7429 font valoir que les dispositions attaquées donnent à leurs membres, dans le cas de la première partie requérante dans l'affaire, ou à elle-même, dans le cas de la seconde partie requérante, le choix entre violer leur secret professionnel ou ne pas satisfaire à l'obligation de déclaration attaquée. Dans ce dernier cas, elles s'exposent à une amende de 1 250 à 100 000 euros. Selon les parties requérantes, un dommage irréparable est ainsi causé au lien de confiance entre le citoyen et son avocat, étant donné que les clients ne peuvent plus être assurés que leur avocat respectera le secret professionnel.

B.15.2. Comme il est dit en B.5.5, le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable. Les parties requérantes démontrent que l'application immédiate de l'article 14 du décret attaqué risque de leur causer un préjudice grave en ce qu'un avocat, dans le cadre de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, peut être tenu de partager des informations qui relèvent du secret professionnel. Il s'agit d'un préjudice qui peut être difficilement réparé par une éventuelle annulation de cette disposition. La suspension éventuelle de l'exécution de la part de l'administration n'a pas d'influence à cet égard, d'autant qu'il apparaît que cette suspension ne concerne que le délai dans lequel une éventuelle déclaration doit être effectuée, mais qu'elle n'empêche pas la naissance de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières concernés.

B.16. En ce qui concerne l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, et l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, il est satisfait aux conditions de la suspension. Il y a lieu de suspendre ces dispositions dans la mesure indiquée dans le dispositif.

Quant à la durée de la suspension

B.17.1. L'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

« La Cour rend son arrêt sur la demande principale dans les trois mois du prononcé de l'arrêt ordonnant la suspension. Ce délai ne peut être prorogé.

Si l'arrêt sur la demande principale n'est pas rendu dans ce délai, la suspension cesse immédiatement ses effets ».

B.17.2. La Cour ne sera en mesure de rendre son arrêt sur la demande principale que lorsqu'elle aura pu prendre connaissance de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne en réponse à la question préjudicielle posée par le présent arrêt, ainsi que des observations des parties quant à l'arrêt de la Cour de justice.

B.17.3. La Cour de justice de l'Union européenne a jugé :

« Le juge national saisi d'un litige régi par le droit communautaire doit être en mesure d'accorder des mesures provisoires en vue de garantir la pleine efficacité de la décision juridictionnelle à intervenir sur l'existence des droits invoqués sur le fondement du droit communautaire » (CJCE, 13 mars 2007, C-432/05, *Unibet*, point 67).

Et :

« Lorsque la mise en œuvre administrative de règlements communautaires incombe aux instances nationales, la protection juridictionnelle garantie par le droit communautaire comporte le droit pour les justiciables de contester, de façon incidente, la légalité de ces règlements devant le juge national et d'amener celui-ci à saisir la Cour de questions préjudicielles.

Ce droit serait compromis si, dans l'attente d'un arrêt de la Cour, seule compétente pour constater l'invalidité d'un règlement communautaire [...], le justiciable n'était pas, lorsque certaines conditions sont remplies, en mesure d'obtenir une décision de sursis qui permette de paralyser, pour ce qui le concerne, les effets du règlement critiqué » (CJCE, 21 février 1991, C-143/88 et C-92/89, *Zuckerfabrik Süderdithmarschen AG et Zuckerfabrik Soest GmbH*, points 16-17).

B.17.4. Le principe d'effectivité du droit de l'Union commande que la suspension ordonnée par la Cour perdure jusqu'à ce que celle-ci soit en mesure de rendre son arrêt quant au fond, ce qui ne saurait être le cas dans le délai de trois mois imposé par l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

Il convient dès lors d'écarter, en l'espèce, l'application de l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 et d'ordonner que la suspension des dispositions visées en B.16 continue à produire ses effets jusqu'à la date de publication au *Moniteur belge* de l'arrêt de la Cour sur les recours en annulation inscrits au rôle sous les numéros 7429 et 7443.

Quant à la demande de suspension dans l'affaire n° 7443

En ce qui concerne la recevabilité du recours en annulation et de la demande de suspension dans l'affaire n° 7443

B.18.1. La première partie requérante dans l'affaire n° 7443 est l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers ». Le Gouvernement flamand considère que cette partie ne dispose pas de la capacité à agir en annulation devant la Cour, dès lors qu'il n'est pas contesté qu'il s'agit d'une association de fait.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir que la deuxième partie requérante, en tant que mandataire général de l'association de fait, a la qualité, en vertu de l'article 703 du Code judiciaire, pour agir au nom de tous les membres de l'association.

B.18.2. La demande de suspension étant subordonnée au recours en annulation, la recevabilité de celui-ci, et en particulier l'existence de l'intérêt requis, doit être vérifiée dès l'examen de la demande de suspension.

B.18.3. Aux termes de l'article 2, 2°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, la partie requérante devant la Cour doit être une personne physique ou morale justifiant d'un intérêt.

