



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 33/2025  
du 27 février 2025  
Numéros du rôle : 7407, 7409, 7410 et 7412**

*En cause* : les recours en annulation totale ou partielle de la loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », introduits par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres, par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alex Tallon et par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (actuellement : l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables) et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin et Magali Plovie, assistée du greffier Frank Meersschaut, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*I. Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2020 et parvenue au greffe le 30 juin 2020, un recours en annulation de la loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2019) a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », P.V. et G.G., assistés et représentés par Me Philippe Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par requête séparée, les parties requérantes demandaient également la suspension de la même loi. Par l'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.168), publié au *Moniteur belge* du 27 avril 2021, la Cour a rejeté la demande de suspension.

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

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2020 et parvenue au greffe le 1er juillet 2020, un recours en annulation de la même loi a été introduit par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alex Tallon, assistés et représentés par Me Paul Wouters, avocat à la Cour de cassation.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 2020 et parvenue au greffe le 2 juillet 2020, un recours en annulation des articles 5 à 9, 16, 22 à 26, 32, 37 à 41, 46, 51 à 55 et 60 de la même loi a été introduit par l'Institut des experts-comptables et des conseils fiscaux (actuellement : l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables), l'Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés, Frédéric Delrue, Mirjam Vermaut, Bart Van Coile et Vincent Delvaux, assistés et représentés par Me Frank Judo, avocat au barreau de Bruxelles.

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

Par l'arrêt interlocutoire n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), publié au *Moniteur belge* du 13 janvier 2023, la Cour, « avant de statuer quant au fond sur les griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94 », a posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 ‘ modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ’ viole-t-elle l'article 6, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne et les articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, et plus spécifiquement le principe d'égalité et de non-discrimination que ces dispositions garantissent, en ce que la directive (UE) 2018/822 ne limite pas l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'impôt des sociétés, mais la rend applicable à tous les impôts rentrant dans le champ d'application de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 ‘ relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ’, ce qui inclut en droit belge non seulement l'impôt des sociétés mais aussi des impôts directs autres que l'impôt des sociétés et des impôts indirects, tels que les droits d'enregistrement ?

2. La directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-elle le principe de légalité en matière pénale garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, viole-t-elle le principe général de la sécurité juridique et viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les notions de ‘ dispositif ’ (et dès lors celles de ‘ dispositif transfrontière ’, de ‘ dispositif commercialisable ’ et de ‘ dispositif sur mesure ’), d' ‘ intermédiaire ’, de ‘ participant ’, d' ‘ entreprise associée ’,

le qualificatif ‘ transfrontière ’, les différents ‘ marqueurs ’ et le ‘ critère de l’avantage principal ’, que la directive (UE) 2018/822 emploie pour déterminer le champ d’application et la portée de l’obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration, ne seraient pas suffisamment clairs et précis ?

3. La directive (UE) 2018/822 précitée, en particulier en ce qu’elle insère l’article 8*bis ter*, paragraphes 1 et 7, de la directive 2011/16/UE précitée, viole-t-elle le principe de légalité en matière pénale garanti par l’article 49, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne et par l’article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l’homme, et viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l’article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne et par l’article 8 de la Convention européenne des droits de l’homme, en ce que le point de départ du délai de 30 jours dans lequel l’intermédiaire ou le contribuable concerné doit satisfaire à l’obligation de déclaration d’un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration ne serait pas fixé de façon suffisamment claire et précise ?

4. L’article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-il le droit au respect de la vie privée garanti par l’article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne et par l’article 8 de la Convention européenne des droits de l’homme, en ce que le nouvel article 8*bis ter*, paragraphe 5, qu’il a inséré dans la directive 2011/16/UE précitée, prévoit que, si un État membre prend les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d’être dispensés de l’obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration lorsque l’obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre, cet État membre est tenu d’obliger lesdits intermédiaires à notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l’absence d’un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu’un intermédiaire qui est soumis au secret professionnel pénalement sanctionné en vertu du droit dudit État membre est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n’est pas son client les informations qui lui sont connues à l’occasion de l’exercice de sa profession ?

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

Par arrêt du 29 juillet 2024 dans l’affaire C-623/22, la Cour de justice de l’Union européenne a répondu aux questions.

Par ordonnance du 25 septembre 2024, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteuses Kattrin Jadin et Joséphine Moerman, a décidé :

- de rouvrir les débats quant aux griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94 de l’arrêt de la Cour n° 103/2022 précité,

- d'inviter toutes les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire par lettre recommandée à la poste au plus tard le 24 octobre 2024, dont elles échangeraient une copie dans le même délai, ainsi que par courriel, à l'adresse greffe@const-court.be, leur point de vue concernant l'incidence, sur les griefs précités, de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 juillet 2024 précité,

- que les affaires étaient en état et fixé l'audience au 20 novembre 2024.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- les parties requérantes dans l'affaire n° 7407;

- la partie requérante dans l'affaire n° 7409;

- les parties requérantes dans l'affaire n° 7412;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Fabienne Roland, conseillère générale au SPF Finances.

À l'audience publique du 20 novembre 2024 :

- ont comparu :

. Me Philippe Malherbe, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7407;

. Me Jérôme Noël, avocat au barreau de Bruxelles, également *loco* Me Sabrina Scarnà, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7409;

. Me Paul Wouters, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7410;

. Me Laure Proost, avocate au barreau de Bruxelles, également *loco* Me Frank Judo, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7412;

. Me Yohann Rimokh, également *loco* Me Jean-Paul Hordies, avocats au barreau de Bruxelles, et *loco* Me Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil national des barreaux de France (partie intervenante);

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

- les juges-rapporteuses Kattrin Jadin et Joséphine Moerman ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises en délibéré.

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

## II. En droit

- A -

*Quant aux griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103)*

A.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 indiquent à titre préalable que l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 juillet 2024 en cause de *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639), qui répond aux cinq questions préjudicielles posées par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), est gravement erroné sur plusieurs points. Elles sont toutefois conscientes que la Cour constitutionnelle est tenue par cet arrêt de la Cour de justice.

*En ce qui concerne le grief mentionné en B.21 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022*

A.2.1. Dès lors que la Cour de justice a répondu que l'application de l'obligation de déclaration à des impôts autres que l'impôt des sociétés ne produit pas des effets disproportionnés, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 renoncent à leur demande d'annulation fondée sur le grief mentionné en B.21 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022.

A.2.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 se réfère, le cas échéant, aux mémoires complémentaires déposés par les autres parties, ainsi qu'à la réponse de la Cour de justice.

A.2.3. Le Conseil des ministres partage la position de la Cour de justice, dès lors que rien ne permet d'exclure que des mécanismes de planification fiscale agressive puissent aussi être mis en œuvre dans des domaines autres que l'impôt des sociétés.

*En ce qui concerne les griefs mentionnés en B.32 et en B.52 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022*

A.3.1. Dès lors que la Cour de justice a répondu que les notions concernées, qui sont employées dans 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), sont suffisamment claires, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 renoncent à leur demande d'annulation fondée sur les griefs mentionnés en B.32 et en B.52 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022.

A.3.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 soutient que, dès lors que les termes employés dans 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) sont identiques à ceux qui sont employés dans la directive (UE) 2018/822, il y a lieu de reprendre les quelques indications qui ont été données par la Cour de justice à ce sujet. Selon la partie requérante, tel est le cas pour la notion d'« intermédiaire », y compris la distinction entre les intermédiaires principaux (promoteurs) et les intermédiaires auxiliaires, pour la notion de « dispositif commercialisable » (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, point 60) et pour les différents « marqueurs » (*ibid.*, point 72). Toujours selon la partie requérante, tel est également le cas pour les différents éléments constitutifs de la notion de « dispositif transfrontière » : (1) la notion de « résidence à des fins fiscales » doit être interprétée conformément aux dispositions nationales et aux conventions préventives de la double imposition, (2) la notion de « localisation de l'activité » doit être interprétée au regard des règles de localisation prévues par les instruments internationaux, (3) la notion de « participant au dispositif » vise le contribuable concerné et (4) la notion de « conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs » doit s'analyser au regard des marqueurs de la catégorie D.

A.3.3. Le Conseil des ministres partage la position de la Cour de justice. Selon lui, la notion de « dispositif » doit se comprendre dans son sens usuel, compte tenu du contexte de la directive (UE) 2018/822 et de la loi du 20 décembre 2019. Toujours selon lui, la notion de « dispositif transfrontière » est suffisamment claire, dès lors que les notions de résident fiscal et d'exercice d'activité ne prêtent pas à confusion, que la notion de « participant » est clairement définie par la lecture combinée des définitions des notions de « contribuable concerné » et d'« intermédiaire » et, enfin, que les marqueurs de la catégorie D permettent d'apprécier si le dispositif peut avoir des « conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs ». Enfin, le Conseil des ministres considère que les notions de « dispositif commercialisable », de « dispositif sur mesure », d'« intermédiaire », d'« entreprise associée », les différents « marqueurs » et la notion d'« avantage principal » sont suffisamment clairs.

*En ce qui concerne le grief mentionné en B.38 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022*

A.4.1. En ce qui concerne le point de départ du délai de déclaration, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 que les intermédiaires principaux (promoteurs) et les contribuables concernés ne sont tenus de déclarer le dispositif qu'au moment de sa mise en œuvre, à savoir lors du passage de l'état conceptuel à l'état opérationnel. Selon elles, il en va de même pour les intermédiaires auxiliaires qui ont une connaissance effective de la date de mise en œuvre. Toujours selon elles, en ce qui concerne les intermédiaires auxiliaires qui savent que leur assistance concerne un dispositif, le délai de déclaration prend cours le lendemain de la date à laquelle ils ont achevé leur prestation d'aide, d'assistance ou de conseil. Elles ajoutent que les intermédiaires auxiliaires peuvent « se décharger » de leur obligation de déclaration dès le début de leur intervention (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, point 85), ce qui vise, selon elles, la possibilité pour les avocats de se prévaloir d'une exonération. Elles font valoir que, lorsqu'un tel intermédiaire reçoit la preuve que le dispositif a été déclaré, il n'est plus justifié de le contraindre à invoquer une exonération. Elles soutiennent par ailleurs qu'une seule déclaration du dispositif suffit, sans qu'il faille procéder à une déclaration pour chaque phase d'un même dispositif. Enfin, se référant au point 84 de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, elles considèrent qu'aucun délai de déclaration ne peut prendre cours si le dispositif n'est pas mis en œuvre.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 en concluent qu'il y a lieu d'annuler les articles 326/3, § 1er, et 326/8, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), les articles 289bis/3, § 1er, et 289bis/8, § 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, les articles 146octies, § 1er, et 146terdecies, § 2, du Code des droits de succession et les articles 211bis/3, § 1er, et 211bis/8, § 2, du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été insérés par les articles 5, 10, 22, 27, 37, 42, 51 et 56 de la loi du 20 décembre 2019. Elles reprochent à ces dispositions de ne pas prévoir que le délai de déclaration ne prend pas cours si le dispositif n'est pas effectivement mis en œuvre. Elles ajoutent que, dans l'attente d'une loi réparatrice, l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte) et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme imposent ce qui suit : (1) le délai de déclaration ne peut pas prendre cours si l'intéressé a reçu l'information que la mise en œuvre est incertaine, (2) le délai de déclaration peut prendre cours lorsque la mise en œuvre du dispositif a commencé, pour autant que l'intéressé en ait connaissance, (3) il y a lieu d'appliquer les points de départ indiqués par la Cour de justice, (4) l'intéressé est libéré de son obligation de déclaration dès que le dispositif a été déclaré par lui ou par autrui, et ce, indépendamment de la phase ayant donné lieu à cette déclaration.

A.4.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir que la mise en œuvre du dispositif est le passage de la phase conceptuelle à la phase opérationnelle, ce qui correspond à la réalisation du ou des premiers effets juridiques du dispositif. En ce qui concerne les intermédiaires auxiliaires, elle considère que le délai de déclaration prend cours au plus tôt au moment de l'achèvement de leur prestation d'aide, d'assistance ou de conseil, dont ils savent qu'elle porte sur un dispositif transfrontière potentiellement agressif ayant vocation à être mis en œuvre. Elle ajoute que ce délai de déclaration prend cours au plus tard le jour prévu à l'article 8bis ter, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : la directive 2011/16/UE), inséré par la directive (UE) 2018/822, pour autant que l'intermédiaire auxiliaire en ait connaissance. Enfin, elle soutient que les avocats qui ont la qualité d'intermédiaires auxiliaires sont déchargés de leur obligation de déclaration dès qu'ils ont notifié à leur client l'obligation de déclarer le dispositif, étant entendu que cette notification peut intervenir dès qu'ils ont connaissance de ce que leur conseil, leur aide ou leur assistance s'inscrit dans la conception ou la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière potentiellement agressif.

A.4.3. Le Conseil des ministres partage la position de la Cour de justice. Selon lui, la mise en œuvre du dispositif est le passage de la phase conceptuelle à la phase opérationnelle, ce qui peut se déterminer aisément. Toujours selon lui, il ressort également de l'arrêt, précité, de la Cour de justice du 29 juillet 2024 que le point de départ du délai de déclaration applicable aux intermédiaires auxiliaires est déterminé de façon suffisamment précise.

*En ce qui concerne le grief mentionné en B.92 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022*

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 font valoir qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 que l'exonération est réservée aux avocats et aux autres professions habilitées à assurer la représentation en justice. Selon elles, cette seconde catégorie n'existe toutefois pas en droit belge. Toujours selon elles, seuls les avocats peuvent donc se prévaloir de l'exonération et seuls les avocats sont autorisés à notifier cette exonération uniquement à leur client. Elles soulignent que l'exonération se limite aux avocats au sens de la directive 98/5/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 février 1998 « visant à faciliter l'exercice permanent de la profession d'avocat dans un État membre autre que celui où la qualification a été acquise », ce qui exclut les avocats inscrits sur les listes B auprès des ordres belges d'avocats.

