

Numéro du rôle : 7498
Arrêt n° 94/2021 du 17 juin 2021

## ARRÊT

---

*En cause* : la demande de suspension du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », introduite par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone.

La Cour constitutionnelle,

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

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 19 janvier 2021 et parvenue au greffe le 20 janvier 2021, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me S. Scarnà, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit une demande de suspension du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (publié au *Moniteur belge* du 20 octobre 2020).

Par la même requête, la partie requérante demande également l'annulation du même décret.

Par ordonnance du 11 mars 2021, la Cour a fixé l'audience pour les débats sur la demande de suspension au 31 mars 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 25 mars 2021 au plus tard, leurs observations écrites éventuelles sous la forme d'un mémoire, dont une copie serait envoyée dans le même délai à la partie requérante.

Le Gouvernement wallon, assisté et représenté par Me A. Hirsch et Me V. Delcuve, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit des observations écrites.

À l'audience publique du 31 mars 2021 :

- ont comparu :
  - . Me S. Scarnà, pour la partie requérante;
  - . Me V. Delcuve et Me A. Biba, avocat au barreau de Bruxelles, pour le Gouvernement wallon;
- le juge T. Giet, rapporteur en remplacement du juge-rapporteur J.-P. Moerman, légitimement empêché, et la juge J. Moerman 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 l'objet de la demande de suspension et à l'incidence de l'arrêt de la Cour n° 45/2021 du 11 mars 2021*

A.1.1. La partie requérante demande la suspension des articles 1er à 8 du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 1er octobre 2020). Elle observe que le décret du 1er octobre 2020 modifie le décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes » (ci-après : le décret du 6 mai 1999), en vue de transposer, en ce qui concerne les taxes relevant de la compétence de la Région wallonne, 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).

A.1.2. Le Gouvernement wallon fait valoir que la demande de suspension est sans objet, eu égard à la suspension partielle du décret du 1er octobre 2020 ordonnée par la Cour dans son arrêt n° 45/2021 du 11 mars 2021. Selon lui, il ressort de l'exposé des moyens et des développements consacrés au risque de préjudice grave difficilement réparable que la demande de suspension concerne uniquement la situation des avocats. Selon lui toujours, l'unique passage de la demande de suspension qui porte sur les justiciables vise indirectement les avocats, dès lors qu'il concerne l'éventuelle incidence du décret du 1er octobre 2020 sur le lien de confiance entre les justiciables et leurs avocats et sur le droit à un procès équitable. Selon le Gouvernement wallon, la demande de suspension ne saurait donc conduire à une suspension du décret du 1er octobre 2020 plus étendue que celle qui a été ordonnée par la Cour dans son arrêt n° 45/2021.

A.1.3. À l'audience, la partie requérante observe que les moyens qu'elle invoque sont similaires au septième moyen soulevé dans l'affaire n° 7480, que la Cour a examiné dans son arrêt n° 45/2021. En outre, la partie requérante souhaite qu'une question préjudicielle similaire à celle qui a été posée à la Cour de justice de l'Union européenne par l'arrêt de la Cour n° 167/2020 du 17 décembre 2020 soit posée dans le cadre de la présente procédure, afin que la partie requérante puisse avoir l'occasion de faire valoir ses arguments devant la Cour de justice.

*Quant à l'intérêt*

A.2. La partie requérante fait valoir qu'elle a pour mission de défendre les intérêts des avocats et des justiciables. Elle fonde son intérêt au recours sur trois éléments.

Premièrement, la partie requérante entend protéger les intérêts des justiciables. À cet égard, elle insiste sur l'insécurité juridique résultant de l'imprécision de plusieurs notions relatives à l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs qui incombe aux intermédiaires ou aux contribuables. Elle critique également la rétroactivité du décret du 1er octobre 2020. Elle observe en outre que le non-respect, par les intermédiaires ou par les contribuables, des obligations prévues par le décret du 1er octobre 2020 est sanctionné par de lourdes amendes administratives, qui sont de nature pénale. Elle ajoute que les intermédiaires s'exposent également à des sanctions déontologiques et qu'ils risquent d'engager leur responsabilité civile.

