

Numéro du rôle : 7481
Arrêt n° 46/2021 du 11 mars 2021

A R R Ê T

En cause : la demande de suspension partielle de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale », introduite par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et F. Daoût, et des juges J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques et Y. Kherbache, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la demande et procédure*

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

Par la même requête, les parties requérantes demandent également l'annulation partielle de la même ordonnance.

Par ordonnance du 17 décembre 2020, la Cour a fixé l'audience pour les débats sur la demande de suspension au 13 janvier 2021, après avoir invité les autorités visées à l'article 76, § 4, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle à introduire, le 8 janvier 2021 au plus tard, leurs observations écrites éventuelles sous la forme d'un mémoire, dont une copie serait envoyée dans le même délai aux parties requérantes.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me C. Molitor, Me O. Vanleemputten et Me M. de Mûelenaere, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit des observations écrites.

À l'audience publique du 13 janvier 2021 :

- ont comparu :

. Me P. Malherbe, pour les parties requérantes;

. Me F. Vandevoorde, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me C. Molitor, Me O. Vanleemputten et Me M. de Mûelenaere, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

- les juges-rapporteurs R. Leysen et P. Nihoul ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. En droit

- A -

Quant à la recevabilité

En ce qui concerne l'objet du recours en annulation et de la demande de suspension

A.1. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que la demande de suspension, sur la base de l'exposé dans la requête, doit être limitée à la question de la compatibilité de l'ordonnance attaquée avec le secret professionnel de l'avocat.

En ce qui concerne l'intérêt

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

Quant à l'application de l'article 20 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle

A.3.1. Les parties requérantes demandent la suspension des articles 2, 4, 6, 11 et 12 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (ci-après : l'ordonnance du 29 octobre 2020). Elles font valoir qu'une suspension fondée sur l'article 20 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle ne répond pas à l'exigence d'une protection juridictionnelle effective, telle qu'elle découle des articles 2, 4, paragraphe 3, et 19 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE) et de la jurisprudence de la Cour de justice, parce que la suspension est limitée à une période maximale de trois mois. Compte tenu de la nécessité de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne, il n'est pas possible que la Cour rende un arrêt sur le fond dans ce délai. Elles demandent que la Cour suspende les dispositions attaquées sur la base des articles précités du TUE.

À titre subsidiaire, elles demandent que la Cour, à supposer qu'elle procède à la suspension sur la base de l'article 20 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, écarte l'application de l'article 25 de cette loi spéciale.

A.3.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que la demande de suspension est manifestement irrecevable en ce qu'elle est fondée sur des dispositions autres que celle qui est contenue dans la loi spéciale du 6 janvier 1989. À cet égard, il renvoie à l'arrêt de la Cour n° 168/2020 du 17 décembre 2020.

Quant au caractère sérieux des moyens

A.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale conteste la recevabilité des moyens, étant donné que l'exposé des parties requérantes n'est pas clair et ne permet pas de comprendre en quoi les dispositions attaquées violeraient les très nombreuses normes de références énumérées. La structure de la requête permet à peine de distinguer avec certitude les différents moyens et leur contenu.

En ordre subsidiaire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale indique que le risque d'un préjudice grave difficilement réparable mentionné par les parties requérantes porte uniquement sur le secret professionnel de l'avocat. Les moyens ne peuvent dès lors être examinés qu'en ce qu'ils concernent ce secret professionnel. À cet égard, il renvoie à l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que les cinq premiers moyens invoqués par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 n'avaient pas de rapport

avec le risque d'un préjudice grave difficilement réparable. Les deuxième, troisième, quatrième, cinquième et sixième moyens dans l'affaire n° 7481 étant identiques aux cinq premiers moyens dans l'affaire n° 7443, la même conclusion s'impose.

En ce qui concerne le premier moyen

A.5.1. Les parties requérantes prennent un premier moyen de la violation, par les articles 4 et 6 de l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions. Elles font valoir qu'il est possible d'interpréter l'article 6 de l'ordonnance attaquée de telle manière que les contribuables et les intermédiaires, lorsqu'ils ont des obligations de déclaration simultanées dans plusieurs États membres, ne doivent remplir ces obligations que s'ils ont un point de rattachement personnel avec la Région de Bruxelles-Capitale. Selon les parties requérantes, cela conduit à une différence de traitement injustifiée au sein de l'union économique et monétaire belge, qui compromet les objectifs des dispositions invoquées. Elles se réfèrent à l'avis de la section de législation du Conseil d'État qui, selon elles, a été suivi à tort.