Elles soutiennent ensuite que, dans l'attente d'une loi réparatrice, les arrêts de la Cour constitutionnelle n° 103/2022, précité, et n° 1/2024 du 11 janvier 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.001) entrent en conflit avec l'arrêt de la Cour de justice du 29 juillet 2024. Premièrement, elles soutiennent que, si l'avocat se limite à donner des conseils, il n'est pas justifié d'exclure son droit à l'exonération pour la première phase des dispositifs commercialisables. Deuxièmement, elles considèrent que seuls les avocats peuvent invoquer le secret professionnel pour s'exonérer de l'obligation de déclaration périodique des dispositifs commercialisables. Troisièmement, elles font valoir que seuls les avocats peuvent s'exonérer de leur obligation de déclaration dès le début de leur intervention, sans devoir donner à leur client des informations concernant le dispositif. Quatrièmement, elles soutiennent que seuls les clients – contribuables concernés – des avocats peuvent s'opposer à l'exonération et que seuls les avocats peuvent alors invoquer l'article 334 du CIR 1992.

A.5.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 que seuls les avocats-intermédiaires sont dispensés de l'obligation de notifier l'existence d'un dispositif transfrontière à des personnes qui ne sont pas leurs clients. Elle souligne que la place singulière de l'avocat dans la société et dans l'administration de la justice justifie la confidentialité renforcée des informations qui lui sont communiquées dans l'exercice de sa mission fondamentale, laquelle s'étend de la fourniture d'un conseil à la défense en justice. Elle relève que la Cour de justice a considéré que la lutte contre les dispositifs transfrontières potentiellement agressifs sur le plan fiscal ne justifie pas l'ingérence dans le secret professionnel de l'avocat. Elle ajoute que la protection presque inconditionnelle du secret professionnel de l'avocat dans le domaine fiscal a été confirmée par l'arrêt de la Cour de justice du 26 septembre 2024 en cause de *F SCS et Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* (C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791). Enfin, elle soutient qu'il y a lieu d'annuler les articles 9, 26, 41 et 55 de la loi du 20 décembre 2019 en ce qu'ils permettent au contribuable concerné d'autoriser l'intermédiaire qui est soumis au secret professionnel et qui bénéficie de la dispense à satisfaire à l'obligation de déclaration en tant qu'intermédiaire. Elle relève que ni la directive (UE) 2018/822 ni la directive (UE) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023 « modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : la directive (UE) 2023/2226) n'imposent aux États membres de prévoir une telle mesure. Selon elle, le secret professionnel de l'avocat s'oppose à ce que l'avocat soit autorisé par son client à déclarer le dispositif en tant qu'intermédiaire. Toujours selon elle, l'avocat pourrait tout au plus être mandaté par son client pour effectuer la déclaration au nom du client.

A.5.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 soutiennent que l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 ne tient pas compte du fait qu'il existe, en droit belge, de grandes similitudes entre, d'une part, les avocats qui ont la qualité d'intermédiaire et, d'autre part, les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables certifiés qui ont la qualité d'intermédiaire. Selon elles, ces similitudes justifient une protection supplémentaire du droit au respect de la vie privée en Belgique, conformément à l'article 53 de la Charte.

Premièrement, elles observent que les avocats, les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables certifiés peuvent exercer des activités identiques. Selon elles, les avis que donnent les membres de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables relèvent de la notion de « conseil juridique » au sens de la jurisprudence de la Cour de justice. Toujours selon elles, il n'est pas possible d'établir une distinction entre un conseil juridique et un conseil fiscal. Elles ajoutent que les avocats n'ont pas le monopole du conseil juridique en Belgique, comme cela ressort d'ailleurs de la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (ci-après : la loi du 18 septembre 2017). Enfin, elles considèrent que le risque de délocalisation des activités de planification fiscale mis en évidence par l'arrêt de la Cour de justice du 29 juillet 2024 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, point 107) est sans lien avec l'objectif de la directive (UE) 2018/822 de détecter des dispositifs qui sont licites mais potentiellement agressifs sur le plan fiscal.

Deuxièmement, elles relèvent que les membres de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables sont, eux aussi, tenus au secret professionnel (article 458 du Code pénal), et ce, dans l'intérêt général. Selon elles, le client qui s'adresse à un intermédiaire tenu au secret professionnel devrait pouvoir avoir les mêmes attentes quant à la confidentialité de ses communications avec cet intermédiaire, que celui-ci soit un avocat ou un autre professionnel. Toujours selon elles, l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 risque d'aboutir à une protection diffuse des secrets qui sont confiés aux conseillers fiscaux certifiés et aux experts-comptables (certifiés), puisque l'article 458 du Code pénal reste pleinement applicable pour les domaines autres que les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Elles font valoir qu'une telle différence de traitement n'est pas justifiée. Enfin, elles contestent le lien qui est fait par l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 entre, d'une part, l'article 7 de la Charte et, d'autre part, l'article 47 de la Charte et la représentation en justice, dès lors que le droit au respect de la vie privée est distinct du droit à un procès équitable, que la protection du secret professionnel de l'avocat est dissociée de tout lien avec une procédure judiciaire et qu'il en va de même pour les autres catégories professionnelles.

Troisièmement, elles soulignent que les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables (certifiés) sont, eux aussi, soumis à des règles déontologiques strictes et qu'ils peuvent faire l'objet de sanctions disciplinaires en cas de manquements.

Enfin, elles rappellent que la Cour, par son arrêt n° 103/2022, a annulé plusieurs articles insérés par la loi du 20 décembre 2019, en ce qu'ils prévoyaient que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne pouvait pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

Elles en concluent qu'il y a lieu d'accorder une large protection au secret professionnel, de protéger le secret professionnel et le droit au respect de la vie privée de la même manière que la loi du 18 septembre 2017, de traiter de la même façon les avocats, les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables (certifiés) et, enfin, de permettre aux autorités disciplinaires d'intervenir dans la discussion relative au secret professionnel entre l'administration, le contribuable et les intermédiaires.

A.5.4. Le Conseil des ministres partage la position de la Cour de justice selon laquelle l'obligation de notification qui incombe à un intermédiaire tenu au secret professionnel autre qu'un avocat ne viole pas le droit au respect de la vie privée. Il souligne en effet que cette obligation pour l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel d'en informer de façon motivée les autres intermédiaires ou le contribuable concerné est nécessaire pour garantir que le dispositif sera déclaré. Il relève également que la motivation doit uniquement porter sur la raison pour laquelle le secret professionnel est invoqué. Enfin, il fait valoir que les autres intermédiaires concernés ont déjà connaissance de l'existence du dispositif et que la simple communication du nom du client ne porte pas atteinte au secret professionnel.

*En ce qui concerne le grief mentionné en B.94 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022*

A.6.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 observent que la Cour de justice, dans sa réponse à la cinquième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022, a exclu de son examen les avocats. Selon elles, il s'ensuit que la réponse de la Cour de justice concerne uniquement les autres intermédiaires et les contribuables concernés.

A.6.2. Après avoir rappelé le raisonnement de la Cour de justice dans l'arrêt, précité, du 29 juillet 2024, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 expose qu'elle ne peut que constater que, en ce qui concerne l'avocat-intermédiaire, la Cour de justice a jugé que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée est justifiée. La partie requérante dans l'affaire n° 7409 précise néanmoins que les dispositions attaquées imposent aux personnes qui doivent procéder à la déclaration du dispositif de fournir des informations dont la communication porte une atteinte disproportionnée au droit au respect de la vie privée. Ainsi, selon elle, la communication de la date et du lieu de naissance de l'intermédiaire, de même que de son numéro d'identification fiscale, n'est pas nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. Elle relève qu'à la suite de l'arrêt de la Cour de justice (grande chambre) du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), la directive (UE) 2023/2226 n'impose plus l'identification des intermédiaires qui sont dispensés de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel, à savoir les avocats. Elle observe que la directive (UE) 2023/2226 n'impose plus non plus la description des activités commerciales, mais prévoit la transmission de « toute autre information susceptible d'aider l'autorité compétente à évaluer un risque fiscal potentiel », sans que cette transmission puisse emporter la divulgation d'un secret professionnel. Elle fait valoir que, dans l'attente d'une loi transposant la directive (UE) 2023/2226, il y a lieu d'annuler l'article 338, § 6/4, du CIR 1992, l'article 289*bis*, § 6/3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, l'article 146*quater*, § 6/3, du Code des droits de succession et l'article 211*bis*, § 6/3, du Code des droits et taxes divers, insérés par les articles 17, 19, 34 et 48 de la loi du 20 décembre 2019, en ce qu'ils imposent de transmettre l'identité des avocats-intermédiaires, qui sont dispensés de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel auquel ils sont tenus. Elle ajoute que les articles précités doivent également être interprétés en ce sens qu'ils ne peuvent aboutir à la divulgation des correspondances entre un avocat et son client et de tout conseil donné par un avocat à son client. Elle soutient que la même interprétation doit être conférée aux articles 315*quater* et 323*ter* du CIR 1992, insérés par les articles 14 et 16 de la loi du 20 décembre 2019, qui portent sur le contrôle exercé par l'administration fiscale.

A.6.3. Le Conseil des ministres partage la position de la Cour de justice. Il fait valoir que l'obligation de déclaration est prévue par une loi suffisamment précise. Il relève que cette obligation ne porte pas atteinte à l'essence du droit au respect de la vie privée. Il souligne que l'obligation de déclaration poursuit un objectif d'intérêt général, à savoir la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention des risques d'évasion fiscale et de fraude fiscale. Enfin, il soutient que l'obligation de déclaration permet aux États membres de réagir de façon rapide, coordonnée et ciblée, que cette obligation se limite aux informations nécessaires et qu'elle n'est pas disproportionnée.

- B -

### *Quant à l'objet de la réouverture des débats*

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation totale ou partielle de la loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : la loi du 20 décembre 2019).

La directive (UE) 2018/822 modifie la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 « relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE » (ci-après : la directive 2011/16/UE). La directive (UE) 2018/822

instaure une obligation de déclaration concernant certains dispositifs transfrontières. 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.

En ce qui concerne la présentation de la loi du 20 décembre 2019 et de son contexte, il est renvoyé aux considérants B.2.1 à B.4.3 de l'arrêt interlocutoire de la Cour n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103).

B.1.2. Par son arrêt n° 103/2022 précité, la Cour :

- a annulé plusieurs dispositions attaquées de cette loi (premier et deuxième tirets du dispositif);

- a sursis « à statuer sur les griefs mentionnés en B.64 et B.87, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à la question préjudicielle posée par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 » (troisième tiret du dispositif);

- a décidé, « avant de statuer quant au fond sur les griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94 », de poser cinq questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne (quatrième tiret du dispositif);

- a rejeté les recours pour le surplus (cinquième tiret du dispositif).

B.1.3. Par son arrêt du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), la Cour de justice, en grande chambre, a répondu à la question préjudicielle qui avait été posée par la Cour dans son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), rendu sur des demandes de suspension dirigées contre le décret flamand transposant la directive (UE) 2018/822 (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 »).

Par cet arrêt, la Cour de justice a jugé que l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE, tel qu'il a été inséré par la directive (UE) 2018/822, viole l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte), en ce que son application par les États membres a pour effet d'imposer à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire, lorsque celui-ci est dispensé de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent.

À la suite de cet arrêt de la Cour de justice, la Cour a rouvert les débats quant aux griefs mentionnés en B.64 et B.87 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, précité. La Cour a statué sur ces griefs dans l'arrêt n° 1/2024 du 11 janvier 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.001), par lequel elle a partiellement annulé la loi du 20 décembre 2019.

B.2. Par son arrêt du 29 juillet 2024 en cause de *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639), la Cour de justice a répondu aux cinq questions préjudicielles qui avaient été posées par la Cour dans l'arrêt n° 103/2022, précité.

Par une ordonnance du 25 septembre 2024, la Cour a décidé de rouvrir les débats quant aux griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, précité. La Cour a également invité les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire, leur point de vue quant à l'incidence, sur ces griefs, de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024.

Les mémoires complémentaires ne sont recevables qu'en ce que les développements qu'ils contiennent concernent ces griefs et l'incidence de l'arrêt de la Cour de justice du 29 juillet 2024 sur ceux-ci.

*Quant au fond*

*En ce qui concerne le grief mentionné en B.21 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, relatif à l'application de la loi du 20 décembre 2019 à des impôts autres que l'impôt des sociétés (troisième moyen dans l'affaire n° 7407)*

B.3.1. Par le grief mentionné en B.21 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, qui constitue le troisième moyen dans l'affaire n° 7407, les parties requérantes soutiennent qu'il est discriminatoire que la loi du 20 décembre 2019 s'applique aux impôts autres que l'impôt des sociétés.

B.3.2. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il y avait lieu, avant de statuer quant au fond sur ce grief, de poser la question préjudicielle suivante à la Cour de justice (première question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022) :

« La directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 ' modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ' viole-t-elle l'article 6, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne et les articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, et plus spécifiquement le principe d'égalité et de non-discrimination que ces dispositions garantissent, en ce que la directive (UE) 2018/822 ne limite pas l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration à l'impôt des sociétés, mais la rend applicable à tous les impôts rentrant dans le champ d'application de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 ' relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ', ce qui inclut en droit belge non seulement l'impôt des sociétés mais aussi des impôts directs autres que l'impôt des sociétés et des impôts indirects, tels que les droits d'enregistrement ? ».

B.4. Par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024, la Cour de justice a répondu ce qui suit à cette question préjudicielle :

« 22. Par la première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de la directive 2011/16 modifiée au regard des principes d'égalité de traitement et de non-discrimination ainsi que des articles 20 et 21 de la Charte, en ce que cette directive ne limite pas l'obligation de déclaration prévue à son article 8bis ter, paragraphes 1, 6 et 7, à l'impôt sur les sociétés, mais la rend applicable à l'égard de tous les impôts rentrant dans son champ d'application.