Deuxièmement, la partie requérante entend protéger l'exercice de la profession d'avocat. Elle met en évidence le dilemme suivant : d'une part, si un avocat-intermédiaire déclare un dispositif qui n'aurait pas dû faire l'objet d'une déclaration, il s'expose à des sanctions pénales, à des sanctions déontologiques et à des actions civiles, et, d'autre part, si un avocat-intermédiaire méconnaît les obligations de déclaration imposées par le décret du 1er octobre 2020, il s'expose à des sanctions administratives de nature pénale. Elle souligne que les avocats qui ne souhaitent pas courir ces risques doivent donc s'abstenir de donner des conseils juridiques dès qu'il existe un

aspect d'extranéité et un soupçon de présence d'un marqueur pouvant faire naître l'obligation de déclaration d'un dispositif transfrontière. Selon elle, il en résulte une entrave disproportionnée à la liberté des avocats d'organiser leur profession et de donner des conseils juridiques de façon indépendante.

Troisièmement, la partie requérante entend protéger le secret professionnel de l'avocat. Elle rappelle tout d'abord que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe au respect des droits fondamentaux et qu'il constitue un des piliers de l'État de droit démocratique. À cet égard, elle se réfère notamment à la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme, de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour de cassation, ainsi qu'à la jurisprudence de la Cour, notamment à l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020. Elle souligne que les avocats donnent habituellement à leurs clients des conseils juridiques qui sont à la fois protégés par le secret professionnel et soumis au champ d'application de l'obligation de déclaration imposée par le décret du 1er octobre 2020. Elle souligne que, d'une part, les avocats qui se soumettent aux obligations de déclaration imposées par le décret du 1er octobre 2020 en violant le secret professionnel s'exposent à des sanctions disciplinaires et que, d'autre part, les avocats qui méconnaissent les obligations de déclaration imposées par le décret du 1er octobre 2020 s'exposent à de lourdes amendes administratives. Elle en conclut que les avocats se trouvent dès lors dans l'impossibilité d'exercer leur profession en toute indépendance.

#### *Quant au sérieux des moyens*

##### *En ce qui concerne le premier moyen*

A.3. La partie requérante prend un premier moyen de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 12, 14 et 190 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 49 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et avec les principes fondamentaux de la sécurité juridique et de la non-rétroactivité des lois.

Tout d'abord, la partie requérante observe que le non-respect des obligations imposées par le décret du 1er octobre 2020 est sanctionné par des amendes administratives de 2 500 à 25 000 euros et, en cas d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire, de 5 000 à 50 000 euros. Se référant à la jurisprudence de la Cour et à celle de la Cour européenne des droits de l'homme, elle affirme que ces amendes administratives revêtent un caractère pénal, de sorte que les dispositions du décret du 1er octobre 2020 sont soumises au respect du principe de la légalité dans ses dimensions formelle et matérielle, du principe de la sécurité juridique et du principe de la non-rétroactivité des lois.

Ensuite, elle observe qu'en vertu de l'article 3 du décret du 1er octobre 2020, un intermédiaire est tenu de transmettre à l'autorité compétente les informations dont il a connaissance, qu'il possède ou qu'il contrôle en ce qui concerne les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Selon elle, les dispositions attaquées sont volontairement énoncées en des termes et concepts flous et imprécis, de sorte que les destinataires du décret du 1er octobre 2020 sont privés de toute sécurité juridique. Premièrement, elle observe que le décret du 1er octobre 2020 ne définit pas la notion de « dispositif », qui est pourtant centrale. Selon elle, la précision apportée par le décret du 1er octobre 2020 selon laquelle « un dispositif peut comporter plusieurs étapes ou parties » laisse penser qu'un dispositif peut également ne comporter qu'une seule étape ou partie, ce qui renforce l'incertitude quant au sens à donner à cette notion. En outre, elle affirme que, contrairement à ce que les travaux préparatoires suggèrent, la notion de « dispositif » ne peut pas être définie à l'aide des « marqueurs » identifiés par le décret du 1er octobre 2020.

Deuxièmement, elle soutient que ni le texte du décret du 1er octobre 2020, ni les travaux préparatoires du décret du 1er octobre 2020, ni les travaux préparatoires de la loi fédérale transposant la même directive européenne ne permettent de comprendre la portée du qualificatif « transfrontière » et de la notion de « participant » à un dispositif.