A.5.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que le premier moyen, qui est le seul moyen qui n'a pas déjà été soulevé dans l'affaire n° 7443, est particulièrement obscur. En ce que le moyen semble mettre en cause la transposition, par les régions, de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale renvoie à l'avis de la section de législation du Conseil d'État relatif à la législation fédérale, dont il ressort clairement que ce moyen n'est pas sérieux.

En ce qui concerne le deuxième moyen

A.6.1. Les parties requérantes prennent un deuxième moyen de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que l'ordonnance transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable ne soit fournie à cet effet.

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

« Les directives (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19, prises dans leur ensemble, violent-elles les articles 2, 4, (3), 5 et 6 TUE, lus ensemble ou non avec les articles 2(5), 6(g), 16(1), 26(2), 49, 56, 63, 65(3) et 115 TFUE et les articles 7, 8.1 et 47 de la Charte, en ce que ces directives, *primis*, instaurent des obligations pour atteindre une finalité qui est déjà poursuivie par la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur et, ce faisant, violent l'objectif de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences, et deuxièmement, instaurent des dispositions qui ont pour effet de nuire au fonctionnement du marché intérieur, alors qu'un effet stimulant est une exigence indispensable pour l'application de la disposition du traité sur la base de laquelle ces directives ont été adoptées par le Conseil et, ce faisant, violent les objectifs de l'Union européenne en ce qui concerne la répartition des compétences, la protection de la vie privée contre des ingérences arbitraires des autorités et du marché unique ? »

A.6.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond en ordre principal que le moyen n'est pas clair et qu'il est dès lors irrecevable. En ordre subsidiaire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que l'hypothèse sur laquelle se fonde le moyen, à savoir que la transposition de la directive (UE) 2018/822 ne serait obligatoire que dans le cadre de l'impôt des sociétés, est inexacte. Le moyen n'est dès lors pas sérieux.

En ce qui concerne le troisième moyen

A.7.1. Les parties requérantes prennent un troisième moyen de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Elles reprochent aux obligations d'information instaurées dans l'ordonnance d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

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

« 1. Convient-il d'interpréter les articles 4(3), 5(4) et 6 TUE, lus ensemble avec les articles 2 (5), 6 (g), 16 (1), 26 (2), 49, 56, 63, 65 (3) et 115 TFUE et les articles 7, 8, 20, 47 à 53 de la Charte, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est au moins égal à celui de l'article 8 CEDH, en ce sens qu'ils s'opposent à la mise en œuvre de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans son entièreté, ou des dispositions reprises aux articles 1er, 1 b), 1, 2 et son annexe IV, qui obligent les États membres à transposer dans des normes nationales ou régionales :

- Des obligations de déclaration par rapport à des renseignements qui peuvent déjà être connus par ces autorités nationales sous les règles européennes existantes d'échange d'informations ou peuvent être demandés pour contrer des abus ?

- Est-ce qu'une telle obligation peut alors concerner d'autres impôts nationaux que l'impôt des sociétés sans qu'il n'est démontré que la planification fiscale transfrontière cause des pertes sévères de revenus pour ces autres impôts ?

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

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

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

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

- La norme nationale ou régionale qui a transposé cette norme européenne ne peut recevoir d'application qu'en matière de l'impôt des sociétés ou des impôts ayant le même effet qu'une taxe directe sur le chiffre d'affaires d'une personne morale, sans avoir démontré que dans cette autre matière des dispositifs transfrontières ont pour effet de réduire sensiblement les recettes ?

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

- En cas de non-déclaration, il est possible d'apporter dans tous les cas la preuve de ce que le dispositif transfrontière n'avait pas pour but principal un avantage fiscal né d'une planification fiscale agressive ou avait une réalité économique ? ».