23. S'agissant du principe de non-discrimination énoncé à l'article 21 de la Charte, il convient de relever d'emblée qu'il n'apparaît pas en quoi l'application indistincte de l'obligation de déclaration en cause à l'égard des différents types d'impôts concernés serait susceptible de révéler l'existence d'une différence de traitement fondée sur un facteur spécifique tel que ceux énumérés par ladite disposition.

24. Cela étant, il y a lieu de rappeler que l'interdiction de discrimination n'est que l'expression spécifique du principe général d'égalité qui fait partie des principes fondamentaux du droit de l'Union, et que ce principe, auquel fait également écho l'article 20 de la Charte, impose que des situations comparables ne soient pas traitées de manière différente et que des situations différentes ne soient pas traitées de manière égale, à moins qu'un tel traitement ne soit objectivement justifié (voir, en ce sens, arrêt du 17 décembre 2020, *Centraal Israëlitisch Consistorie van België e.a.*, C-336/19, EU:C:2020:1031, point 85 et jurisprudence citée)

25. Le caractère comparable de situations différentes s'apprécie au regard de l'ensemble des éléments qui les caractérisent. Ces éléments doivent, notamment, être déterminés et appréciés à la lumière de l'objet et du but de l'acte de l'Union qui institue la distinction concernée. Doivent également être pris en considération les principes et les objectifs du domaine dont relève l'acte concerné [arrêt du 10 février 2022, *OE (Résidence habituelle d'un époux – Critère de nationalité)*, C-522/20, EU:C:2022:87, point 20 et jurisprudence citée].

26. Par ailleurs, la Cour a également jugé, s'agissant du contrôle juridictionnel du respect du principe d'égalité de traitement par le législateur de l'Union, que ce dernier dispose, dans le cadre de l'exercice des compétences qui lui sont conférées, d'un large pouvoir d'appréciation lorsqu'il intervient dans un domaine impliquant des choix de nature politique, économique et sociale et lorsqu'il est appelé à effectuer des appréciations et des évaluations complexes. Ainsi, seul le caractère manifestement inapproprié d'une mesure arrêtée en ce domaine, par rapport à l'objectif que les institutions compétentes entendent poursuivre, peut affecter la légalité d'une telle mesure [arrêt du 10 février 2022, *OE (Résidence habituelle d'un époux – Critère de nationalité)*, C-522/20, EU:C:2022:87, point 21 et jurisprudence citée].

27. En l'occurrence, il découle de l'article 2, paragraphes 1 et 2, de la directive 2011/16 modifiée que, en substance, l'obligation de déclaration prévue à l'article 8bis ter, paragraphes 1, 6 et 7, de cette directive s'applique à tous les types d'impôts prélevés par un État membre et ses entités territoriales ou administratives, mais non à la TVA et aux droits de douane, ni aux droits d'accises couverts par d'autres législations de l'Union relatives à la coopération administrative entre États membres.

28. Il convient de rappeler que cette obligation s'inscrit dans le cadre de la mise en place d'une coopération fiscale internationale de lutte contre la planification fiscale agressive qui se concrétise par un échange d'informations entre États membres. Ladite obligation a pour objectifs de contribuer à la lutte contre cette planification fiscale agressive et à la prévention du risque d'évasion et de fraude fiscales (arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, points 43 et 44 ainsi que jurisprudence citée).

29. Il s'ensuit que le critère de référence à l'aune duquel doit, en l'occurrence, être appréciée l'existence d'une éventuelle violation du principe d'égalité de traitement en ce que la directive 2011/16 modifiée ne limite pas l'obligation de déclaration des dispositifs

transfrontières aux seuls impôts sur les sociétés, mais la rend applicable à tous les impôts hormis la TVA, les droits de douane et les droits d'accises, est celui du risque de planification fiscale agressive ainsi que d'évasion et de fraude fiscales

30. Or, rien dans le dossier dont dispose la Cour ne permet de conclure que les pratiques de planification fiscale agressive ne sont susceptibles d'être mises en œuvre que dans le domaine de l'impôt sur les sociétés, à l'exclusion du domaine des autres impôts directs, comme, par exemple, l'impôt sur le revenu applicable aux personnes physiques, et du domaine des impôts indirects qui, à la différence de la TVA, des droits de douane et des droits d'accise qui sont exclus du champ d'application de la directive 2011/16 modifiée, ne font pas l'objet, à l'instar de ces trois types d'impôts indirects, de réglementations spécifiques de l'Union dans le contexte desquelles l'objectif de lutte contre de telles pratiques peut, le cas échéant, être plus spécifiquement assuré.

31. À cet égard, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 35 de ses conclusions, si l'étude d'impact de la Commission, du 21 juin 2017 [SWD(2017) 236 final], accompagnant la proposition de modification de la directive 2011/16 (ci-après l' 'étude d'impact ' ), accorde plus d'importance aux impôts directs, elle expose néanmoins que tout type d'impôt ou de taxe peut faire l'objet d'une planification fiscale agressive. La circonstance que cette étude envisage que la lutte contre la planification fiscale agressive en matière de TVA pourrait mieux se faire dans le cadre de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1), circonstance reflétée par le fait que cette dernière taxe est hors du champ d'application *ratione materiae* de la directive 2011/16 modifiée, n'implique pas que la lutte contre la planification fiscale agressive ne pourrait pas, s'agissant d'autres impôts indirects, recourir utilement à l'obligation de déclaration.

32. Par ailleurs, ainsi que M. l'avocat général l'a fait observer au point 28 de ses conclusions, le projet OCDE/G20 concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices dont s'est, ainsi qu'il ressort du considérant 4 de la directive 2018/822, inspiré le législateur de l'Union, atteste également de ce qu'un régime de déclaration tel que celui mis en place par cette directive était de nature à pouvoir englober un ensemble le plus vaste possible de types d'impôts.

33. Dans ces conditions, il apparaît que les différents types d'impôts soumis à l'obligation de déclaration prévue par la directive 2011/16 modifiée relèvent de situations comparables au regard des objectifs poursuivis par cette directive dans le domaine de la lutte contre la planification fiscale agressive et contre l'évasion et la fraude fiscales dans le marché intérieur et qu'une telle soumission, dans un domaine dans lequel le législateur de l'Union dispose d'un large pouvoir d'appréciation dans l'exercice des compétences qui lui sont conférées, ne revêt pas un caractère manifestement inapproprié au regard desdits objectifs.

34. Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de conclure que l'examen de l'aspect sur lequel porte la première question n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité de la directive 2011/16 modifiée au regard des principes d'égalité de traitement et de non-discrimination ainsi que des articles 20 et 21 de la Charte ».

B.5. Dans leur mémoire complémentaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 7407 indiquent que, du fait de cette réponse de la Cour de justice, elles renoncent à leur demande d'annulation fondée sur le grief mentionné en B.21 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022.

Par conséquent, il n'y a plus lieu de statuer sur ce grief.

*En ce qui concerne les griefs mentionnés en B.32 et B.52 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, relatifs à la précision des notions de « dispositif », d'« intermédiaire », de « participant », d'« entreprise associée », du qualificatif « transfrontière », des différents « marqueurs », du « critère de l'avantage principal » et de la notion de « dispositif commercialisable » (griefs développés dans le cadre du cinquième moyen dans l'affaire n° 7407, du premier moyen dans l'affaire n° 7409 et dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 7410 et du huitième moyen, premier grief, dans l'affaire n° 7407) et en ce qui concerne le grief mentionné en B.38 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, relatif au point de départ du délai pour déclarer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration (grief développé dans le cadre du sixième moyen dans l'affaire n° 7407)*

B.6.1. Par les griefs mentionnés en B.32 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, qui sont développés dans le cadre du cinquième moyen dans l'affaire n° 7407 et du premier moyen dans l'affaire n° 7409, les parties requérantes font valoir que les notions de « dispositif », d'« intermédiaire », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière », les différents « marqueurs » et le « critère de l'avantage principal », qui sont employés dans la loi du 20 décembre 2019, ne sont pas suffisamment précis.

Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'elle devait examiner ces griefs « au regard des articles 10, 11 et 12, alinéa 2, de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 49, paragraphe 1, de la Charte et avec le principe de la sécurité juridique » et qu'elle devait examiner si les notions précitées « qui participent à déterminer le champ d'application et la portée de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, sont suffisamment claires et précises pour qu'il soit satisfait au principe de légalité matérielle en matière pénale et au principe de la sécurité juridique que les dispositions précitées

garantissent » (B.34). La Cour a jugé que, « dès lors que les dispositions attaquées reproduisent celles de la directive (UE) 2018/822, et compte tenu du fait que ces notions ne sauraient recevoir des interprétations différentes d'un État membre à l'autre » (B.36), il y avait lieu, avant de statuer quant au fond sur ces griefs, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante (deuxième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022) :

« La directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-elle le principe de légalité en matière pénale garanti par l'article 49, paragraphe 1, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme, viole-t-elle le principe général de la sécurité juridique et viole-t-elle le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les notions de 'dispositif' (et dès lors celles de 'dispositif transfrontière', de 'dispositif commercialisable' et de 'dispositif sur mesure'), d' 'intermédiaire', de 'participant', d' 'entreprise associée', le qualificatif 'transfrontière', les différents 'marqueurs' et le 'critère de l'avantage principal', que la directive (UE) 2018/822 emploie pour déterminer le champ d'application et la portée de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, ne seraient pas suffisamment clairs et précis ? ».

B.6.2. Par le grief mentionné en B.52 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, qui est développé dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 7410 et du huitième moyen, premier grief, dans l'affaire n° 7407, les parties requérantes font valoir que la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague.

Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'avant de statuer quant au fond sur ce grief, il y avait lieu d'attendre la réponse de la Cour de justice à la question préjudicielle précitée.

B.6.3. Par le grief mentionné en B.38 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, qui est développé dans le cadre du sixième moyen dans l'affaire n° 7407, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées ne permettent pas de déterminer avec le degré de précision requis le moment où prend cours le délai pour procéder à la déclaration d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé que, « dès lors que les dispositions attaquées reproduisent l'article 8*bis ter*, paragraphes 1 et 7, de la directive 2011/16/UE, inséré par la

directive (UE) 2018/822, et compte tenu du fait que cet article ne saurait recevoir des interprétations différentes d'un État membre à l'autre » (B.39), il y avait lieu, avant de statuer quant au fond sur ce grief, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante (troisième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022) :

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

B.7. Par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024, la Cour de justice a répondu ce qui suit aux deux questions préjudicielles précitées :

« 35. Par les deuxième et troisième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande à la Cour d'examiner la validité de la directive 2011/16 modifiée au regard du principe de sécurité juridique, du principe de légalité en matière pénale consacré à l'article 49, paragraphe 1, de la Charte et du droit au respect de la vie privée garanti à l'article 7 de la Charte, en ce que la notion de ' dispositif ', et dès lors celles de ' dispositif transfrontière ', de ' dispositif commercialisable ' ainsi que de ' dispositif sur mesure ', d' ' intermédiaire ', de ' participant ', d' ' entreprise associée ' ainsi que le qualificatif ' transfrontière ', les différents ' marqueurs ', le ' critère de l'avantage principal ' et, enfin, le point de départ du délai de 30 jours imparti pour l'exécution de l'obligation de déclaration, que cette directive emploie et fixe pour déterminer le champ d'application et la portée de cette obligation, ne seraient pas suffisamment clairs et précis.

36. Le principe de sécurité juridique exige, d'une part, que les règles de droit soient claires et précises et, d'autre part, que leur application soit prévisible pour les justiciables, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir des conséquences défavorables. Ledit principe exige notamment qu'une réglementation permette aux intéressés de connaître avec exactitude l'étendue des obligations qu'elle leur impose et que ces derniers puissent connaître sans ambiguïté leurs droits et leurs obligations et prendre leurs dispositions en conséquence (arrêt du 16 février 2022, *Hongrie/Parlement et Conseil*, C-156/21, EU:C:2022:97, point 223 ainsi que jurisprudence citée).

37. Pour autant, ces exigences ne sauraient être comprises comme s'opposant à ce que le législateur de l'Union, dans le cadre d'une norme qu'il adopte, emploie une notion juridique abstraite, ni comme imposant qu'une telle norme abstraite mentionne les différentes hypothèses

concrètes dans lesquelles elle est susceptible de s'appliquer, dans la mesure où toutes ces hypothèses ne peuvent pas être déterminées à l'avance par le législateur (arrêt du 16 février 2022, *Hongrie/Parlement et Conseil*, C-156/21, EU:C:2022:97, point 224 ainsi que jurisprudence citée).

38. S'agissant du principe de légalité en matière pénale, il convient de relever que, bien que la directive 2011/16 modifiée ne fixe elle-même aucune sanction pour la violation de l'obligation de déclaration, l'article 25*bis* de celle-ci prévoit, à cet égard, que les États membres doivent déterminer des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives, à savoir des sanctions susceptibles de revêtir un caractère pénal, la juridiction de renvoi indiquant au demeurant que tel est le cas en ce qui concerne les sanctions prévues par le droit belge. Dans cette mesure, un éventuel manque de clarté ou de précision des notions et des délais sur lesquels portent les deuxième et troisième questions, notions et délais qui déterminent les comportements dont le respect est exigé des justiciables concernés sous peine de se voir imposer de telles sanctions, est susceptible de porter atteinte au principe de légalité en matière pénale.

39. Ledit principe, consacré à l'article 49, paragraphe 1, de la Charte, et qui constitue une expression particulière du principe général de sécurité juridique, implique, en effet, notamment, que la loi définisse clairement les infractions et les peines qui les répriment [arrêt du 8 mars 2022, *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld (Effet direct)*, C-205/20, EU:C:2022:168, point 47 et jurisprudence citée].