Troisièmement, la partie requérante observe que le décret du 1er octobre 2020 prévoit cinq catégories de marqueurs pour déterminer si un dispositif transfrontière doit être déclaré ou non. Selon elle, ces marqueurs sont imprécis et manquent de pertinence.

Quatrièmement, selon la partie requérante, le destinataire des informations à communiquer n'est pas clairement défini à l'article 64quinquies/2, § 3, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020.

Cinquèmement, selon la partie requérante, les informations à communiquer sont imprécises et obscures. À cet égard, elle affirme notamment que la définition d'« entreprise associée », insérée à l'article 64*bis*, § 1er, alinéa 4, 24°, du décret du 6 mai 1999 par le décret du 1er octobre 2020, n'est pas rédigée en des termes suffisamment clairs et précis. Elle souligne qu'il est pourtant indispensable que les informations devant faire l'objet d'une déclaration soient définies de manière précise, puisqu'une déclaration incomplète est sanctionnée par des amendes administratives de nature pénale.

De plus, elle affirme que l'article 8 du décret du 1er octobre 2020 prévoit une application rétroactive des obligations de déclaration qu'il impose. Elle souligne également qu'alors que ledit décret a été voté le 1er octobre 2020, l'article 64*quinquies*/2, § 11, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, prévoit que les intermédiaires et, le cas échéant, les contribuables concernés transmettent, le 31 août 2020 au plus tard, les informations relatives aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Selon elle, il aurait fallu que les intermédiaires et les contribuables concernés puissent déterminer, au moment de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière, si celui-ci doit faire l'objet d'une déclaration. La partie requérante fait valoir que la rétroactivité du décret du 1er octobre 2020 n'est pas indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général. À cet égard, elle observe notamment que la directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 « modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre au besoin urgent de reporter certains délais pour la déclaration et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19 » a autorisé les États membres à reporter au 28 février 2021 au plus tard le délai pour la déclaration des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Selon la partie requérante, cette faculté de report offerte par le législateur européen démontre que la rétroactivité du décret du 1er octobre 2020 n'est pas nécessaire.

En outre, dès lors que le décret du 1er octobre 2020 transpose la directive (UE) 2018/822, la partie requérante se réfère aux questions préjudicielles qu'elle suggère dans la requête en annulation accompagnant sa demande de suspension et qu'elle invite la Cour à poser à la Cour de justice de l'Union européenne afin que celle-ci se prononce sur la conformité de ladite directive aux principes fondamentaux de la sécurité juridique et de la légalité.

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

#### *En ce qui concerne le second moyen*

A.4. La partie requérante prend un second moyen de la violation, par le décret du 1er octobre 2020, des articles 10, 11 et 22 de la Constitution, des articles 7, 8, 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, des articles 1er et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et de l'article 17 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, lus en combinaison avec les articles 6 et 7 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec les articles 47, 48, 49, 51 et 52 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, avec les principes généraux du droit en matière de droits de la défense et avec l'article 6, paragraphe 2, du Traité sur l'Union européenne.

Après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour et de la Cour européenne des droits de l'homme quant au droit au respect de la vie privée, la partie requérante fait valoir que les informations qui sont visées par l'obligation de déclaration imposée par le décret du 1er octobre 2020 relèvent de la sphère de la vie privée, qui inclut notamment les activités commerciales et professionnelles. Selon elle, la communication de ces informations constitue une violation du droit au respect de la vie privée tant de l'avocat-intermédiaire que du contribuable concerné, quelle que soit la personne qui divulgue ces informations à l'autorité compétente.