A.7.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale répond que l'existence d'autres initiatives dans le droit de l'Union européenne poursuivant un objectif similaire ne signifie pas nécessairement que l'obligation de déclaration n'est pas nécessaire à la lutte contre les effets sociaux indésirables des dispositifs de planification fiscale agressive. Pour le surplus, il fait valoir que le moyen n'est pas clair et qu'il consiste purement en des hypothèses et des allégations sans fondement. En ce qui concerne les marqueurs, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que ceux-ci visent précisément à obtenir les informations susceptibles d'être importantes pour les objectifs de la directive et donc aussi pour ceux de l'ordonnance. Pour le reste, l'argumentation des parties requérantes concernant les « présomptions » est dénuée de fondement.

En ce qui concerne le quatrième moyen

A.8.1. Les parties requérantes prennent un quatrième moyen de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans l'ordonnance sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions précitées.

A.8.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relève qu'il ne ressort pas de la requête que les parties requérantes jugent la définition d'intermédiaire imprécise, mais qu'en réalité, elles estiment uniquement que cette définition est trop large, de sorte que les intermédiaires seraient tenus de transmettre des informations auxquelles ils n'ont pas accès. Cette position repose sur une lecture erronée des dispositions concernées, étant donné qu'il ressort de l'article 9/2, § 1er, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 que seules les informations dont l'intermédiaire a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle doivent bien entendu être transmises. Toute personne qui ne savait pas et qui ne pouvait pas raisonnablement savoir qu'elle participait à un dispositif devant faire l'objet d'une déclaration n'est pas un intermédiaire au sens de l'ordonnance attaquée.

En ce qui concerne le cinquième moyen

A.9.1. Les parties requérantes prennent un cinquième moyen de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63 et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

A.9.2. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, ce moyen est irrecevable à défaut d'exposer en quoi la disposition attaquée ne serait pas claire.

En ce qui concerne le sixième moyen

A.10.1. Les parties requérantes prennent un sixième moyen de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 170, 172 et 190 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, avec les articles 49, 56 et 63 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance attaquée entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'elle n'est parue au *Moniteur belge* que le 6 novembre 2020.

A.10.2. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, le moyen n'est pas sérieux. L'ordonnance impose une obligation de déclaration future, étant entendu que l'objet de la déclaration porte sur des faits qui se sont déjà produits. Ceci est confirmé dans l'avis de la section de législation du Conseil d'État sur la législation fédérale.

A.11. En ce qui concerne les quatrième, cinquième et sixième moyens, les parties requérantes demandent de poser les questions préjudicielles suivantes à la Cour de justice :

« 1. Les articles 20, 47 à 53 de la Charte, lus ensemble avec l'article 6 TUE, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est [au moins] égal à celui des articles 6.1, 6.2 et 7 CEDH, sont-ils incompatibles avec les dispositions des articles 1er 1, b) (21), 1er 1, 2), chacun lu ensemble avec l'article 1er 1, 6) de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et l'intégralité de la directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19, qui obligent individuellement ou pris ensemble, les États membres [à] transposer dans leur législation nationale ou régionale une obligation de déclaration pour leurs justiciables imposant :

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

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

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

2. En cas de réponse affirmative à la première question, les articles 1er 1 b) (21), 1er 1, 2) (1) (7) (12) et 1er 1, 6) de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et l'intégralité de la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19 doivent-ils être interprétés en ce sens que :

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

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

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

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

En ce qui concerne le septième moyen

A.12.1. Les parties requérantes prennent un septième moyen de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 6 et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance attaquée lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration. Elles critiquent le fait que même les exceptions prévues sur la base du secret professionnel vont de pair avec des obligations d'informer, de manière motivée, d'autres intermédiaires ou des contribuables du fait que le secret professionnel est invoqué.