B.18.4. Les deuxième et troisième parties requérantes dans l'affaire n° 7443 exercent la profession d'avocat, dans le cadre de laquelle elles traitent également de matières fiscales.

L'examen limité de la recevabilité du recours en annulation auquel la Cour a pu procéder dans le cadre de la demande de suspension ne fait pas apparaître que le recours en annulation - et donc la demande de suspension - doive être considéré comme irrecevable en ce qui concerne les deuxième et troisième parties requérantes dans l'affaire n° 7443.

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

En ce qui concerne le risque d'un préjudice grave difficilement réparable dans l'affaire n° 7443

B.19.1. Comme il est dit en B.15.2, il peut être admis que l'application immédiate de l'article 14 du décret attaqué risque de causer un préjudice grave en ce qu'un avocat qui, dans le cadre de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, peut être tenu de partager des informations qui relèvent du secret professionnel.

B.19.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 sollicitent, à titre principal, la suspension du décret attaqué en raison du risque que l'application de ce décret causerait un préjudice irréparable aux avocats qui sont obligés de violer leur secret professionnel et à leurs clients. À titre subsidiaire, elles sollicitent l'application de l'article 20, 1°, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle. Le risque d'un préjudice grave difficilement réparable sur lequel elles fondent cette dernière demande découle, tout comme dans l'affaire n° 7429, exclusivement de la manière dont l'article 14 du décret attaqué règle les conséquences de l'obligation de déclaration pour les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel et, en particulier, pour les avocats qui agissent en tant qu'intermédiaires.

La Cour limite dès lors son examen de la demande de suspension dans l'affaire n° 7443 aux moyens qui sont dirigés contre l'article 14 du décret attaqué.

En ce qui concerne les cinq premiers moyens dans l'affaire n° 7443

B.20.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, en ce que le décret transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable soit donnée à cet égard.

B.20.2. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 5 du TUE, avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 reprochent aux obligations d'information instaurées dans le décret d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable, en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

B.20.3. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 12, 14, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans le décret sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions citées.

B.20.4. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 170, § 2, et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

B.20.5. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 12, 14, 172 et 190 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 20, 48, paragraphe 1, 49, 50, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret attaqué entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'il n'est paru au *Moniteur belge* que le 3 juillet 2020.

B.21. Il ressort de l'exposé dans la requête qu'aucun de ces moyens n'est dirigé contre l'article 14 du décret attaqué. Ces moyens ne doivent dès lors pas être examinés dans le cadre de la demande de suspension.

En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 7443

B.22.1. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7443 est pris de la violation, par le décret attaqué, des articles 10, 11, 19, 22, 29 et 170 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, premier alinéa, et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20, 47, 48, 51, 52 et 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le décret attaqué lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 critiquent le fait que même les exceptions prévues sur la base du secret professionnel vont de pair avec des obligations d'informer d'autres intermédiaires ou des contribuables, de manière motivée, du fait que le secret professionnel est invoqué. Le moyen coïncide avec les deux premiers moyens dans l'affaire n° 7429.

B.22.2. Le sixième moyen dans l'affaire n° 7443 ne pouvant conduire à une suspension plus étendue que celle qui a été constatée en B.16, il n'est pas nécessaire d'examiner ce moyen.

En ce qui concerne l'application de l'article 20, 1°, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle

B.23.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir que la suspension doit être basée sur les articles 2 et 19 du TUE, parce que l'article 25 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle limite la durée d'une suspension fondée sur l'article 20 de cette loi spéciale à trois mois.

B.23.2. Eu égard au constat, en B.17.4, qu'il doit être fait abstraction de l'article 25 de la loi spéciale dans le cadre de la suspension de l'exécution de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, et de l'article 11/6, § 3, du décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, la demande de suspendre cette disposition sur la base des articles 2 et 19 du TUE est sans objet.

En ce qui concerne les demandes, dans l'affaire n° 7443, de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne

B.24. Eu égard à ce qui précède, il n'y a pas lieu, à ce stade de la procédure, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles proposées par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443.

Par ces motifs,

la Cour,

1. pose à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » viole-t-il le droit à un procès équitable garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en ce que le nouvel article 8*bis 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 ?

2. suspend :

- l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1^o, du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal », tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », uniquement en ce qu'il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client;

- l'article 11/6, § 3, du même décret du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du même décret du 26 juin 2020, uniquement en ce qu'il prévoit que l'avocat ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs transfrontières commercialisables au sens de l'article 11/4 dudit décret du 21 juin 2013;

ordonne que les suspensions précitées produisent leurs effets jusqu'à la date de publication au *Moniteur belge* de l'arrêt statuant sur les recours en annulation inscrits au rôle sous les numéros 7429 et 7443;

3. rejette les demandes de suspension pour le surplus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 17 décembre 2020.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

L. Lavrysen