Ensuite, après avoir rappelé la jurisprudence de la Cour relative au secret professionnel de l'avocat, la partie requérante fait valoir que l'article 2 de la directive (UE) 2018/822 a laissé aux États membres toute latitude en ce qui concerne l'imposition de l'obligation de déclaration aux intermédiaires soumis au secret professionnel. Selon la partie requérante, puisque le décret du 1er octobre 2020 prévoit un régime de dispense lorsque l'intermédiaire est soumis au secret professionnel, le législateur décréteil considère que l'obligation de déclaration constituerait une violation du secret professionnel de l'avocat-intermédiaire. La partie requérante estime que le régime de dispense mis en œuvre par le décret du 1er octobre 2020 viole tout de même le secret professionnel de l'avocat. Tout d'abord, elle constate que la seule distinction opérée par le décret du 1er octobre 2020 entre les différentes professions soumises au secret professionnel réside dans l'application du régime de dispense aux seuls dépositaires d'un secret dont la divulgation est pénalement sanctionnée. Ensuite, elle souligne que l'intermédiaire qui se prévaut de cette dispense est tenu de notifier à un autre intermédiaire le fait qu'il ne peut satisfaire à son obligation de déclaration. Selon elle, une telle notification à un autre intermédiaire, qui n'est pas tenu au même secret et aux mêmes règles déontologiques, viole le secret professionnel. La partie requérante en conclut que le décret du 1er octobre 2020 prévoit un simple transfert de l'obligation de déclaration vers un autre intermédiaire qui n'est pas soumis au secret professionnel ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, vers le contribuable concerné. Selon elle, la divulgation d'informations relevant du secret professionnel par un autre intermédiaire ou par le contribuable concerné lui-même viole le secret professionnel de l'avocat. De plus, la partie requérante constate qu'aucune dispense n'est prévue en ce qui concerne les dispositifs commercialisables et elle se réfère à cet égard à l'arrêt de la Cour n° 167/2020, par lequel celle-ci a jugé que l'impossibilité pour les avocats de se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs transfrontières commercialisables n'est pas raisonnablement proportionnée à l'objectif poursuivi. Enfin, la partie requérante souligne que le secret professionnel de l'avocat est moins bien protégé par le décret du 1er octobre 2020, qui concerne des dispositifs licites, que par la législation anti-blanchiment, qui a pour but de lutter contre des infractions particulièrement graves. Se référant à la jurisprudence de la Cour, elle conclut que le secret professionnel de l'avocat doit en toute hypothèse être protégé lorsque l'avocat agit dans le cadre de ses activités essentielles que sont la représentation en justice et le conseil juridique.

#### *Quant au risque de préjudice grave difficilement réparable*

A.5. La partie requérante fait tout d'abord valoir que les justiciables dont elle représente les intérêts risquent, en leur qualité d'intermédiaires ou de contribuables concernés, de subir un préjudice grave difficilement réparable. Selon elle, dès lors que le décret du 1er octobre 2020 manque de précision et qu'il prévoit de lourdes amendes administratives à caractère pénal, il incite les intermédiaires et les contribuables concernés à déclarer de manière excessive ce qu'ils pensent être des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Selon elle, cette intimidation qui résulte du décret du 1er octobre 2020 engendre à elle seule un préjudice difficilement réparable. En outre, elle souligne que, si un justiciable procède à une déclaration et qu'il apparaît en définitive que cette déclaration n'était pas exigée, ce justiciable aura alors indûment subi une atteinte à sa vie privée, ce qui constitue un préjudice difficilement réparable. Inversement, si un justiciable ne procède pas à une déclaration et qu'il apparaît en définitive que cette déclaration était exigée, ce justiciable risquera alors des sanctions de nature pénale, ce qui constitue un préjudice grave difficilement réparable, d'autant que le décret du 1er octobre 2020 ne prévoit pas de mécanisme de prescription.

Ensuite, la partie requérante fait valoir que le préjudice grave difficilement réparable qui résulte du décret du 1er octobre 2020 est d'autant plus important en ce qui concerne les avocats-intermédiaires, en ce que le décret du 1er octobre 2020 porte atteinte au secret professionnel de l'avocat. Selon elle, l'avocat-intermédiaire a le choix entre violer le secret professionnel ou ne pas satisfaire à l'obligation de déclaration prévue par le décret du 1er octobre 2020, de sorte que, quel que soit le choix qu'il pose, il s'expose à des sanctions de nature pénale. La partie requérante souligne en outre que le lien de confiance entre le client et l'avocat est brisé, dès lors que le client ne peut plus être assuré que son avocat respectera le secret professionnel.

Par ailleurs, la partie requérante souligne qu'il résulte de la rétroactivité du décret du 1er octobre 2020 que des sanctions pour déclaration tardive sont inexorablement applicables, sans que les destinataires du décret du 1er octobre 2020 aient pu entreprendre la moindre action pour les éviter.