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

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

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

« 1. Est-ce que les articles 2, 4(3), 6 et 19 du Traité de l'Union européenne, combinés avec les articles 7, 8.1, 20, 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, qui doivent organiser une protection d'un niveau qui est au moins égal à celui des articles 6.3 et 8 CEDH, et l'article 16(1) du Traité de fonctionnement de l'Union européenne, doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, dans son entièreté, qui oblige les États membres à transposer des obligations envers des avocats qui sont inscrits à des barreaux établis dans cet État membre et envers leurs clients pour :

- Exclure le secret professionnel propre aux avocats dans certains cas ?
- Obliger les clients des avocats à déclarer envers les autorités le fait et le contenu de leurs entretiens avec leur avocat ?
- Autoriser les clients des avocats à lever le secret professionnel propre aux avocats lorsque ceci est contraire à la tradition juridique dans l'État membre concerné ?
- Soumettre le secret professionnel propre aux avocats selon la tradition juridique dans l'État membre concerné au même régime que le secret professionnel d'autres professions et de les obliger ainsi, tenu compte de l'exigence accrue d'absence d'ambiguïté dans des normes qui imposent des obligations à des avocats :
- À notifier à des autres personnes que leur client l'identité de son client, l'objet des entretiens avec ce client et les avis et les prestations rendues ?
- À se renseigner auprès d'autres personnes que leurs clients sur la nature, l'objet et l'étendue de leurs entretiens, les avis ou prestations données à leurs clients ?
- À introduire à cause d'autres personnes qui ont manqué à leurs obligations de déclaration, une déclaration qui méconnaît toute notion de secret professionnel ?
- À présenter à la demande de l'autorité compétente la preuve de l'identité de leurs clients ou d'autres personnes à qui l'avocat a fait des notifications et la preuve de l'introduction d'une déclaration valable par au moins une de ces personnes ? ».

A.12.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que ce moyen est similaire au sixième moyen soulevé par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 et au premier moyen dans l'affaire n° 7429. Il renvoie à son mémoire en intervention dans l'affaire n° 7429, dans lequel il a déclaré que le législateur décretaal flamand, dans son décret du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », a fait usage, à juste titre et de manière correcte, des possibilités offertes par la directive (UE) 2018/822. La même conclusion s'impose en ce qui concerne l'ordonnance du 29 octobre 2020.

Quant au risque de préjudice grave difficilement réparable

A.13.1. Les parties requérantes sont une association de fait d'avocats spécialisés en droit fiscal, en ce qui concerne la première partie requérante, ou sont elles-mêmes des avocats, en ce qui concerne les deuxième et troisième parties requérantes. Bien qu'elles considèrent qu'en l'espèce, la suspension doit être basée sur les articles 2 et 19 du TUE, elles font valoir, à titre subsidiaire, qu'il est satisfait aux conditions d'une suspension sur la base de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle. En ce qui concerne le risque de préjudice grave difficilement réparable, elles font référence au secret professionnel de l'avocat. En ce qu'elles obligent l'avocat à violer ce secret professionnel, les dispositions attaquées causent un préjudice irréparable au lien de confiance entre l'avocat et son client. En outre, elles risquent des sanctions déontologiques, pénales et administratives, ainsi qu'une perte de revenus si elles souhaitent éviter ces sanctions.

A.13.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que les considérants développés par la Cour dans l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 ne sauraient s'appliquer purement et simplement à l'affaire présentement examinée. À cet égard, il relève que les parties requérantes n'avancent pas de faits précis qui soutiennent leurs allégations. Le prétendu conflit entre le droit disciplinaire et l'ordonnance attaquée est inexistant, étant donné que l'ordonnance attaquée a justement pour effet que la déclaration par l'avocat est légale. L'avocat ne saurait dès lors être sanctionné. En outre, l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables ne porte pas sur l'activité principale de l'avocat. Il ne saurait donc être question d'une quelconque incidence sur le secret professionnel. En ce qui concerne le prétendu risque de perte de revenus, d'actions en responsabilité et d'amendes, il s'agit de préjudices financiers, qui sont en principe réparables.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Les parties requérantes demandent l'annulation de plusieurs dispositions de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (ci-après : l'ordonnance du 29 octobre 2020). Elles demandent également la suspension des articles 4, 6 et 11 de cette ordonnance.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

« 19° dispositif transfrontière : un dispositif concernant plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers si au moins une des conditions suivantes est remplie :

a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction;

b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément;

c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction et le dispositif constitue une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;

d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction;

e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs.

Aux fins des 19° à 26° de l'article 5/1 et de l'article 9/2, on entend également par dispositif une série de dispositifs. Un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties;

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

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

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

On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre.

Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière.

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

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

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

[...]