40. La légalité en matière pénale est respectée lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et au besoin à l'aide de l'interprétation qui en est donnée par les tribunaux, quels actes et omissions engagent sa responsabilité pénale (arrêt du 5 décembre 2017, *M.A.S. et M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, point 56 ainsi que jurisprudence citée).

41. Il convient de rappeler, par ailleurs, que le principe de légalité des délits et des peines fait partie des traditions constitutionnelles communes aux États membres et a été consacré par différents traités internationaux, notamment à l'article 7, paragraphe 1, de la CEDH. Or, il ressort des explications relatives à la Charte des droits fondamentaux (JO 2007, C 303, p. 17) que, conformément à l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, le droit garanti à l'article 49 de celle-ci a le même sens et la même portée que le droit ainsi garanti par la CEDH (arrêt du 5 décembre 2017, *M.A.S. et M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, points 53 et 54).

42. À cet égard, il ressort de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après la « Cour EDH ») relative à l'article 7 de la CEDH que, en raison du caractère nécessairement général des actes législatifs, le libellé de ceux-ci ne peut présenter une précision absolue. Il en résulte, notamment, que, si l'utilisation de la technique législative consistant à recourir à des catégories générales, plutôt qu'à des listes exhaustives, laisse souvent des zones d'ombre aux frontières de la définition, ces doutes au sujet de cas limites ne suffisent pas, à eux seuls, à rendre une disposition incompatible avec l'article 7 de ladite convention, pour autant que cette disposition se révèle suffisamment claire dans la grande majorité des cas (voir en ce sens, notamment, Cour EDH, 15 novembre 1996, *Cantoni c. France*, CE:ECHR:1996:1115JUD001786291, § 31 et 32).

43. De même, il ressort de la jurisprudence de la Cour que le principe de précision de la loi applicable ne saurait être interprété comme proscrivant la clarification graduelle des règles de la responsabilité pénale par des interprétations jurisprudentielles, pour autant que celles-ci

sont raisonnablement prévisibles (arrêt du 28 mars 2017, *Rosneft*, C-72/15, EU:C:2017:236 point 167 et jurisprudence citée).

44. Eu égard à ce qui précède, la circonstance qu'une réglementation se réfère à des notions larges qu'il convient de clarifier progressivement ne s'oppose pas, en principe, à ce que cette réglementation soit considérée comme prévoyant des règles claires et précises permettant au justiciable de prévoir quels actes et omissions sont susceptibles de faire l'objet de sanctions de nature pénale (voir, en ce sens, arrêt du 5 mai 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, point 42). À cet égard, ce qui importe c'est de savoir si l'apparence d'ambiguïté ou de caractère vague de ces notions peut être dissipée par le recours aux méthodes ordinaires d'interprétation du droit. En outre, lorsque lesdites notions correspondent à celles employées dans les conventions et pratiques internationales pertinentes, ces conventions et pratiques peuvent fournir des indications supplémentaires à la juridiction chargée de cette interprétation [voir, en ce sens, arrêt du 25 novembre 2021, *État luxembourgeois (Informations sur un groupe de contribuables)*, C-437/19, EU:C:2021:953, points 69 à 71].

45. Enfin, la Cour a souligné que le degré de prévisibilité requis dépend dans une large mesure du contenu du texte dont il s'agit, du domaine qu'il couvre ainsi que du nombre et de la qualité de ses destinataires. La prévisibilité de la loi ne s'oppose pas à ce que la personne concernée soit amenée à recourir à des conseils éclairés pour évaluer, à un degré raisonnable dans les circonstances de l'affaire en cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé. Il en va spécialement ainsi des professionnels, habitués à devoir faire preuve d'une grande prudence dans l'exercice de leur métier. Aussi, peut-on s'attendre à ce qu'ils mettent un soin particulier à évaluer les risques qu'une telle activité comporte (arrêt du 5 mai 2022, *BV*, C-570/20, EU:C:2022:348, point 43 et jurisprudence citée).

46. C'est à la lumière des considérations qui précèdent qu'il convient d'examiner les notions visées dans la deuxième question.

47. En premier lieu, s'agissant de la notion de 'dispositif', elle ne fait pas l'objet d'une définition spécifique à l'article 3 de la directive 2011/16 modifiée, intitulé 'Définitions'. Cette notion est employée dans cette directive soit seule, soit avec d'autres termes, pour former les expressions 'dispositif transfrontière', 'dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration', 'dispositif commercialisable' et 'dispositif sur mesure'. Le terme 'dispositif' est également utilisé dans l'annexe IV dans des locutions telles que dispositif 'qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées', dispositif 'qui inclut des transactions circulaires [...] ' ou, encore, dans le membre de phrase 'où l'intermédiaire est en droit de percevoir des honoraires [...] pour le dispositif et ces honoraires sont fixés par référence au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif'. Enfin, il est indiqué, à l'article 3, point 18, de ladite directive, qu'on entend également par le terme 'dispositif' une série de dispositifs, et qu'un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties.

48. Par ailleurs, le considérant 2 de la directive 2018/822 expose que '[l]es 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', et indique que '[d]e telles structures sont généralement constituées de dispositifs

qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéficiaires imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'arborescence fiscale totale du contribuable '.

49. Il résulte de ce qui précède que le terme ' dispositif ' doit se comprendre dans sa signification courante de mécanisme, d'opération, de structure, de montage, ayant pour objet, dans le contexte de la directive 2011/16 modifiée, la réalisation d'une planification fiscale. Compte tenu de la grande variété et de la sophistication des structures de planification fiscale possibles, mises en exergue au considérant 2 de la directive 2018/822, il ne peut être exclu, comme le mentionne, en substance, l'article 3, point 18, *in fine*, de la directive 2011/16 modifiée, qu'un dispositif puisse être lui-même constitué de plusieurs dispositifs. Tel peut être le cas d'un dispositif qui comporte la mise en œuvre coordonnée, notamment dans des États membres différents ou selon un calendrier échelonné, de mécanismes juridiques et fiscaux distincts qui ne sont pas seulement des étapes ou parties de ce dispositif, mais qui poursuivent déjà, individuellement et séparément les uns des autres, la réalisation de planifications fiscales et qui, combinés entre eux, poursuivent la réalisation d'une planification fiscale d'ensemble.

50. Il convient d'ajouter que la prise en considération des pratiques de planification fiscale à travers la notion générique de ' dispositif ' est une façon de procéder bien établie, comme le reflète, notamment, le modèle de règles afférentes à la déclaration obligatoire d'informations relatives aux dispositifs de contournement de la norme commune de déclaration (NCD) et aux structures extraterritoriales opaques de l'OCDE (2018) (ci-après le ' modèle de règles de l'OCDE '), élaboré en s'appuyant sur les bonnes pratiques recommandées par le rapport sur l'action 12 du projet BEPS, et évoqué par le législateur de l'Union au considérant 4, *in fine*, de la directive 2018/822. Au point 23 des commentaires contenus dans le modèle de règles de l'OCDE, il est précisé que le terme ' dispositif ' fait partie intégrante de la définition de ' [d]ispositif de contournement de la NCD ' et que cette définition vise à être suffisamment vaste et robuste pour englober tout dispositif, plan ou schéma, ainsi que toutes les étapes et transactions qui en font partie ou par lesquelles ce dispositif prend effet.

51. L'OBFG considère que, dès lors que l'obligation de déclaration vise chaque ' dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ', la circonstance qu'un tel dispositif puisse être composé d'une série de dispositifs est de nature à susciter une incertitude sur l'étendue des obligations déclaratives concrètes à respecter.

52. À cet égard, il ressort de l'article 8*bis ter* de la directive 2011/16 modifiée que l'obligation en cause vise, en principe, tout ' dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ', c'est-à-dire, conformément à l'article 3, point 19, de ladite directive, tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV, lesquels indiquent un risque potentiel d'évasion fiscale, aux termes de l'article 3, point 20, de la même directive. Dans ce contexte, ce n'est que si et dans la mesure où un dispositif se trouve lui-même composé de mécanismes qui n'en constituent pas seulement des étapes ou des parties mais qui poursuivent déjà, individuellement et séparément les uns des autres, la réalisation de planifications fiscales et qui sont déjà constitutifs de ' dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ', c'est-à-dire de dispositifs qui, chacun individuellement et isolément, comportent un ' risque potentiel d'évasion fiscale ', que ladite obligation de déclaration s'applique à chacun de ces dispositifs, en plus de s'appliquer, le moment venu, au dispositif d'ensemble qu'ils composent. En revanche, lorsqu'un ' dispositif devant faire l'objet d'une déclaration ' est composé de mécanismes qui ne répondent pas à ces caractéristiques, la même obligation n'existe qu'à l'égard de ce dispositif et ne prend naissance qu'à la date à laquelle ce

dispositif remplit l'une des conditions temporelles prévues à l'article 8bis ter, paragraphe 1, de la directive 2011/16 modifiée.

53. Compte tenu des considérations qui précèdent et à la lumière de la jurisprudence rappelée aux points 36 à 45 du présent arrêt, il convient de considérer que la notion de 'dispositif' apparaît comme étant suffisamment claire et précise au regard des exigences découlant des principes de sécurité juridique et de légalité en matière pénale.

54. En deuxième lieu, s'agissant des notions de 'dispositif transfrontière', de 'dispositif commercialisable' et de 'dispositif sur mesure', elles sont respectivement définies à l'article 3, points 18, 24 et 25, de la directive 2011/16 modifiée.

55. La qualification de 'dispositif transfrontière' est essentiellement déterminée, à l'article 3, point 18, de la directive 2011/16 modifiée, au regard de la résidence à des fins fiscales du ou des participants à un tel dispositif, de la localisation de l'activité de ce ou de ces participants ou, encore, des conséquences que ledit dispositif peut avoir sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs du même dispositif.

56. S'agissant, premièrement, des notions de 'résidence à des fins fiscales' et de 'localisation de l'activité', force est de constater que celles-ci ne soulèvent aucune difficulté de compréhension particulière.

57. S'agissant, deuxièmement, de la notion de 'participant au dispositif', bien que n'étant pas spécifiquement définie dans la directive 2011/16 modifiée, elle se comprend toutefois aisément comme recouvrant le 'contribuable concerné', visé à l'article 3, point 22, de ladite directive, et comme ne recouvrant *a priori* pas l'intermédiaire, au sens de l'article 3, point 21, de la même directive, sans préjudice toutefois de l'éventualité que cet intermédiaire, outre le fait de réaliser les opérations mentionnées audit point 21, prenne activement part au dispositif en tant que contribuable concerné.

58. Troisièmement, s'agissant de l'appréciation des 'conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs' que peut avoir un dispositif, elle est suffisamment explicitée par l'annexe IV, en ce que cette dernière vise, en tant que catégorie D, les marqueurs spécifiques concernant l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs. Cette catégorie D comporte, à ses paragraphes 1 et 2, des listes de diverses modalités d'organisation ou de fonctionnement suivant lesquelles un dispositif est susceptible d'avoir pour effet de porter atteinte à l'obligation de déclaration ou encore de masquer, par le recours à des chaînes de propriété non transparentes, l'identité des bénéficiaires effectifs de ces modalités d'organisation ou de fonctionnement.

59. Il découle des considérations qui précèdent que la notion de 'dispositif transfrontière', en ses différents aspects, apparaît, à l'examen des dispositions de la directive 2011/16 modifiée et compte tenu de la jurisprudence mentionnée aux points 36 à 45 du présent arrêt, comme étant suffisamment claire et précise au regard des exigences découlant des principes de sécurité juridique et de légalité en matière pénale.

60. Il en est de même des notions, exclusives l'une de l'autre, de 'dispositif commercialisable' et de 'dispositif sur mesure', la première correspondant à 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, alors que la seconde est définie comme étant tout dispositif transfrontière qui n'est pas un dispositif commercialisable. En effet, s'agissant, en particulier, de l'expression ' de façon importante ', il convient de relever qu'elle est éclairée par le marqueur A.3 de l'annexe IV, duquel il découle, en substance, qu'un dispositif qui n'a pas besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre, est un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui peut être mis à la disposition d'une pluralité de contribuables.

61. En troisième lieu, la notion d' ' intermédiaire ' est définie à l'article 3, point 21, de la directive 2011/16 modifiée comme désignant, selon le premier alinéa de cette disposition, ' 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 ', mais également, selon le second alinéa de ladite disposition, ' 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 '.

62. La même disposition ajoute que, pour être un intermédiaire, une personne doit répondre à l'une au moins des quatre conditions supplémentaires suivantes, relatives à l'existence d'un lien avec le territoire des États membres, à savoir être résidente dans un État membre à des fins fiscales, posséder dans un État membre un établissement stable au moyen duquel sont fournis les services concernant le dispositif transfrontière, être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre, ou être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre.

63. Il ressort de la demande de décision préjudicielle que les doutes de la juridiction de renvoi portent surtout sur la notion d' ' intermédiaire ' en ce qu'elle recouvre, à l'article 3, point 21, deuxième alinéa, de la directive 2011/16 modifiée, les personnes qui ne sont, en substance, que des intermédiaires auxiliaires ou encore, selon les termes du modèle de règles de l'OCDE, des ' [p]restataires de service ', en ce qu'elles ne s'engagent qu'à fournir une ' aide, une assistance ou des conseils ' (ci-après les ' intermédiaires auxiliaires '), par opposition aux personnes mentionnées à l'article 3, point 21, premier alinéa, de cette directive, qui conçoivent, commercialisent ou organisent le dispositif transfrontière, le mettent à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou gèrent celle-ci (ci-après les ' intermédiaires principaux ') et que le même modèle de règles désigne comme les ' [p]romoteurs ' du dispositif.

64. Or, il y a lieu, dans ce contexte, de constater que l'article 3, point 21, deuxième alinéa, de la directive 2011/16 modifiée, par son contenu rappelé au point 61 du présent arrêt, retient une formulation qui n'apparaît pas, compte tenu de la jurisprudence citée aux points 36 à 45 du présent arrêt, manquer de la précision nécessaire pour permettre aux opérateurs concernés de s'identifier comme entrant, ou non, dans la catégorie des personnes soumises à l'obligation de déclaration. En particulier, tel est le cas de la notion de personne s'étant ' [engagée] à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils ', qui est centrale pour permettre une telle identification.