Enfin, la partie requérante souligne qu'il est en toute hypothèse impossible de procéder à la déclaration de dispositifs transfrontières potentiellement agressifs, dès lors qu'il n'existe aucun formulaire prévu à cet effet et que l'autorité compétente pour recevoir cette déclaration est difficilement identifiable.

#### *Quant à la durée de la suspension*

A.6. La partie requérante estime que les motifs de l'arrêt de la Cour n° 167/2020 sont aussi pertinents en l'espèce, de sorte que, nonobstant l'article 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, la suspension doit produire ses effets jusqu'à la date de la publication au *Moniteur belge* de l'arrêt statuant sur le recours en annulation.

- B -

#### *Quant aux dispositions attaquées*

B.1.1. La partie requérante demande la suspension des articles 1er à 8 du décret de la Région wallonne du 1er octobre 2020 « modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, en vue de la transposition de la directive 2018/822/UE sur l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 1er octobre 2020).

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

« Les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures sont généralement constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéficiaires 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 puissent disposer de ces informations, la directive instaure une obligation de déclaration concernant d'éventuels dispositifs fiscaux transfrontières à caractère agressif.

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

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

[...]

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

B.1.3. Afin de transposer cette obligation de déclaration en Région wallonne, le décret du 1er octobre 2020 apporte un certain nombre de modifications au décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 « relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes » (ci-après : le décret du 6 mai 1999).

L'article 3 du décret du 1er octobre 2020 insère dans l'article 64*bis* du décret du 6 mai 1999 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, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable;

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

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

Aux fins des 19° au 26° du paragraphe 2 et de l'article 64*quinquies*/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;

21° ‘ marqueur ’ : une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale, telle que recensée au paragraphe 2;

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.

L'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 5 du décret du 1er octobre 2020 insère un article 64*quinquies*/2 dans le décret du 6 mai 1999. 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, par l'autorité compétente, des informations nécessaires relatives aux dispositifs fiscaux agressifs. Le nouvel article 64*quinquies*/2, §§ 1er et 2, du décret du 6 mai 1999 dispose :

« § 1er. Les intermédiaires transmettent à l'autorité compétente belge les informations dont ils ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours, à compter du cas mentionné ci-dessous qui intervient 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;

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

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 64*bis*, § 1er, alinéa 4, 22°, alinéa 2, transmettent également 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.

§ 2. Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires établissent tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration visées au paragraphe 14, 1°, 4°, 7° et 8°, qui sont devenues disponibles depuis la transmission du dernier rapport ».

L'article 64*quinquies*/2, § 3, détermine l'autorité qui doit être informée lorsque plusieurs autorités entrent en considération. L'article 64*quinquies*/2, § 4, règle l'obligation de déclaration lorsque plusieurs intermédiaires participent au même dispositif :

« Lorsque, en application du paragraphe 3, il existe une obligation de déclaration multiple, l'intermédiaire est dispensé de la transmission des informations s'il peut prouver que ces mêmes informations ont été transmises dans un autre État membre ».

B.1.5. L'article 64*quinquies*/2, § 5, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er 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 tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, le contribuable concerné des obligations de déclaration qui leur incombent en vertu de l'article 64*quinquies*/2, § 6. Selon l'article 64*quinquies*/2, § 5, alinéa 3, le secret professionnel ne peut en aucun cas être invoqué à l'égard de l'obligation de déclaration de dispositifs commercialisables. L'article 64*quinquies*/2, § 5, du décret du 6 mai 1999 dispose :

« Les intermédiaires sont 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 auquel ils sont tenus et dont la violation est sanctionnée pénalement. En pareil cas, les intermédiaires notifient immédiatement 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 peuvent avoir droit à une dispense en vertu de l'alinéa 1er uniquement dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions, et qu'à partir du moment où ils ont rempli l'obligation de notification visée à l'alinéa 1er.

Aucun secret professionnel visé au présent paragraphe ne peut être invoqué 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 notifie au contribuable concerné ou à un autre intermédiaire l'application d'une dispense en vertu de l'article 64*quinquies*/2, § 5, l'obligation de transmettre des informations relatives à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration relève de la responsabilité de l'autre intermédiaire qui a reçu cette notification, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, de celle du contribuable concerné (article 64*quinquies*/2, § 6, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020).