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

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

B.1.4. L'article 6 de l'ordonnance attaquée insère un article 9/2 dans l'ordonnance du 26 juillet 2013. Cette disposition règle la transmission obligatoire, par les intermédiaires ou par les contribuables concernés, d'informations relatives aux dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration, ainsi que l'échange automatique des informations nécessaires relatives aux dispositifs fiscaux agressifs par l'autorité compétente. Le nouvel article 9/2, §§ 1er à 3, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 dispose :

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

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

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

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

Nonobstant l'alinéa 1er, les intermédiaires visés à l'article 5, 22°, alinéa 2, sont également tenus de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours commençant le lendemain du jour où ils ont fourni, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils.

§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, l'intermédiaire est tenu d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 10, alinéa 2, 1°, 4°, 7°, et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

B.1.8. L'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 règle l'entrée en vigueur de celle-ci :

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

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

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

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

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

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

Quant à l'étendue de la demande de suspension

B.2.1. La Cour détermine l'étendue de la demande de suspension en fonction du contenu de la requête, et en particulier sur la base de l'exposé du risque de préjudice grave difficilement réparable et des moyens. Elle limite dès lors son examen aux parties des dispositions attaquées au sujet desquelles il est exposé, d'une part, en quoi leur application risquerait de causer un préjudice grave difficilement réparable et, d'autre part, en quoi elles violeraient les normes de référence invoquées dans les moyens. Elle limite par ailleurs son examen aux normes de référence au sujet desquelles il est exposé en quoi elles seraient violées.

B.2.2. Les parties requérantes sollicitent, à titre principal, la suspension de l'ordonnance attaquée en raison du risque que l'application de cette ordonnance causerait un préjudice irréparable aux avocats qui sont obligés de violer leur secret professionnel et à leurs clients. À titre subsidiaire, elles sollicitent l'application de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle. Le risque d'un préjudice grave difficilement réparable sur lequel elles fondent cette dernière demande découle exclusivement de la manière dont l'article 9/2, § 6, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance attaquée, règle les conséquences de l'obligation de déclaration pour les intermédiaires qui sont tenus au secret professionnel et, en particulier, pour les avocats qui agissent en tant qu'intermédiaires.

La Cour limite dès lors son examen de la demande de suspension aux moyens qui sont dirigés contre l'article 9/2, § 6, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance attaquée.

B.2.3. Le premier moyen est pris de la violation, par les articles 4 et 6 de l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 143, § 1er, 170 et 172 de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions. Les parties requérantes font valoir qu'il est possible d'interpréter l'article 6 de l'ordonnance attaquée de telle manière que les contribuables et les intermédiaires, lorsqu'ils ont des obligations de déclaration simultanées dans plusieurs États membres, ne doivent remplir ces obligations que s'ils ont un point de rattachement personnel avec la Région de Bruxelles-Capitale. Selon les parties requérantes, cela conduit à une différence de traitement injustifiée au sein de l'union économique et monétaire belge, qui compromet les objectifs des dispositions invoquées.

B.2.4. Le deuxième moyen est pris de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, en ce que l'ordonnance transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable ne soit fournie à cet effet.

B.2.5. Le troisième moyen est pris de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du Traité sur l'Union européenne (ci-après : le TUE), avec les articles 16, paragraphe 1, 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE), avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 51 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques. Les parties requérantes reprochent aux obligations d'information instaurées dans l'ordonnance d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal.

B.2.6. Le quatrième moyen est pris de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63, 65, paragraphe 3, et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, en ce que la notion d'intermédiaire n'a pas été définie assez clairement en ce qui concerne les personnes qui ne sont pas des promoteurs. Étant donné que les définitions contenues dans l'ordonnance sont basées sur la directive, celle-ci viole également, selon les parties requérantes, les dispositions précitées.

B.2.7. Le cinquième moyen est pris de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, 5 et 6 du TUE, avec les articles 26, paragraphe 2, 49, 56, 63 et 115 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

B.2.8 Le sixième moyen est pris de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 170, 172 et 190 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, et 6 du TUE, avec les articles 49, 56 et 63 du TFUE, avec les articles 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphes 1 et 2, et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance attaquée entre en vigueur le 1er juillet 2020, alors qu'elle n'est parue au *Moniteur belge* que le 6 novembre 2020.