65. En quatrième lieu, la notion d'« entreprise associée » est définie à l'article 3, point 23, de la directive 2011/16 modifiée, qui prévoit que, aux fins de l'article 8*bis ter* de cette directive, une telle entreprise est une personne liée à une autre personne de l'une des différentes façons que cet article 3, point 23, expose, lorsque, selon certaines modalités et sous certaines conditions, cette première personne participe à la gestion de cette autre personne, à son contrôle, à son capital ou à ses bénéficiaires. Cette disposition prévoit également, notamment, que, en cas de participation conjointe de plusieurs personnes à la gestion, au contrôle, au capital ou aux bénéficiaires d'une autre ou de plusieurs autres personnes, les personnes ainsi participant sont assimilées à des entreprises associées. Elle expose, en outre, les modalités de prise en considération des participations indirectes et précise que le conjoint, les ascendants et les descendants d'une personne physique sont considérés comme formant avec elle une seule et unique personne.

66. Or, compte tenu de la jurisprudence rappelée aux points 36 à 45 du présent arrêt, une telle disposition, quoique libellée en termes larges, satisfait manifestement aux exigences de clarté et de précision découlant des principes de sécurité juridique et de légalité en matière pénale. À cet égard, il convient de relever que les remarques effectuées par l'OBFG dans ses observations à l'égard de cette définition ne portent pas tant sur un éventuel manque de clarté de la même disposition que sur son étendue.

67. En cinquième lieu, s'agissant des marqueurs figurant à l'annexe IV, le considérant 9 de la directive 2018/822 énonce, en substance, que, compte tenu du fait que la planification fiscale agressive se complexifie et s'adapte en permanence aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales, il est plus efficace de chercher à cerner les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif en établissant une liste des caractéristiques et éléments qui constituent des « marqueurs » de ces dispositifs que de définir la notion de planification fiscale agressive.

68. L'article 3, point 20, de la directive 2011/16 modifiée définit le marqueur comme étant « une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, comme recensée à l'annexe IV ».

69. Les marqueurs définis à ladite annexe sont répartis en différentes catégories, à savoir des « marqueurs généraux liés au critère de l'avantage principal », inclus dans la catégorie A, des marqueurs « spécifiques », les premiers liés au « critère de l'avantage principal », inclus dans la catégorie B, les deuxièmes liés aux « transactions transfrontalières », inclus dans la catégorie C, les troisièmes concernant « l'échange automatique d'informations et les bénéficiaires effectifs », inclus dans la catégorie D, et les quatrièmes concernant « les prix de transfert », inclus dans la catégorie E.

70. Alors que la présence de certains marqueurs dans un dispositif transfrontière suffit pour établir que ce dispositif présente un risque potentiel d'évasion fiscale, d'autres, ceux des catégories A et B et de la catégorie C, paragraphe 1, sous *b) i)*, et sous *c) et d)*, ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le « critère de l'avantage principal », défini dans la partie I de l'annexe IV. Ce dernier critère est rempli lorsqu'il « peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal ».

71. Or, force est de constater que les marqueurs ainsi définis à l'annexe IV se rapportent à des caractéristiques spécifiques et concrètes de dispositifs fiscaux que les intermédiaires, au sens de la directive 2011/16 modifiée, qui sont en règle générale des spécialistes de la fiscalité, voire, en l'absence d'intermédiaire, les contribuables qui conçoivent eux-mêmes des dispositifs transfrontières de planification fiscale, sont en mesure d'identifier sans difficulté excessive.

72. De plus, les définitions des marqueurs contenues dans l'annexe IV peuvent être reliées aux analyses détaillées contenues dans le rapport sur l'action 12 du projet BEPS ainsi que dans l'étude d'impact.

73. Par ailleurs, et comme l'a relevé M. l'avocat général au point 88 de ses conclusions, s'il est vrai que la variété et la portée des marqueurs impliquent qu'ils couvrent un ensemble hétérogène de dispositifs, cette circonstance n'est pas de nature à rendre l'application de l'obligation de déclaration imprévisible pour les personnes soumises à cette obligation.

74. Quant à l'allégation de l'OBFG selon laquelle le critère de l'avantage principal constituerait un critère subjectif, il convient de relever que ce critère renvoie à l'avantage qu'« une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer [de ce] dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents ». Il n'apparaît pas particulièrement difficile pour un intermédiaire et, à défaut d'intermédiaire tenu à l'obligation de déclaration, pour le contribuable concerné de se prononcer sur le point de savoir si l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qui peuvent être raisonnablement attendus du dispositif qu'ils conçoivent et/ou utilisent est de nature fiscale. À cet égard, le rapport sur l'action 12 du projet BEPS indique que le critère de l'avantage fiscal principal compare le montant de l'avantage fiscal attendu avec tous les autres avantages pouvant découler de l'opération et présente l'intérêt de s'appuyer sur une évaluation objective des avantages fiscaux.

75. Eu égard aux considérations qui précèdent et à la lumière de la jurisprudence rappelée aux points 36 à 45 du présent arrêt, il convient de considérer que les marqueurs définis à l'annexe IV apparaissent suffisamment clairs et précis au regard des exigences découlant des principes de sécurité juridique et de légalité en matière pénale.

76. En sixième lieu, l'article 8*bis ter*, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive 2011/16 modifiée fixe le point de départ du délai de 30 jours imparti aux intermédiaires pour l'exécution de l'obligation de déclaration au lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou au lendemain du jour où ledit dispositif est prêt à être mis en œuvre, ou lorsque la première étape de la mise en œuvre du même dispositif a été accomplie, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

77. L'article 8*bis ter*, paragraphe 1, deuxième alinéa, de cette directive dispose, en outre, que, « [n]onobstant le premier alinéa, les intermédiaires visés à l'article 3, point 21, deuxième alinéa, sont également tenus de transmettre des informations dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils ».

78. Enfin, lorsque l'obligation de déclaration incombe au contribuable concerné, en l'absence d'un intermédiaire soumis à cette obligation, l'article 8*bis ter*, paragraphe 7, de ladite directive dispose, en substance et en des termes proches de ceux employés à l'égard des

intermédiaires principaux, que le délai de 30 jours commence le lendemain du jour où le dispositif est mis à la disposition de ce contribuable aux fins de mise en œuvre, ou est prêt à être mis en œuvre par ce contribuable, ou encore lorsque la première étape de sa mise en œuvre est accomplie en ce qui concerne ledit contribuable, la date intervenant le plus tôt étant retenue.

79. La logique de la directive 2011/16 modifiée et celle de l'obligation de déclaration qu'elle impose impliquent de fixer le moment auquel naît cette obligation. La mise en œuvre du dispositif devant faire l'objet d'une déclaration, ou encore la fourniture d'aide, d'assistance ou de conseils constituent, ainsi qu'il ressort des dispositions mentionnées aux points 76 à 78 du présent arrêt, les événements choisis par le législateur de l'Union à cet égard.

80. Premièrement, quant à la notion de ' mise en œuvre du dispositif transfrontière ', elle désigne, ainsi que l'a relevé M. l'avocat général au point 107 de ses conclusions et que le suggère le langage courant, le passage de ce dispositif de sa phase conceptuelle à sa phase opérationnelle. Cette notion ne saurait être considérée comme imprécise ou manquant de clarté pour le ou les intermédiaires visés à l'article 3, point 21, premier alinéa, de la directive 2011/16 modifiée et, à défaut d'intermédiaire, pour le contribuable concerné. En effet, ces intermédiaires et, en l'absence d'intermédiaire, le contribuable concerné connaissent le dispositif en cause et sont donc en mesure de déterminer avec précision le moment où s'effectue un tel passage.

81. Deuxièmement, quant à la référence à la fourniture d'aide, d'assistance ou de conseils, applicable aux intermédiaires mentionnés à l'article 8*bis ter*, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2011/16 modifiée, qui sont ceux visés à l'article 3, point 21, deuxième alinéa, de cette directive, il convient de relever que cette fourniture est susceptible de s'étaler sur une certaine période.

82. Cela étant, cet article 8*bis ter*, paragraphe 1, deuxième alinéa, ne précise pas si le point de départ du délai de déclaration dont disposent ces intermédiaires intervient au lendemain du premier jour ou du dernier jour de la période durant laquelle sont fournis l'aide, l'assistance ou les conseils.

83. En outre, il convient de souligner que l'obligation de déclaration qui incombe auxdits intermédiaires, visés à l'article 3, point 21, deuxième alinéa, de ladite directive, ne peut logiquement exister qu'à partir du moment où la personne concernée 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 et qu'elle est, donc, un ' intermédiaire ', soumis à l'obligation de déclaration. Ce moment peut, le cas échéant et en fonction des informations qui sont à la disposition de cette personne sur la nature exacte du dispositif en cause, ne survenir que postérieurement au début de la fourniture par elle d'une aide, d'une assistance ou de conseils. C'est en considération, notamment, de cette circonstance que l'article 3, point 21, deuxième alinéa, de la même directive précise que ladite 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.

84. Enfin, il convient de considérer, comme l'a relevé M. l'avocat général au point 109 de ses conclusions et comme cela ressort du considérant 7 de la directive 2018/822, que le dépôt précoce d'informations auprès de l'administration fiscale, c'est-à-dire avant que le dispositif ne soit mis en œuvre, devrait être privilégié. Pour autant, et comme l'a relevé, en substance,

M. l'avocat général au point 112 de ses conclusions, il convient, autant que possible, de limiter le risque que des obligations de déclaration doivent être exécutées à l'égard de dispositifs dont la mise en œuvre reste incertaine, ce qui pourrait survenir particulièrement dans le cas des intermédiaires auxiliaires lesquels, étant moins directement impliqués que ne le sont les intermédiaires principaux, sont, de ce fait, moins susceptibles d'être précisément informés de l'état d'avancement du dispositif concerné.

85. Dans ces conditions, il convient de déduire tant de l'emploi, à l'article 8*bis ter*, paragraphe 1, deuxième alinéa, de la directive 2011/16 modifiée, d'un temps du passé (' ont fourni ') que de la règle appliquée aux intermédiaires principaux, selon laquelle le délai de déclaration court non pas dès le début de leur implication dans la conception du dispositif, mais seulement au stade de la mise en œuvre de celui-ci, que le délai de déclaration des intermédiaires auxiliaires ne saurait commencer à courir que le lendemain de la date à laquelle ils ont achevé leur prestation d'aide, d'assistance ou de conseil et, au plus tard, au jour défini par cet article 8*bis ter*, paragraphe 1, premier alinéa, pour autant qu'ils en aient connaissance. Il convient d'ajouter que ces considérations sont sans préjudice de la faculté, pour ces intermédiaires, de se décharger de leur obligation de déclaration, s'ils le souhaitent, avant même que le délai de 30 jours imparti à cette fin ne commence à courir, donc, notamment, dès le début de leur fourniture d'une aide, d'une assistance ou de conseils.

86. Eu égard aux considérations qui précèdent et à la lumière de la jurisprudence rappelée aux points 36 à 45 du présent arrêt, il convient de considérer que le point de départ du délai de déclaration est, pour les différentes catégories d'intermédiaires visées par la directive 2011/16 modifiée, ainsi que pour le contribuable concerné lorsque l'obligation de déclaration lui incombe, déterminé d'une manière suffisamment claire et précise au regard des exigences découlant des principes de sécurité juridique et de légalité en matière pénale.

87. Il convient, dans ces conditions, de conclure que l'examen des deuxième et troisième questions ne remet pas en cause la validité de la directive 2011/16 modifiée, au regard des principes de sécurité juridique et de légalité en matière pénale.

88. S'agissant du respect de l'article 7 de la Charte, les deuxième et troisième questions portent, en substance, sur le point de savoir si, indépendamment de la question du respect du secret professionnel, les notions et délais visés dans ces questions sont suffisamment précis pour que l'ingérence dans la vie privée de l'intermédiaire et du contribuable concerné qu'implique l'obligation de déclaration soit elle-même définie de manière suffisamment précise eu égard aux informations que cette déclaration doit contenir.

89. Dès lors que, comme le relève M. l'avocat général au point 123 de ses conclusions, l'article 7 de la Charte n'impose aucune obligation plus stricte que l'article 49 de celle-ci en termes d'exigence de clarté ou de précision des notions employées et des délais fixés, il convient de considérer que l'ingérence dans la vie privée de l'intermédiaire et du contribuable concerné qu'implique l'obligation de déclaration est elle-même définie de manière suffisamment précise eu égard aux informations que cette déclaration doit contenir. Cette considération est, toutefois, sans préjudice de l'examen du point de savoir si ladite ingérence n'excède pas ce qui est nécessaire à la sauvegarde des objectifs d'intérêt général que poursuit la directive 2011/16 modifiée, qui est l'objet de la cinquième question préjudicielle.

90. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de conclure que l'examen des aspects sur lesquels portent les deuxième et troisième questions préjudicielles n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité de la directive 2011/16 modifiée au regard du principe de sécurité juridique, du principe de légalité en matière pénale consacré à l'article 49, paragraphe 1, de la Charte et du droit au respect de la vie privée garanti à l'article 7 de la Charte ».

B.8. Il s'ensuit que, pour les motifs énoncés par la Cour de justice, les griefs mentionnés en B.32 et B.52 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022 et le grief mentionné en B.38 du même arrêt ne sont pas fondés.