B.1.7. L'échange automatique des informations nécessaires relatives à des dispositifs fiscaux agressifs par l'autorité compétente est réglé à l'article 64*quinquies*/2, §§ 13 à 16, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020 :

« § 13. L'autorité compétente belge communique les informations visées au paragraphe 14 concernant les dispositifs transfrontières dont elle a été informée par l'intermédiaire ou le contribuable concerné conformément aux paragraphes 1er à 12, par voie d'un échange automatique d'informations aux autorités compétentes de tous les autres États membres, selon les modalités visées à l'article 64*octies*, § 8.

§ 14. Les informations qui doivent être communiquées par l'autorité compétente belge conformément au paragraphe 13, comprennent les éléments suivants, le cas échéant :

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

2° des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration;

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

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

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

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

7° l'identification de l'État membre du ou des 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.

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

§ 16. L'échange automatique d'informations est effectué dans un délai d'un mois à compter de la fin du trimestre au cours duquel les informations ont été transmises. Les premières informations sont communiquées le 31 octobre 2020 au plus tard ».

B.1.8. Les manquements aux obligations imposées par l'article 64<sup>quinquies</sup>/2 du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, sont punis d'une amende fiscale en vertu de l'article 63, § 2, 6°, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 2 du décret du 1er octobre 2020, qui dispose :

« pour toute infraction à l'article 64<sup>quinquies</sup>/2 du présent décret qui consiste à ne pas fournir, à fournir de manière incomplète ou à fournir tardivement des informations visées à l'article 64<sup>quinquies</sup>/2, paragraphe 14, une amende fiscale de 2 500 euros à 25 000 euros est appliquée. Toutefois, si l'infraction a été commise avec intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende fiscale de 5 000 euros à 50 000 euros est appliquée. Le Gouvernement est habilité à déterminer les échelles de ces amendes fiscales ».

B.1.9. L'article 8 du décret du 1er octobre 2020 règle l'entrée en vigueur de celui-ci :

« Le présent décret entre en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*.

Les articles 2 à 7 du présent décret produisent leurs effets au 1er juillet 2020 ».

En vertu de l'article 64quinquies/2, § 11, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, les intermédiaires et les contribuables doivent, au plus tard le 31 août 2020, transmettre les informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020 :

« Les intermédiaires et les contribuables concernés fournissent des informations sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020. Les intermédiaires et les contribuables concernés, le cas échéant, transmettent des informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, au plus tard le 31 août 2020 ».

B.2. Par son arrêt n° 45/2021 du 11 mars 2021, la Cour a suspendu :

- l'article 64quinquies/2, § 5, alinéa 1er, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er octobre 2020, 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 64quinquies/2, § 5, alinéa 3, du décret du 6 mai 1999, tel qu'il a été inséré par l'article 5 du décret du 1er 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 64quinquies/2, § 2, dudit décret du 6 mai 1999.

Par ce même arrêt, la Cour a décidé 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 7480.

### *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.

B.4. La suspension par la Cour d'une disposition législative doit permettre d'éviter que l'application immédiate de cette norme cause à la partie requérante un préjudice grave, qui ne pourrait être réparé ou qui pourrait difficilement l'être en cas d'annulation de ladite norme.

Il ressort de l'article 22 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle que, pour satisfaire à la deuxième condition de l'article 20, 1°, de cette loi, la personne qui forme une demande de suspension doit exposer, dans sa requête, des faits concrets et précis qui prouvent à suffisance que l'application immédiate des dispositions dont elle demande l'annulation risque de lui causer un préjudice grave difficilement réparable.

Cette personne doit notamment faire la démonstration de l'existence du risque de préjudice, de sa gravité et de son lien avec l'application des dispositions attaquées.

B.5.1. Premièrement, la partie requérante fait valoir que le décret du 1er octobre 2020 porte atteinte au secret professionnel de l'avocat, en ce que l'avocat-intermédiaire a le choix entre violer le secret professionnel ou ne pas satisfaire à l'obligation de déclaration prévue par le décret du 1er octobre 2020. Selon la partie requérante, le lien de confiance entre le client et

l'avocat est brisé, dès lors que le client ne peut plus être assuré que son avocat respectera le secret professionnel.

B.5.2. Eu égard à la suspension partielle du décret du 1er octobre 2020 ordonnée par l'arrêt n° 45/2021 précité, il y a lieu de constater que ce préjudice ne risque actuellement plus de se produire.