B.2.9. Il ressort de l'exposé dans la requête qu'aucun de ces moyens n'est dirigé contre l'article 9/2, § 6, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance attaquée. Ces moyens ne doivent dès lors pas être examinés dans le cadre de la demande de suspension.

Quant aux conditions de la suspension

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

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

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

Quant au caractère sérieux des moyens

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

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

B.5.1. Le septième moyen est pris de la violation, par l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11, 12, 14, 18, 19, 22, 29, 170 et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 2, 4, paragraphe 3, premier alinéa, 6 et 19 du TUE, avec l'article 16, paragraphe 1, du TFUE, avec les articles 7, 8, paragraphe 1, 20 et 47 à 53 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les articles 6, paragraphe 3, 8 et 10 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que l'ordonnance attaquée lèverait le secret professionnel propre aux avocats en leur imposant l'obligation de déclaration. Les parties requérantes font valoir que l'ordonnance attaquée viole ces dispositions en ce qu'il est exclu qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret

professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables. L'avocat ne peut toutefois pas satisfaire à cette obligation de déclaration sans violer son secret professionnel. Les parties requérantes critiquent également le fait que l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration.

B.5.2. La Cour a été saisie de demandes de suspension et de recours en annulation, introduits notamment par les parties requérantes dans l'affaire présentement examinée, du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020). Ces recours ont été joints et inscrits sous les numéros 7429-7443 du rôle. Les dispositions attaquées par les parties requérantes dans ces affaires ont un contenu similaire à celui des dispositions de l'ordonnance attaquée dans l'affaire présentement examinée.

Le septième moyen dans l'affaire présentement examinée est quasiment identique au sixième moyen invoqué par les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 et coïncide avec les deux premiers moyens invoqués dans l'affaire n° 7429. Par son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020, la Cour s'est prononcée sur le sérieux des moyens dans les affaires précitées.

En ce qui concerne l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables

B.6.1. Les parties requérantes font valoir que l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, viole les dispositions mentionnées en B.5.1 en ce qu'il exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire au sens de l'ordonnance invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en matière de dispositifs commercialisables.

B.6.2. Une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires en ce qui concerne ces dispositifs. Au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition aux fins de la mise en œuvre ou qu'ils sont prêts à être mis en œuvre, ces dispositifs doivent, tout comme les dispositifs sur mesure, être déclarés individuellement (article 9/2, § 1er, de l'ordonnance du 26 juillet 2013).

B.6.3. Dans le cas des dispositifs commercialisables, les intermédiaires ont également l'obligation d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, qui sont devenues disponibles en ce qui concerne les dispositifs commercialisables (article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013). Les informations qui doivent être communiquées comprennent les éléments suivants, s'ils sont applicables :

- l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés et, le cas échéant, des personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance (pour les personnes physiques), leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale;
- la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie;
- l'identification de l'État membre des contribuables concernés ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration;
- l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée.

B.7.1. Par son arrêt n° 167/2020, précité, la Cour a jugé, quant au premier moyen dans l'affaire n° 7429, que ce moyen n'est pas sérieux en ce qui concerne l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables, contenue dans l'article 11/3 du décret flamand du 21 juin 2013 « relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : le décret flamand du 21 juin 2013), étant donné qu'il peut être admis, en raison de la

nature même d'un dispositif commercialisable, que, lors de la déclaration individuelle initiale, les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel (B.7.6).

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

B.7.2. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 167/2020, précité, le septième moyen n'est pas sérieux en ce qu'il est dirigé contre l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en tant qu'il porte sur l'obligation de déclaration initiale relative aux dispositifs commercialisables.

B.8.1. En ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique en matière de dispositifs commercialisables, la Cour a jugé, par son arrêt n° 167/2020 :

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

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

Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires, rien n'empêche toutefois que l'intermédiaire qui, en raison du secret professionnel, ne pourrait pas lui-même remplir l'obligation de déclaration, que celle-ci soit initiale ou périodique, aide le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas (*ibid.*). Il n'apparaît pas pourquoi il serait possible, dans le cadre d'un dispositif sur mesure, de fournir les informations nécessaires au contribuable, mais pas dans le cadre d'un dispositif commercialisable, pour lequel aucun ajustement substantiel n'est nécessaire pour le contribuable, sauf en ce qui concerne des

informations dont le contribuable disposera souvent lui-même, ainsi qu'il ressort de l'énumération mentionnée en B.7.5.