*En ce qui concerne le grief mentionné en B.92 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, relatif à la restriction du secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats résultant de l'obligation, pour les intermédiaires qui se prévalent du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires de leurs obligations de déclaration (grief développé dans le cadre des quatre moyens dans l'affaire n° 7412)*

B.9. Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé qu'il y avait lieu d'examiner conjointement les quatre moyens dans l'affaire n° 7412, qui concernent la restriction du secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats. Dans le cadre de cet examen, la Cour a relevé qu'un grief était dirigé contre l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires de leurs obligations de déclaration (B.92). La Cour a jugé qu'il y avait lieu, avant de statuer quant au fond sur ce grief, de poser à la Cour de justice la question préjudicielle suivante (quatrième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022) :

« L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 précitée viole-t-il le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le nouvel article 8*bis ter*, paragraphe 5, qu'il a inséré dans la directive 2011/16/UE précitée, prévoit que, si un État membre prend les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre, cet État membre est tenu d'obliger lesdits intermédiaires à notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu'un intermédiaire qui est soumis au secret professionnel pénalement sanctionné en vertu du droit dudit État membre est tenu de

partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice de sa profession ? ».

B.10. Par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024, la Cour de justice a répondu ce qui suit à cette question préjudicielle :

« 91. La quatrième question porte sur l'obligation de notification, prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, et est similaire à celle posée, s'agissant des avocats, dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963). Cette question concerne, en l'occurrence, les intermédiaires non avocats soumis à un secret professionnel en vertu du droit national.

*Considérations liminaires sur la portée de l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée*

92. Préalablement à l'examen de cette question, il convient de se prononcer sur les observations de la Commission, réitérées lors de l'audience, selon lesquelles la faculté des États membres, prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, de substituer l'obligation de notification à l'obligation de déclaration a été instituée non pas à l'égard de tous les professionnels soumis à une obligation de secret professionnel en vertu du droit national, mais seulement à l'égard de ceux d'entre eux qui sont assimilables aux avocats en ce qu'ils sont investis, par le droit national, de la qualité pour représenter des parties en justice. La Commission a ajouté que le législateur de l'Union a voulu, compte tenu de la variété des systèmes juridiques nationaux, laisser la détermination de ces professionnels à l'appréciation de chaque État membre.

93. Dans ses observations écrites et lors de l'audience, le Conseil de l'Union européenne a, lui aussi, considéré qu'il n'est pas justifié, s'agissant du secret professionnel, d'accorder aux intermédiaires non avocats la même protection qu'aux avocats. À cet égard, il a notamment fait valoir, en substance, que la faculté de substitution d'obligations prévue par l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée n'a été conférée aux États membres qu'afin de leur permettre de se conformer aux exigences découlant de la Charte et des jurisprudences de la Cour EDH et de la Cour.

94. Selon une jurisprudence constante de la Cour, en vue de l'interprétation d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte non seulement des termes de celle-ci, mais également de son contexte et des objectifs poursuivis par la réglementation dont elle fait partie [arrêt du 20 octobre 2022, *Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Éloignement de la victime de la traite d'êtres humains)*, C-66/21, EU:C:2022:809, point 55 et jurisprudence citée].

95. S'agissant des termes de l'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, il y a lieu de constater que les versions linguistiques de cette disposition divergent. La version en langue anglaise utilise l'expression ' *legal professional privilege* ', laquelle doit être considérée comme renvoyant, dans le contexte du droit de l'Union, et ainsi que le fait valoir

la Commission, au secret professionnel de l'avocat et des autres professionnels susceptibles de lui être assimilés en ce qu'ils sont habilités, en vertu du droit national applicable, à assurer la représentation légale d'un client devant les juridictions nationales. Deux versions linguistiques, à savoir celles maltaise et roumaine, comportent une traduction littérale de cette expression anglaise (respectivement *privilegg professjonali legali* et *privilegiu profesional legal*). La version en langue grecque fait expressément référence au 'secret professionnel de l'avocat selon le droit national' (*το δικηγορικό απόρρητο βάσει της εθνικής νομοθεσίας*). En revanche, les dix-huit autres versions linguistiques comportent des expressions renvoyant, en substance, au secret professionnel applicable en vertu du droit national, sans référence au secret professionnel de l'avocat. Ces autres versions linguistiques sont donc susceptibles de viser des professions (telles que celles de conseiller fiscal, de notaire, d'auditeur, de comptable, de banquier) tenues à un secret professionnel en vertu du droit national, mais, *a priori*, non investies par ce même droit d'un pouvoir de représentation en justice.

96. Quant au considérant 8 de la directive 2018/822 relatif à l'insertion de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, dans la directive 2011/16, il comporte, dans ses vingt-deux versions linguistiques, les mêmes divergences terminologiques ainsi que les particularités supplémentaires suivantes. La version en langue grecque de ce considérant se réfère au secret professionnel en général (*το επαγγελματικό απόρρητο*), sans plus mentionner, comme le fait la version en langue grecque de cet article 8*bis ter*, paragraphe 5, le secret professionnel de l'avocat. En sens inverse, la version en langue danoise dudit considérant fait référence à l'avocat, en prévoyant que l'obligation de déclaration ne peut pas être imposée en cas de 'confidentialité de la correspondance entre l'avocat et son client, ou d'une obligation légale similaire prévue par la loi' (*på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt*), alors que la version en langue danoise dudit article 8*bis ter*, paragraphe 5, ne mentionne pas les avocats.

97. Il découle de ce qui précède que l'interprétation littérale de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée ne permet pas de déterminer de manière claire et univoque la portée, quant aux professions susceptibles d'être concernées, de la faculté reconnue par la directive 2011/16 modifiée aux États membres de substituer l'obligation de notification à l'obligation de déclaration.

98. S'agissant du contexte et des objectifs poursuivis par la directive 2011/16 modifiée, il convient, en premier lieu, de rappeler que, ainsi qu'il ressort du considérant 2 de la directive 2018/822, celle-ci vise à permettre aux États membres de protéger efficacement leur base d'imposition nationale de l'érosion qu'elle subit en raison de la mise en place par des contribuables de structures de planification fiscales particulièrement sophistiquées. Il ressort également de ce considérant que, afin de permettre une telle protection efficace, il importe que les États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif pour qu'ils puissent réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses de risques appropriées et de contrôles fiscaux. Par ailleurs, comme il ressort des considérants 4 et 8 de cette directive, elle a également pour objectif d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur en luttant contre l'évasion et la fraude fiscales dans celui-ci. Pour la réalisation de chacun de ces objectifs, la communication obligatoire d'informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif au moyen des déclarations d'informations imposées aux intermédiaires a été jugée essentielle par le législateur de l'Union, ainsi qu'il ressort des considérants 6 à 8 de ladite directive.

99. Or, ainsi que M. l'avocat général l'a fait observer, en substance, aux points 202 à 204 de ses conclusions, interpréter l'article 8*bis ter* de la directive 2011/16 modifiée en ce sens qu'il permet aux États membres d'accorder la dispense de procéder à une telle déclaration à tous les intermédiaires, tels que notamment les conseillers fiscaux, notaires, auditeurs, comptables ou banquiers, pour autant que ceux-ci soient soumis à un secret professionnel en vertu du droit national applicable, aurait, potentiellement, pour conséquence d'ouvrir la voie à une remise en cause de l'effectivité même du mécanisme de déclaration ainsi institué par le législateur de l'Union.

100. En deuxième lieu, il convient de noter, à l'instar de la Commission et comme l'a relevé M. l'avocat général au point 206 de ses conclusions, que la directive 2011/16 modifiée et, plus particulièrement, l'obligation de déclaration et l'obligation de notification qu'elle institue à son article 8*bis ter* sont étroitement inspirées de documents de l'OCDE et, notamment, de la règle 2.4 du modèle de règles de l'OCDE.

101. Cette règle, intitulée ' Circonstances dans lesquelles un [i]ntermédiaire est dispensé de déclaration ', dispose ainsi que la dispense de déclaration, motivée par des règles de secret professionnel prévues par le droit interne, ne s'applique ' que dans la mesure où la déclaration supposerait de dévoiler le contenu d'échanges confidentiels entre un avocat ou un autre représentant légal agréé [*attorney, solicitor or other admitted legal representative* dans la version en langue anglaise] et un [c]lient, comme défini dans les [c]ommentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE '.

102. Le point 80 de la partie III du modèle de règles de l'OCDE, intitulée ' Commentaires ', expose, dans le même sens, que ' [I]es règles de déclaration obligatoire d'informations ne conduisent pas un avocat ou un représentant légal agréé [*“attorney, solicitor or other admitted legal representative”* dans la version en langue anglaise] à dévoiler des informations protégées par le secret professionnel ou par d'autres obligations professionnelles équivalentes en matière de confidentialité '.

103. Quant aux commentaires sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, adopté par l'OCDE, ils se réfèrent également, à leur point 19.4, à la protection accordée aux communications confidentielles entre un client et un ' avocat ou autre représentant légal agréé [*“attorney, solicitor or other admitted legal representative”* dans la version [en langue] anglaise] '.

104. Il ressort de ce qui précède que les travaux qui ont inspiré la rédaction de la directive 2011/16 modifiée, en ce qui concerne l'obligation de déclaration et l'obligation de notification, ne visaient, en substance, la protection des secrets professionnels que de l'avocat et des autres professionnels légalement habilités à assurer, à l'instar de celui-ci, la représentation en justice.

105. En troisième lieu, il convient de considérer que le renvoi opéré par l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée au secret professionnel applicable ' en vertu du droit national ' s'explique par le fait que, si la protection renforcée des échanges entre un avocat et son client est déjà garantie au niveau de l'Union sur le fondement des articles 7 et 47 de la Charte, les modalités de cette protection et, surtout, les conditions et limites dans lesquelles d'autres professionnels tenus au secret professionnel peuvent, le cas échéant, se prévaloir d'une

protection comparable sont régies par les droits nationaux. À cet égard, il ressort du dossier dont dispose la Cour que certains États membres étendent la qualité pour assurer la représentation en justice à d'autres professions que celle d'avocat.

106. S'il est donc justifié, comme le prévoit l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, que les États membres disposent, dans ce contexte, d'une marge d'appréciation dans l'exercice de leur faculté de substituer l'obligation de notification à l'obligation de déclaration, afin de leur permettre de tenir compte des professions, autres que celle d'avocat, qu'ils habilite à assurer la représentation en justice, il n'en reste pas moins que cette marge d'appréciation ne vise pas à permettre auxdits États membres d'étendre le bénéfice de cette substitution d'obligations à des professions qui n'assurent pas une telle représentation.

107. Il convient, par ailleurs, d'ajouter qu'une interprétation différente de l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée et de la faculté des États membres de substituer l'obligation de notification à l'obligation de déclaration risquerait de créer des distorsions entre États membres, un exercice large de cette faculté par certains d'entre eux à l'égard de professions tenues au secret professionnel mais n'assurant pas la représentation en justice pouvant conduire à une délocalisation des activités de planification fiscale potentiellement agressive sur le territoire de ceux-ci, en portant de cette manière atteinte à l'efficacité ainsi qu'à l'uniformité, au niveau de l'Union, de la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales dans le marché intérieur.

108. Eu égard aux considérations qui précèdent, il convient de considérer que la faculté des États membres de substituer l'obligation de notification à l'obligation de déclaration n'a été ouverte, par l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée, qu'à l'égard des professionnels qui, à l'instar des avocats, sont habilités, selon le droit national, à assurer la représentation en justice.

109. Demeure, toutefois, encore la question de savoir si, ainsi que la Cour l'a déjà jugé au sujet de la relation entre un avocat et son client, dans son arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963, points 19 *in fine* et 27), l'existence même de la relation entre un professionnel non avocat habilité à assurer la représentation en justice et son client devrait demeurer secrète à l'égard des tiers, avec pour conséquence que l'imposition à un tel professionnel de l'obligation subsidiaire de notification ne serait même pas envisageable, en ce qu'elle emporterait révélation à des tiers de l'existence de la relation entre ce professionnel et son client.

110. C'est cette dernière question qu'il convient, en substance, de trancher dans le cadre de l'examen de la quatrième question préjudicielle.

#### *Examen de la question*

111. Par la quatrième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée au regard de l'article 7 de la Charte, en ce que l'application de cet article *8bis ter*, paragraphe 5, par les États membres a pour effet d'imposer à un intermédiaire non avocat mais habilité à assurer la représentation en justice, lorsqu'il est dispensé de l'obligation de déclaration, prévue

à l'article 8bis ter, paragraphe 1, de cette directive, en raison du secret professionnel auquel il est tenu, de notifier sans retard à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent en vertu de l'article 8bis ter, paragraphe 6, de ladite directive.

112. À cet égard, il convient de rappeler d'emblée que l'article 7 de la Charte, qui reconnaît à toute personne le droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de ses communications, correspond à l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH (arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, point 25).

113. Conformément à l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, qui vise à assurer la cohérence nécessaire entre les droits contenus dans celle-ci et les droits correspondants garantis par la CEDH sans porter atteinte à l'autonomie du droit de l'Union, la Cour doit donc tenir compte, dans l'interprétation des droits garantis par l'article 7 de la Charte, des droits correspondants garantis par l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH, tels qu'interprétés par la Cour EDH, en tant que seuil de protection minimale (arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, point 26).

114. Ainsi que l'a déjà relevé la Cour, il ressort de la jurisprudence de la Cour EDH que l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH protège la confidentialité de toute correspondance entre individus et accorde une protection renforcée aux échanges entre les avocats et leurs clients (voir, en ce sens, Cour EDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 117 et 118). À l'instar de cette disposition, dont la protection recouvre non seulement l'activité de défense, mais également la consultation juridique, l'article 7 de la Charte garantit nécessairement le secret de cette consultation juridique, et ce tant à l'égard de son contenu que de son existence. En effet, ainsi que l'a relevé la Cour EDH, les personnes qui consultent un avocat peuvent raisonnablement s'attendre à ce que leurs communications demeurent privées et confidentielles [Cour EDH, 9 avril 2019, *Altay c. Turquie (N° 2)*, CE:ECHR:2019:0409JUD001123609, § 49]. Partant, hormis des situations exceptionnelles, ces personnes doivent pouvoir légitimement avoir confiance dans le fait que leur avocat ne divulguera à personne, sans leur accord, qu'elles le consultent (arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, point 27).

115. Comme la Cour l'a également jugé, la protection spécifique que l'article 7 de la Charte et l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH accordent au secret professionnel des avocats, qui se traduit avant tout par des obligations à leur charge, se justifie par le fait que les avocats se voient confier une mission fondamentale dans une société démocratique, à savoir la défense des justiciables (Cour EDH, 6 décembre 2012, *Michaud c. France*, CE:ECHR:2012:1206JUD001232311, §§ 118 et 119). Cette mission fondamentale comporte, d'une part, l'exigence, dont l'importance est reconnue dans tous les États membres, que tout justiciable doit avoir la possibilité de s'adresser en toute liberté à son avocat, dont la profession même englobe, par essence, la tâche de donner, de façon indépendante, des avis juridiques à tous ceux qui en ont besoin, et, d'autre part, celle, corrélative, de loyauté de l'avocat envers son client (arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, point 28).

116. Il ressort de la jurisprudence rappelée aux points 114 et 115 du présent arrêt que la confidentialité de la relation entre l'avocat et son client bénéficie d'une protection tout à fait spécifique, qui tient à la position singulière qu'occupe l'avocat au sein de l'organisation

judiciaire des États membres ainsi qu'à la mission fondamentale qui lui est confiée et qui est reconnue par tous les États membres. C'est sous le bénéfice de ces considérations que la Cour, dans l'arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963), a considéré que l'obligation de notification, lorsqu'elle est imposée à l'avocat, viole l'article 7 de la Charte.

117. À cet égard, il convient, enfin, de relever que l'exigence relative à la position et à la qualité d'avocat indépendant, que doit revêtir le conseil dont émane la communication susceptible d'être protégée, procède d'une conception du rôle de l'avocat, considéré comme un collaborateur de la justice et appelé à fournir, en toute indépendance et dans l'intérêt supérieur de celle-ci, l'assistance légale dont le client a besoin. Cette protection a pour contrepartie la discipline professionnelle, imposée et contrôlée dans l'intérêt général. Une telle conception répond aux traditions juridiques communes aux États membres et se retrouve également dans l'ordre juridique de l'Union, ainsi qu'il résulte des dispositions de l'article 19 du statut de la Cour de justice de l'Union européenne (arrêt du 14 septembre 2010, *Akzo Nobel Chemicals et Akcros Chemicals/Commission e.a.*, C-550/07 P, EU:C:2010:512, point 42 ainsi que jurisprudence citée).

118. À la lumière de ces considérations, et de la place singulière qu'elles reconnaissent à la profession d'avocat au sein de la société et aux fins de la bonne administration de la justice, il convient de considérer que la solution ainsi dégagée dans l'arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963), s'agissant des avocats, ne saurait s'étendre qu'aux personnes exerçant leurs activités professionnelles sous l'un des titres professionnels mentionnés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, sous *a*), de la directive 98/5.

119. Partant, s'agissant des autres professionnels qui, tout en étant, le cas échéant, habilités par les États membres à assurer la représentation en justice, ne répondent pas aux caractéristiques susvisées, comme, par exemple, les professeurs d'université dans certains États membres, rien ne permet de conclure à l'invalidité de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée à l'égard de l'article 7 de la Charte, en ce que l'obligation de notification, lorsqu'elle est substituée par l'État membre à l'obligation de déclaration, a pour conséquence que l'existence du lien de consultation entre l'intermédiaire notifiant et son client est portée à la connaissance de l'intermédiaire notifié et, ultimement, de l'administration fiscale.

120. Dans ces conditions, il convient de répondre à la quatrième question en ce sens que l'invalidité de l'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16 modifiée au regard de l'article 7 de la Charte, prononcée par la Cour dans l'arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, EU:C:2022:963), vaut seulement à l'égard des personnes qui exercent leurs activités professionnelles sous l'un des titres professionnels mentionnés à l'article 1<sup>er</sup>, paragraphe 2, sous *a*), de la directive 98/5 ».

B.11. L'article 8*bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE, tel qu'il a été inséré par la directive (UE) 2018/822, prévoit la faculté pour les États membres de dispenser les intermédiaires de l'obligation de déclaration « lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre ». En pareil cas, les États membres sont tenus d'imposer aux intermédiaires bénéficiant d'une telle

dispense l'obligation « 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 ce qui concerne la faculté pour les États membres de dispenser les intermédiaires de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel, il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 que les intermédiaires qui peuvent bénéficier d'une telle dispense sont uniquement ceux qui sont avocats et ceux qui, sans être avocats, sont des professionnels habilités, selon le droit national, à assurer la représentation en justice.

En ce qui concerne l'obligation de notification, qui se substitue à l'obligation de déclaration en cas de dispense, il ressort de l'arrêt de la Cour de justice du 29 juillet 2024 précité que le constat d'invalidité prononcé par la Cour de justice dans l'arrêt, précité, du 8 décembre 2022, mentionné en B.1.3, concerne uniquement les avocats au sens de l'article 1er, paragraphe 2, a), de la directive 98/5/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 février 1998 « visant à faciliter l'exercice permanent de la profession d'avocat dans un État membre autre que celui où la qualification a été acquise ». Ce constat d'invalidité ne concerne pas les professionnels non-avocats qui sont habilités, selon le droit national, à assurer la représentation en justice.

B.12. Le grief mentionné en B.92 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022 porte sur l'obligation de notification en ce que cette obligation s'applique à des intermédiaires autres que les avocats.

Il suffit de constater qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 qu'en ce qui concerne l'obligation de notification, le constat d'invalidité prononcé par la Cour de justice dans l'arrêt, précité, du 8 décembre 2022 est limité aux avocats.

Il s'ensuit que le grief mentionné en B.92 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022 n'est pas fondé. Contrairement à ce que les parties requérantes dans l'affaire n° 7412 soutiennent dans leur mémoire complémentaire, la prise en considération de l'article 53 de la Charte ne saurait, en l'espèce, permettre d'aboutir à une autre conclusion (voy. CJUE, grande chambre, 26 février 2013, C-399/11, *Stefano Melloni*, ECLI:EU:C:2013:107, points 56 à 60).

*En ce qui concerne le grief mentionné en B.94 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022, relatif à l'ingérence autre que celle liée à la restriction du secret professionnel dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés (grief développé dans le cadre du second moyen, première branche, dans l'affaire n° 7409)*

B.13.1 Par son second moyen, en sa première branche, la partie requérante dans l'affaire n° 7409 fait valoir que la loi du 20 décembre 2019 viole le droit au respect de la vie privée et le droit à un procès équitable, et qu'elle porte atteinte au secret professionnel de l'avocat.

Par son arrêt n° 103/2022, la Cour a jugé que, dès lors qu'elle avait déjà examiné les griefs pris de la violation du droit à un procès équitable et de la violation du secret professionnel de l'avocat dans le cadre d'autres moyens, il lui restait « à examiner le grief selon lequel la loi du 20 décembre 2019 porte atteinte au droit au respect de la vie privée » (B.94).

B.13.2. La Cour a aussi jugé qu'« eu égard aux informations que la déclaration doit contenir, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration entraîne une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés » (B.96). La Cour a rappelé que « le droit au respect de la vie privée n'est pas absolu. Une ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit n'est pas exclue, pour autant qu'elle soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit » (B.97).

B.13.3. En ce qui concerne la question de savoir si l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée est prévue de façon suffisamment précise, la Cour a jugé qu'avant de statuer quant au fond sur cette question, il y avait lieu d'interroger la Cour de justice à titre préjudiciel, de sorte que les deuxième et troisième questions préjudicielles posées par la Cour dans son arrêt n° 103/2022 devaient également porter sur le droit au respect de la vie privée (B.98).

En ce qui concerne la question de savoir « si, eu égard en particulier au large champ d'application de l'obligation de déclaration et aux informations qui doivent être déclarées, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration est raisonnablement justifiée et proportionnée au regard des objectifs poursuivis » et en ce qui concerne la question de savoir « si l'obligation de déclaration est pertinente au regard de l'objectif d'assurer le bon fonctionnement du marché intérieur, dès lors qu'en particulier la condition selon laquelle le dispositif doit être ' transfrontière ' pourrait être de nature à entraver l'exercice des libertés de circulation garanties par le droit européen », la Cour a jugé que, « dès lors que cette obligation de déclaration trouve sa source dans la directive (UE) 2018/822 » (B.101), il y avait lieu, avant de statuer quant au fond, de poser à la Cour de justice la question préjudicielle suivante (cinquième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022) :

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

B.14.1. Par son arrêt, précité, du 8 décembre 2022, la Cour de justice a considéré « que, au stade de l'exécution par [le] client [de l'avocat intermédiaire] de ses obligations déclaratives au titre de [la directive 2011/16 modifiée], la confidentialité de la relation entre l'avocat intermédiaire et ledit client s'oppose à ce qu'il puisse être exigé de ce dernier qu'il révèle à des tiers et, notamment, à l'administration fiscale l'existence de sa consultation d'un avocat » (CJUE, 8 décembre 2022, précité, point 19).

B.14.2. Par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024, la Cour de justice a répondu ce qui suit à la cinquième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022 :

« 121. Par cette question, la juridiction de renvoi demande, en substance, à la Cour d'examiner la validité de l'article 8*bis ter*, paragraphes 1, 6 et 7, de la directive 2011/16 modifiée, au regard du droit au respect de la vie privée garanti à l'article 7 de la Charte, en ce

que ces dispositions ont pour effet d'obliger les intermédiaires ne bénéficiant pas de la dispense mentionnée à l'article 8bis ter, paragraphe 5, de cette directive et, en l'absence d'intermédiaire soumis à l'obligation de déclaration, le contribuable concerné à procéder à la déclaration prévue à l'article 8bis ter, paragraphe 1, de ladite directive.

122. À cet égard, la juridiction de renvoi fait, en particulier, observer que l'obligation de déclaration peut concerner des dispositifs transfrontières qui sont licites, authentiques, non abusifs et dont le principal avantage n'est pas fiscal.

123. Ainsi, la cinquième question porte-t-elle sur une éventuelle atteinte, par cette obligation, au droit à la protection de la vie privée découlant, en substance, de ce que l'obligation de déclaration d'un dispositif poursuivant, certes, un avantage fiscal, mais de manière légale et non abusive, limiterait la liberté du contribuable de choisir, et celle de l'intermédiaire de concevoir et de lui conseiller, la voie fiscale la moins imposée.

124. À cet égard, comme il a été rappelé aux points 112 et 113 du présent arrêt, l'article 7 de la Charte correspond à l'article 8, paragraphe 1, de la CEDH et, conformément à l'article 52, paragraphe 3, de la Charte, la Cour tient compte, dans l'interprétation des droits garantis par cet article 7, des droits correspondants garantis par cet article 8, paragraphe 1, tels qu'interprétés par la Cour EDH.

125. Dans ce contexte, la Cour a jugé que des dispositions imposant ou permettant la communication de données personnelles telles que le nom, le lieu de résidence ou les ressources financières de personnes physiques à une autorité publique doivent être qualifiées, en l'absence de consentement de ces personnes physiques et quelle que soit l'utilisation ultérieure des données en cause, d'ingérences dans leur vie privée et, partant, de limitation apportée au droit garanti à l'article 7 de la Charte, sans préjudice de leur éventuelle justification [arrêt du 18 juin 2020, *Commission/Hongrie (Transparence associative)*, C-78/18, EU:C:2020:476, point 124].

126. Par ailleurs, il ressort de la jurisprudence de la Cour EDH que la notion de vie privée est une notion large qui inclut la notion d'autonomie personnelle. Plus particulièrement, cette Cour a jugé que ' [l'article 8 de la CEDH] protège le droit à l'épanouissement personnel, que ce soit sous la forme de développement personnel ou sous celle de l'autonomie personnelle, qui reflète un principe important sous-jacent dans l'interprétation des garanties de [cette disposition] '. Elle a énoncé que cette disposition ' englobe le droit pour tout individu d'aller vers les autres afin de nouer et développer des relations avec ses semblables et le monde extérieur, soit le droit à une " vie privée sociale ", et [que la même disposition] peut inclure les activités professionnelles ou les activités qui ont lieu dans un contexte public ' (Cour EDH, 18 janvier 2018, *FNASS e.a. c. France*, ECLI:CE:ECHR:2018:0118JUD004815111, § 153 et jurisprudence citée). Elle a ainsi notamment relevé qu'il n'y avait aucune raison de principe de considérer la notion de ' vie privée ' comme excluant les activités professionnelles ou commerciales et qu'interpréter ladite notion comme incluant de telles activités répond à l'objet et au but essentiels de l'article 8 CEDH, à savoir prémunir l'individu contre des ingérences arbitraires des pouvoirs publics (voir, en ce sens, Cour EDH, 16 décembre 1992, *Niemietz c. Allemagne*, CE:ECHR:1992:1216JUD001371088, §§ 29 et 31).

127. Il découle de ce qui précède que la notion de vie privée est une notion large qui inclut la notion d'autonomie personnelle, laquelle recouvre, à tout le moins, la liberté de toute personne d'organiser sa vie et ses activités, tant personnelles que professionnelles ou commerciales. La Cour a toutefois également relevé qu'il convenait de tenir compte de la jurisprudence de la Cour EDH dont il ressort que le droit d'ingérence autorisé par l'article 8, paragraphe 2, de la CEDH pourrait fort bien aller plus loin pour des activités professionnelles ou commerciales que dans d'autres cas (voir, en ce sens, arrêt du 22 octobre 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, EU:C:2002:603, point 29).

128. En l'occurrence, il convient de souligner que la liberté des opérateurs économiques d'organiser leurs activités de manière à limiter leur charge fiscale est notamment reflétée au considérant 11 de la directive 2016/1164, qui expose, en substance, que, s'il convient que des clauses anti-abus générales soient appliquées au sein de l'Union aux montages non authentiques, dans le cas contraire, le contribuable doit avoir le droit de choisir la structure la plus avantageuse sur le plan fiscal pour ses affaires commerciales. Par ailleurs, l'objet de la déclaration en cause est, notamment et comme cela ressort du considérant 2 de la directive 2018/822, de permettre aux administrations fiscales et aux législateurs nationaux de réagir rapidement aux différences entre les législations nationales ou aux lacunes réglementaires, lesquelles sont souvent à l'origine de l'élaboration de dispositifs fiscaux transfrontières visant la réduction de la charge fiscale des contribuables.

129. Pour sa part, l'obligation de déclaration en cause implique la révélation à l'administration fiscale, ensemble avec les données d'identification des personnes concernées, d'informations sur le dispositif transfrontière en cause. Ces informations, qui peuvent être déduites de l'article 8*bis ter*, paragraphe 14, de la directive 2011/16 modifiée, comportent, notamment, un résumé du contenu de ce dispositif et des informations sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde ledit dispositif. Ce faisant, cette obligation constitue, en tant que telle, une ingérence dans le droit au respect de la vie privée et des communications, laquelle aboutit à révéler à l'administration le résultat de travaux de conception et d'ingénierie fiscale, menés, dans le contexte d'activités personnelles, professionnelles ou commerciales, par le contribuable lui-même ou, le plus souvent, par un ou des intermédiaires au sens de l'article 3, point 21, de cette directive.

130. Ainsi, ladite obligation, en ce qu'elle procure aux administrations fiscales le moyen de remédier rapidement aux disparités et aux lacunes réglementaires qui sont au fondement des dispositifs transfrontières, est de nature à réduire l'intérêt, pour les contribuables, d'avoir recours à des dispositifs fiscaux dont la durée utile d'emploi par ceux-ci est susceptible de s'en trouver écourtée d'autant.

131. La même obligation est, partant, susceptible de dissuader tant lesdits contribuables que leurs conseils de concevoir et de mettre en œuvre des mécanismes de planification fiscale transfrontière qui, tout en étant légaux, sont basés sur des disparités existant entre les différentes réglementations nationales applicables.

132. Il s'ensuit que l'obligation de déclaration, en ce qu'elle vise, notamment, de tels dispositifs, emporte une limitation de la liberté, pour les contribuables et les intermédiaires, d'organiser leurs activités personnelles, professionnelles et commerciales et constitue, de ce fait, une ingérence dans le droit au respect de la vie privée garanti à l'article 7 de la Charte.

133. Se pose, dès lors, la question de savoir si cette ingérence est susceptible d'être justifiée.

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

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

136. À cet égard, il y a lieu de relever que l'article 8bis ter, paragraphe 1, de la directive 2011/16 modifiée prévoit expressément que les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de transmettre aux autorités compétentes ' les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration '. En l'absence d'un intermédiaire tenu à l'obligation de déclaration, cette obligation incombe au contribuable concerné, selon l'article 8bis ter, paragraphe 6, de cette directive. En outre, la notion de ' dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ' est définie à l'article 3, point 19, de ladite directive, en lien avec les marqueurs figurant à l'annexe IV. Enfin, le contenu de ladite obligation peut être déduit de l'article 8bis ter, paragraphe 14, de la directive 2011/16 modifiée.

137. Dans ces conditions, il convient de considérer que l'exigence selon laquelle la limitation de l'exercice des droits fondamentaux doit être prévue par la loi est satisfaite.

138. En deuxième lieu, en ce qui concerne l'exigence portant sur le respect du contenu essentiel du droit au respect de la vie privée, garanti à l'article 7 de la Charte, il convient de relever qu'une obligation telle que celle en cause au principal qui porte uniquement sur la communication de données révélant la conception et la mise en œuvre d'un dispositif fiscal potentiellement agressif sans même affecter directement la possibilité ni d'une telle conception, ni d'une telle mise en œuvre ne saurait être tenue comme portant atteinte à l'essence du droit au respect de la vie privée des personnes concernées.

139. En troisième lieu, s'agissant du principe de proportionnalité, il y a lieu de vérifier, tout d'abord, que l'obligation de déclaration, prévue à l'article 8bis ter, paragraphes 1, 6 et 7,

de la directive 2011/16 modifiée, répond à un objectif d'intérêt général reconnu par l'Union. Dans l'affirmative, il convient ensuite de s'assurer, premièrement, que cette obligation est apte à réaliser cet objectif, deuxièmement, que l'ingérence dans le droit fondamental au respect de la vie privée qui est susceptible de résulter de ladite obligation est limitée au strict nécessaire, en ce sens que l'objectif poursuivi ne pourrait raisonnablement être atteint de manière aussi efficace par d'autres moyens moins attentatoires à ce droit, et, troisièmement, pour autant que tel soit effectivement le cas, que cette ingérence n'est pas disproportionnée et n'occasionne pas des inconvénients démesurés par rapport audit objectif, ce qui implique notamment une pondération de l'importance de celui-ci et de la gravité de ladite ingérence (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2022, *Luxembourg Business Registers*, C-37/20 et C-601/20, EU:C:2022:912, points 64 et 66).

140. S'agissant de l'exigence selon laquelle la limitation du droit fondamental doit répondre à un objectif d'intérêt général, il convient de relever que la modification apportée à la directive 2011/16 par la directive 2018/822 s'inscrit dans le cadre d'une coopération fiscale internationale de lutte contre la planification fiscale agressive qui se concrétise par un échange d'informations entre États membres. À cet égard, il ressort, notamment, des considérants 2, 4, 8 et 9 de la directive 2018/822 que les obligations de déclaration et de notification, mises en place à l'article 8bis ter de la directive 2011/16 modifiée, ont pour objectif de contribuer à la lutte contre la planification fiscale agressive et à la prévention des risques d'évasion et de fraude fiscales.

141. Or, la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention des risques d'évasion et de fraude fiscales constituent des objectifs d'intérêt général reconnus par l'Union, au sens de l'article 52, paragraphe 1, de la Charte, susceptibles de permettre qu'une limitation soit apportée à l'exercice des droits garantis par l'article 7 de celle-ci (arrêt du 8 décembre 2022, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, C-694/20, EU:C:2022:963, point 44 et jurisprudence citée).

142. En ce qui concerne le point de savoir si l'obligation de déclaration, prévue à l'article 8bis ter, paragraphes 1, 6 et 7, de la directive 2011/16 modifiée, est apte à la réalisation desdits objectifs, il convient de relever que, ainsi que le législateur de l'Union l'a notamment souligné aux considérants 2, 6 et 7, de la directive 2018/822, la fourniture aux administrations fiscales nationales d'informations détaillées sur les dispositifs fiscaux transfrontières, en particulier les informations mentionnées à l'article 8bis ter, paragraphe 14, de cette directive, au stade précoce prévu par l'article 8bis ter, paragraphe 1, de ladite directive, est particulièrement de nature à permettre aux États membres de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables, fussent-elles légales, et de remédier aux disparités et aux lacunes législatives ou réglementaires susceptibles de faciliter le développement de telles pratiques.

143. S'agissant de l'exigence selon laquelle l'ingérence dans le droit fondamental au respect de la vie privée qui est susceptible de résulter de cette obligation de déclaration doit être limitée au strict nécessaire, en ce sens que l'objectif poursuivi ne puisse raisonnablement être atteint de manière aussi efficace par d'autres moyens moins attentatoires à ce droit, il convient de relever que ladite obligation est un moyen particulièrement efficace au service de la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention des risques d'évasion et de fraude fiscales. En effet, en imposant aux intermédiaires et, sinon, au contribuable concerné de transmettre à l'administration fiscale, à un stade très précoce, des informations sur les dispositifs transfrontières comportant l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV, le législateur de l'Union permet aux États membres de réagir avec précision et rapidité, le cas échéant de

manière coordonnée, aux mécanismes de planification fiscale agressive, ce que ne permettent pas autant l'examen et le contrôle des comportements fiscaux opérés *a posteriori*.

144. Par ailleurs, les informations à fournir dans le cadre de la déclaration, telles qu'elles ressortent de l'article *8bis ter*, paragraphe 14, de la directive 2011/16 modifiée, portent sur l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés ainsi que, le cas échéant, des entreprises associées à ces contribuables, et sur les marqueurs figurant à l'annexe IV. Elles comportent, en outre, un résumé du dispositif transfrontière concerné et, le cas échéant, une description des activités commerciales et dispositifs pertinents, présentée de manière abstraite et sans divulgation de secret commercial ou autre. Elles indiquent la date de mise en œuvre du dispositif transfrontière concerné, les dispositions nationales sur lesquelles celui-ci se fonde et la valeur dudit dispositif. Elles identifient le ou les États membres concernés ou susceptibles de l'être ainsi que toute autre personne susceptible, dans un État membre, d'être concernée par le dispositif.

145. Ces informations n'apparaissent pas aller au-delà de ce qui est strictement nécessaire pour permettre aux États membres d'avoir une compréhension suffisante du dispositif transfrontière concerné et de pouvoir agir rapidement, que ce soit sur la seule base de ces informations communiquées ou bien en prenant contact avec les intermédiaires ou les contribuables concernés dans le but d'obtenir des informations additionnelles.

146. En outre, il convient de souligner qu'il résulte de l'article *8bis ter*, paragraphe 1, de la directive 2011/16 modifiée que l'obligation de déclaration ne concerne, pour l'intermédiaire et, à défaut, pour le contribuable concerné, que les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent. Partant, cette obligation n'implique pas, pour son débiteur, une obligation d'enquête et de recherche d'informations au-delà du périmètre des informations qu'il contrôle déjà.

147. Enfin, il convient de relever que l'information que procure l'obligation de déclaration aux administrations fiscales des États membres se distingue, tant par la nature des données communiquées à cette occasion que par les modalités de cette communication, de l'information dont la directive 2011/16 et ses cinq modifications intervenues antérieurement à la directive 2018/822 ont d'ores et déjà organisé le partage entre les États membres. En effet, à la différence des mécanismes d'échange automatique d'informations prévus dans ces versions antérieures de la directive 2011/16, la version de celle-ci issue de la directive 2018/822 procure aux États membres une information à la fois précoce et ciblée sur des dispositifs fiscaux concrets comportant un risque potentiel d'évasion fiscale, sur leurs concepteurs et sur leurs bénéficiaires, ce qui est de nature à augmenter significativement l'efficacité de la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention des risques d'évasion et de fraude fiscales.

148. S'agissant de la question de savoir si l'ingérence dans le droit à la protection de la vie privée que comporte l'obligation de déclaration n'est pas disproportionnée et ne revêt pas un caractère démesuré par rapport à l'objectif d'intérêt général poursuivi, il convient de relever que, si cette ingérence n'est, certes, pas négligeable, la lutte contre la planification fiscale agressive et la prévention des risques d'évasion et de fraude fiscales constituent des objectifs importants, de la poursuite desquels dépendent non seulement la protection de la base d'imposition et donc des recettes fiscales des États membres et l'établissement d'un environnement fiscal équitable dans le marché intérieur, ainsi que le soulignent les considérants 2 et 6 de la directive 2018/822, mais encore la sauvegarde de la répartition

équilibrée du pouvoir d'imposition des États membres et du recouvrement efficace de l'impôt, dont la Cour a constaté qu'ils constituent des objectifs légitimes (voir, en ce sens, arrêt du 22 novembre 2018, *Sofina e.a.*, C-575/17, EU:C:2018:943, points 56 et 67 ainsi que jurisprudence citée). Dans ces conditions, la circonstance que l'obligation de déclaration puisse, le cas échéant, s'appliquer à des dispositifs transfrontières légaux, aux fins et dans les conditions rappelées aux points 139 à 147 du présent arrêt, ne permet pas de considérer que ladite obligation est disproportionnée, que ce soit à l'égard du contribuable qui bénéficie du dispositif en cause ou de l'intermédiaire qui l'a conçu.

149. Il résulte des considérations qui précèdent que la limitation du droit à la protection de la vie privée, compris comme le droit de toute personne d'organiser sa vie privée, que comporte l'obligation de déclaration prévue à l'article 8*bis ter*, paragraphes 1, 6 et 7, de la directive 2011/16 modifiée, est justifiée.

150. Eu égard à l'ensemble des considérations qui précèdent, il convient de conclure que l'examen des aspects sur lesquels porte la cinquième question n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité de la directive 2011/16 modifiée au regard du droit au respect de la vie privée garanti à l'article 7 de la Charte ».

B.15. Il résulte de la réponse donnée par la Cour de justice aux deuxième et troisième questions préjudicielles posées par la Cour dans son arrêt n° 103/2022, mentionnée en B.7 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, points 35-90, spéc. point 89), ainsi que de la réponse donnée par la Cour de justice à la cinquième question préjudicielle posée dans le même arrêt (points 135 à 137), que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée qu'entraîne l'obligation de déclaration est prévue de façon suffisamment précise.

Il résulte ensuite de la réponse donnée par la Cour de justice à la cinquième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022 que l'obligation de déclaration ne porte pas atteinte à l'essence du droit au respect de la vie privée des personnes concernées (point 138), que l'obligation de déclaration vise à lutter contre la planification fiscale agressive et à prévenir les risques d'évasion fiscale et de fraude fiscale, ce qui constitue des objectifs d'intérêt général (points 140 et 141), que l'obligation de déclaration est apte à la réalisation de ces objectifs (point 142), que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée qui résulte de cette obligation de déclaration est limitée au strict nécessaire (points 143 à 147) et que cette ingérence n'est pas disproportionnée (point 148).

B.16. Il s'ensuit que, pour les motifs énoncés par la Cour de justice, le grief mentionné en B.94 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022 n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours en ce qui concerne les griefs mentionnés en B.21, B.32, B.38, B.52, B.92 et B.94 de l'arrêt de la Cour n° 103/2022 du 15 septembre 2022.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 27 février 2025.

Le greffier,

Frank Meersschaut

Le président,

Pierre Nihoul