B.6.1. Deuxièmement, la partie requérante fait valoir que le décret du 1er octobre 2020 risque de causer un préjudice grave difficilement réparable aux justiciables, en leur qualité d'intermédiaires ou de contribuables concernés. Selon elle, ceux-ci sont incités à déclarer de manière excessive ce qu'ils pensent être des dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, en raison de l'imprécision du décret du 1er octobre 2020 et des sanctions qu'il prévoit. Elle fait valoir que si un intermédiaire ou un contribuable concerné procède à une déclaration à laquelle il n'est en réalité pas tenu, il en résulte une atteinte injustifiée au droit au respect de la vie privée. Elle ajoute que si, inversement, un intermédiaire ou un contribuable concerné ne procède pas à une déclaration à laquelle il est en réalité tenu, il s'expose à des sanctions de nature pénale. De plus, elle fait valoir que le décret du 1er octobre 2020 est rétroactif, de sorte que des sanctions pour déclaration tardive s'appliquent nécessairement. Enfin, elle fait valoir qu'il est impossible de procéder à la déclaration des dispositifs transfrontières en cause, dès lors qu'il n'existe aucun formulaire prévu à cet effet et que l'autorité compétente pour recevoir cette déclaration est difficilement identifiable.

B.6.2. L'article 495 du Code judiciaire, alinéas 1er et 2, dispose :

« L'Ordre des barreaux francophones et germanophone et l'« Orde van Vlaamse balies » ont, [chacun] en ce qui concerne les barreaux qui en font partie, pour mission de veiller à l'honneur, aux droits et aux intérêts professionnels communs de leurs membres et sont [compétents] en ce qui concerne l'aide juridique, le stage, la formation professionnelle des avocats-stagiaires et la formation de tous les avocats appartenant aux barreaux qui en font partie.

[Ils] prennent les initiatives et les mesures utiles en matière de formation, de règles disciplinaires et de loyauté professionnelle ainsi que pour la défense des intérêts de l'avocat et du justiciable ».

B.6.3. Les Ordres des barreaux, comme la partie requérante, sont des groupements professionnels de droit public qui ont été institués par la loi et qui regroupent obligatoirement tous ceux qui exercent la profession d'avocat.

Les Ordres des barreaux ne peuvent agir en justice, sauf dans les cas où ils défendent leur intérêt personnel, que dans le cadre de la mission que le législateur leur a confiée. Ainsi donc, ils peuvent en premier lieu agir en justice lorsqu'ils défendent les intérêts professionnels de leurs membres ou lorsque l'exercice de la profession d'avocat est en cause. Selon l'article 495, alinéa 2, du Code judiciaire, les Ordres peuvent également prendre des initiatives et des mesures « utiles [...] pour la défense des intérêts de l'avocat et du justiciable ».

B.6.4. Il ressort de l'article 495 du Code judiciaire, lu en combinaison avec les articles 2 et 87 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, que les Ordres des barreaux ne peuvent agir devant la Cour comme partie requérante ou comme partie intervenante pour défendre l'intérêt collectif des justiciables qu'en ce qu'une telle action est liée à la mission et au rôle de l'avocat en ce qui concerne la défense des intérêts du justiciable.

Des mesures qui n'ont aucune incidence sur le droit d'accès au juge, sur l'administration de la justice ou sur l'assistance que les avocats peuvent offrir à leurs clients, que ce soit lors d'un recours administratif, lors d'une conciliation amiable ou lors d'un litige soumis aux juridictions judiciaires ou administratives, ne relèvent dès lors pas de l'article 495 du Code judiciaire, lu en combinaison avec les articles 2 et 87 de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.6.5. Les préjudices invoqués par la partie requérante qui sont mentionnés en B.6.1 sont ceux que les intermédiaires ou les contribuables concernés pourraient subir individuellement.

Le risque de préjudice grave et difficilement réparable allégué n'est pas établi dans le chef de la partie requérante.

B.7. Une des conditions de fond pour pouvoir conclure à une suspension n'étant pas remplie, il y a lieu de rejeter la demande de suspension.

Par ces motifs,

la Cour

rejette la demande de suspension.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 17 juin 2021.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

F. Daoût