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

B.8.2. L'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, dispose, tout comme l'article 11/6, § 3, du décret flamand précité du 21 juin 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 14 du décret du 26 juin 2020, que l'intermédiaire ne peut pas se prévaloir du secret professionnel concernant l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables. Il ressort des travaux préparatoires de cette disposition que celle-ci est fondée sur la même justification que son pendant flamand :

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

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

B.8.3. Pour des motifs identiques à ceux qui sont contenus dans l'arrêt n° 167/2020, précité, le septième moyen est sérieux en ce qu'il est dirigé contre l'article 9/2, § 6, alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en tant qu'il dispose que les avocats ne peuvent pas se prévaloir du secret professionnel concernant l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables au sens de l'article 9/2, § 2, de l'ordonnance du 26 juillet 2013.

En ce qui concerne l'obligation d'information par rapport aux autres intermédiaires concernés

B.9.1. Dans le septième moyen, les parties requérantes critiquent également le fait qu'en vertu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, l'avocat-intermédiaire qui souhaite invoquer son secret professionnel est tenu d'informer les autres intermédiaires concernés par écrit et de façon motivée qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon les parties requérantes, il est impossible de satisfaire à cette exigence sans violer malgré tout le secret professionnel.

Le contenu de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 est comparable à celui de l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret flamand du 21 juin 2013. Par son arrêt n° 167/2020, la Cour a jugé, en ce qui concerne l'article 11/6, § 1er, alinéa 1er, 1°, du décret du 21 juin 2013, que si l'autre intermédiaire est le client de l'avocat, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention de son client sur son obligation de déclaration (B.9.3). Quant à l'hypothèse dans laquelle l'autre intermédiaire n'est pas le client de l'avocat, la Cour a jugé :

« B.9.2. Comme il est dit en B.6, les informations que les avocats doivent transmettre à l'autorité compétente en ce qui concerne leurs clients sont protégées par le secret professionnel, si ces informations portent sur des activités qui relèvent de leur mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique. Le simple fait de recourir à un avocat est soumis au secret professionnel. Il en va *a fortiori* de même pour l'identité des clients d'un avocat. Les informations protégées par le secret professionnel par rapport à l'autorité le sont également par rapport aux autres acteurs, par exemple les autres intermédiaires concernés.

B.9.3. Comme il est également dit en B.6, il ne peut être dérogé à la règle du secret professionnel que si un motif impérieux d'intérêt général peut le justifier et si la levée du secret est strictement proportionnée. Selon les travaux préparatoires, l'obligation pour un intermédiaire d'informer les autres intermédiaires concernés de façon motivée du fait qu'il se prévaut du secret professionnel et ne satisfera dès lors pas à l'obligation de déclaration serait nécessaire pour répondre aux exigences de la directive et pour assurer que le secret professionnel n'empêche pas les déclarations nécessaires (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, pp. 20-21).

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

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

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

B.9.4. D'après son article 2, le décret attaqué vise à transposer la directive (UE) 2018/822.

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

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

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

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

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

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

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

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

B.9.2. Sur la base de ce qui précède, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne, par son arrêt n° 167/2020, la question préjudicielle suivante :

« L'article 1er, point 2), de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 ' modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ' viole-t-il le droit à un procès équitable garanti par l'article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et le droit au respect de la vie privée garanti par l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en ce que le nouvel article 8*bis ter*, paragraphe 5, qu'il a inséré dans la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 ' relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE ', prévoit que, si un État membre prend les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de fournir des informations concernant un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration lorsque l'obligation de déclaration serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre, cet État membre est tenu d'obliger lesdits intermédiaires à notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire ? ».

B.9.3. La question précitée se pose également à l'occasion de l'examen du présent recours. En ce qu'elles font valoir à l'audience que la Cour devrait poser des questions supplémentaires concernant les obligations qui incombent aux clients de l'avocat qui agit en tant qu'intermédiaire, les parties requérantes invoquent un moyen nouveau qui n'est dès lors pas recevable.

B.10. La Cour ne saurait, sans préjuger de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à la question préjudicielle en validité posée par l'arrêt n° 167/2020, se prononcer sur le caractère sérieux du septième moyen en ce qu'il est dirigé contre l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020. Il en découle que, sans pouvoir procéder à l'examen du caractère sérieux de ce moyen, il y a lieu de considérer qu'il est satisfait à la première condition établie par l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 précité.

Quant au risque de préjudice grave difficilement réparable

B.11. Une suspension par la Cour doit permettre d'éviter qu'un préjudice grave résulte pour les parties requérantes de l'application immédiate de la norme attaquée, préjudice qui ne pourrait être réparé ou qui pourrait difficilement être réparé en cas d'annulation éventuelle.

B.12.1. Afin de démontrer que l'application des dispositions attaquées risque de leur causer un préjudice grave difficilement réparable, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées donnent à leurs membres, dans le cas de la première partie requérante, ou à elles-mêmes, dans le cas des deuxième et troisième parties requérantes, le choix entre violer leur secret professionnel ou ne pas satisfaire à l'obligation de déclaration attaquée. En ce qu'elles obligent l'avocat à violer ce secret professionnel, les dispositions attaquées causent un préjudice irréparable au lien de confiance entre l'avocat et son client. En outre, elles risquent des sanctions déontologiques, pénales et administratives, ainsi qu'une perte de revenus si elles souhaitent éviter ces sanctions.

B.12.2. Comme la Cour l'a jugé par son arrêt n° 167/2020, le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable (B.5.5). Les parties requérantes démontrent que l'application immédiate de l'article 6 de l'ordonnance attaquée risque de leur causer un préjudice grave en ce qu'un avocat, dans le cadre de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, peut être tenu de partager des informations qui relèvent du secret professionnel. Il s'agit d'un préjudice qui peut être difficilement réparé par une éventuelle annulation de cette disposition.

B.13. En ce qui concerne l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, et alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, il est satisfait aux conditions de la suspension. Il y a lieu de suspendre ces dispositions dans la mesure indiquée dans le dispositif.

Quant à la durée de la suspension

B.14.1. L'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dispose :

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

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

B.14.2. La Cour ne sera en mesure de rendre son arrêt sur la demande principale que lorsqu'elle aura pu prendre connaissance de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne en réponse à la question préjudicielle posée par l'arrêt n° 167/2020, ainsi que des observations des parties quant à l'arrêt de la Cour de justice.

B.14.3. La Cour de justice de l'Union européenne a jugé :

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

Et :

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

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

B.14.4. Le principe d'effectivité du droit de l'Union commande que la suspension ordonnée par la Cour perdure jusqu'à ce que celle-ci soit en mesure de rendre son arrêt quant au fond, ce qui ne saurait être le cas dans le délai de trois mois imposé par l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

Il convient dès lors d'écarter, en l'espèce, l'application de l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 et d'ordonner que la suspension des dispositions visées en B.13 continue à produire ses effets jusqu'à la date de publication au *Moniteur belge* de l'arrêt de la Cour sur le recours en annulation inscrit au rôle sous le numéro 7481.

En ce qui concerne l'application de l'article 20, 1°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle

B.15.1. Les parties requérantes font valoir que la suspension doit être basée sur les articles 2 et 19 du TUE, parce que l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 limite la durée d'une suspension fondée sur l'article 20 de cette loi spéciale à trois mois.

B.15.2. Eu égard au constat, en B.14.4, qu'il doit être fait abstraction de l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 dans le cadre de la suspension de l'exécution de l'article 9/2, § 6, alinéa 1er, 1°, et alinéa 5, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, la demande de suspendre cette disposition sur la base des articles 2 et 19 du TUE est sans objet.

En ce qui concerne les demandes de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne

B.16. Eu égard à ce qui précède, il n'y a pas lieu, à ce stade de la procédure, de poser à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles proposées par les parties requérantes.

Par ces motifs,

la Cour

1. suspend :

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

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

2. ordonne que les suspensions précitées produisent leurs effets jusqu'à la date de publication au *Moniteur belge* de l'arrêt statuant sur le recours en annulation inscrit au rôle sous le numéro 7481;

3. rejette la demande de suspension pour le surplus.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 11 mars 2021.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen