

Numéro du rôle : 7510
Arrêt n° 95/2021 du 17 juin 2021

## ARRÊT

---

*En cause* : la demande de suspension 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'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 3 février 2021 et parvenue au greffe le 5 février 2021, une demande de suspension 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'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me S. Scarnà, avocat au barreau de Bruxelles.

Par la même requête, la partie requérante demande également l'annulation de la même ordonnance.

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 de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me C. Molitor, Me V. Feyens, Me O. Vanleemputten et Me M. de Mûelenaere, 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 C. Molitor et Me M. de Mûelenaere, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;
- les juges-rapporteurs T. Detienne et R. Leysen 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'étendue de la demande de suspension*

A.1.1. La partie requérante demande la suspension des articles 1er à 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). Elle observe que l'ordonnance du 29 octobre 2020 modifie 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 » (ci-après : l'ordonnance du 26 juillet 2013), en vue de transposer, en ce qui concerne les taxes relevant de la compétence de la Région de Bruxelles-Capitale, 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 de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que l'examen de la demande de suspension doit être limité aux dispositions attaquées qui sont à l'origine du risque de préjudice grave et difficilement réparable dont la partie requérante peut se prévaloir. En l'espèce, cet examen doit être limité à l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce que cette disposition introduit un article 9/2, § 6, dans l'ordonnance du 26 juillet 2013.

### *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 de l'ordonnance du 29 octobre 2020. Elle observe en outre que le non-respect, par les intermédiaires ou par les contribuables, des obligations prévues par l'ordonnance du 29 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 prévues par l'ordonnance du 29 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

l'ordonnance du 29 octobre 2020. Elle souligne que, d'une part, les avocats qui se soumettent aux obligations de déclaration imposées par l'ordonnance du 29 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 l'ordonnance du 29 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.3.1. La partie requérante prend un premier moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 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.

A.3.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que le premier moyen est irrecevable en ce qu'il est pris de la violation de l'article 190 de la Constitution et de l'article 49, paragraphe 3, de la Charte des droits fondamentaux. Il soutient par ailleurs que, comme la Cour l'a jugé par ses arrêts n<sup>os</sup> 167/2020 et 46/2021, ce moyen ne doit pas être examiné dans le cadre de la demande de suspension, dès lors qu'il porte uniquement sur les caractères ambigu et rétroactif de l'obligation de déclaration, et non sur une atteinte au secret professionnel de l'avocat.

A.4.1. Tout d'abord, la partie requérante observe que le non-respect des obligations imposées par l'ordonnance du 29 octobre 2020 est sanctionné par des amendes administratives de 625 à 12 500 euros ou de 3 125 à 50 000 euros et, en cas d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire, de 2 500 à 25 000 euros ou de 12 500 à 100 000 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 de l'ordonnance du 29 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.

A.4.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que les sanctions visées à l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 ne revêtent pas un caractère pénal, de sorte que les articles 12 et 14 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et avec le principe de la légalité des peines en matière pénale, ne sont pas applicables. Premièrement, il ressort selon lui du texte de l'ordonnance et des travaux préparatoires que ces sanctions doivent être qualifiées d'amendes administratives. Deuxièmement, il soutient que l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 n'a pas une portée générale, dès lors qu'il s'applique uniquement aux intermédiaires et aux contribuables concernés, au sens de l'article 5 de la même ordonnance. Il estime par ailleurs que les sanctions ne poursuivent pas un but répressif. Troisièmement, il soutient que la partie requérante ne démontre pas que le degré de sévérité des sanctions encourues permet de qualifier celles-ci de sanctions pénales.

A.5.1. Ensuite, la partie requérante observe qu'en vertu de l'article 4 de l'ordonnance du 29 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 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 sont privés de toute sécurité juridique. Premièrement, elle observe que l'ordonnance du 29 octobre 2020 ne définit pas la notion de « dispositif », qui est pourtant centrale. Selon elle, la précision apportée par l'ordonnance du 29 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 l'ordonnance du 29 octobre 2020.

Deuxièmement, elle soutient que ni le texte de l'ordonnance du 29 octobre 2020 ni les travaux préparatoires y afférents ne permettent de comprendre la portée du qualificatif « transfrontière » et de la notion de « participant » à un dispositif.

Troisièmement, la partie requérante observe que l'ordonnance du 29 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 9/2 de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

Cinquièmement, 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 5 de l'ordonnance du 26 juillet 2013 par l'article 4 de l'ordonnance du 29 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.

A.5.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que toute ordonnance présente un certain degré de généralité. Il ajoute qu'en l'espèce, le contribuable, éventuellement assisté d'un professionnel, est en mesure d'évaluer préalablement les conséquences financières du comportement qu'il adopte. Il fait valoir que, par son arrêt n° 167/2020, la Cour a rejeté le grief pris du caractère vague de la notion de « dispositif commercialisable ».

Par ailleurs, il soutient que le texte de l'ordonnance du 29 octobre 2020 et les travaux préparatoires y afférents permettent d'appréhender les termes de celle-ci de manière claire et précise. Premièrement, il indique que les raisons pour lesquelles la notion de « dispositif » n'est pas définie dans l'ordonnance ont été exposées lors des travaux préparatoires. Il précise qu'un « dispositif » peut ne comporter qu'une seule étape. Il soutient que la circonstance que les notions de « dispositif transfrontière » et de « marqueur » sont distinctes ne fait pas obstacle à une lecture combinée de ces notions pour déterminer le champ d'application de l'obligation de déclaration.

Deuxièmement, il soutient que la notion de « participant » se comprend à la lecture combinée des définitions des notions d'« intermédiaire » et de « contribuable concerné », ainsi qu'au regard des exemples cités dans les travaux préparatoires. Il estime que l'article 5, 22°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 et les travaux préparatoires permettent d'appréhender la notion d'« intermédiaire » de manière suffisante. Il fait valoir qu'un dispositif revêt un caractère « transfrontière » dès qu'il satisfait à une des quatre conditions d'extranéité fixées aux points a) à e) de l'article 5, 19°, de la même ordonnance.

Troisièmement, il fait valoir que l'ordonnance du 29 octobre 2020 distingue, d'une part, les marqueurs dont l'existence suffit à déclencher l'obligation de déclaration du dispositif transfrontière et, d'autre part, les marqueurs qui nécessitent en outre la démonstration du critère de « l'avantage principal ». Selon lui, la partie requérante n'établit pas en quoi les marqueurs ne permettent pas d'identifier un risque d'évasion fiscale, ni en quoi les marqueurs seraient inadaptés aux « dispositifs » relatifs aux impôts qui relèvent de la compétence de la Région Bruxelles-Capitale. Il soutient que le critère de l'« avantage principal » est défini de manière objective.

Quatrièmement, il estime que la critique formulée par la partie requérante selon laquelle le destinataire des informations n'est pas clairement défini est incompréhensible.

Cinquièmement, il soutient que la partie requérante ne démontre pas en quoi la définition d'« entreprise associée » serait confuse. Selon lui, le fait qu'une disposition légale puisse entraîner des difficultés d'application, à trancher au cas par cas sous le contrôle du juge, est propre à ce type de norme et n'est en rien révélateur de l'illégalité de celle-ci.

Il indique que, pour la compréhension de l'ensemble de ces notions, les FAQ (questions fréquemment posées) publiées par le SPF Finances à propos de la transposition de la directive (UE) 2018/822 au niveau fédéral sont transposables à l'ordonnance du 29 octobre 2020.

A.6.1. De plus, la partie requérante affirme que l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit une application rétroactive des obligations de déclaration qu'elle impose. Elle souligne également qu'alors que

l'ordonnance du 29 octobre 2020 a été votée le 29 octobre 2020, l'article 12 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit que les intermédiaires et, le cas échéant, les contribuables concernés transmettent, le 28 février 2021 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 30 juin 2020. Selon elle, l'obligation de déclaration est ainsi applicable depuis le 25 juin 2018 et les intermédiaires et les contribuables concernés n'étaient pas en mesure, à cette date, de déterminer si le dispositif transfrontière devait faire l'objet d'une déclaration. La partie requérante fait valoir que la rétroactivité de l'ordonnance du 29 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.

En outre, dès lors que l'ordonnance du 29 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.

A.6.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que s'il est vrai que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entre en vigueur le 1er juillet 2020, l'obligation de déclaration, elle, n'est pas rétroactive. Il observe qu'aux termes de l'article 12, alinéa 2, de l'ordonnance du 29 octobre 2020, les informations concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration doivent être communiquées au plus tard le 28 février 2021. Il se réfère, sur ce point, à l'avis de la section de législation du Conseil d'État. Ensuite, il soutient que l'éventuelle rétroactivité de l'obligation de déclaration est, en toute hypothèse, indispensable à la lutte contre la planification fiscale agressive, qui est un objectif d'intérêt général. Enfin, il estime que la partie requérante substitue son appréciation à celle du législateur lorsqu'elle fait valoir que l'application de l'ordonnance au jour de son entrée en vigueur permettrait de réaliser l'objectif poursuivi.

Il soutient qu'il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de poser une question préjudicielle, dès lors que celle-ci repose sur le postulat erroné selon lequel les termes de l'ordonnance du 29 octobre 2020 sont imprécis et obscurs. Il estime par ailleurs que le risque de perturbation de la pratique des avocats n'est pas établi au-delà des difficultés d'interprétation propres à l'adoption de toute nouvelle loi.

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

A.7.1. La partie requérante prend un second moyen de la violation, par l'ordonnance du 29 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 instituée par l'ordonnance du 29 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.

A.7.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que les données financières et patrimoniales qui sont collectées relèvent du droit au respect de la vie privée du contribuable concerné par le dispositif fiscal à déclarer, et non du droit au respect de la vie privée de toute personne concernée par le dispositif, ni de celui de l'avocat-intermédiaire. Selon lui, les secrets d'ordre professionnel de l'avocat-intermédiaire sont protégés par l'article 9/2, § 10, alinéa 2, 3°, de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tandis que l'identité de l'avocat-intermédiaire relève du secret professionnel de l'avocat. Il fait valoir que la critique formulée par la partie requérante ne doit pas être examinée dans le cadre de la demande de suspension, dès lors qu'elle porte sur un préjudice grave et difficilement réparable causé à certains justiciables. Il soutient qu'en toute hypothèse, l'atteinte au droit au respect de la vie privée est prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle répond à un besoin social impérieux et qu'elle est proportionnée à l'objectif poursuivi, en ce qu'elle identifie précisément les données collectées. Il se réfère à l'article 9/2, § 10, dernier alinéa, de l'ordonnance du 26 juillet 2013 et aux articles 7 et 8 de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

A.8.1. 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 l'ordonnance du 29 octobre 2020 prévoit un régime de dispense lorsque l'intermédiaire est soumis au secret professionnel, le législateur ordonnancier 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 l'ordonnance du 29 octobre 2020 viole tout de même le secret professionnel de l'avocat. 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 l'ordonnance du 29 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 l'ordonnance du 29 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.

A.8.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient qu'en imposant à l'intermédiaire soumis au secret professionnel l'obligation d'informer les autres intermédiaires qu'il est dispensé de l'obligation de déclaration, le législateur ordonnancier s'est conformé à l'article 2 de la directive (UE) 2018/822. Selon lui, le secret professionnel de l'avocat, tel qu'il est défini dans la jurisprudence de la Cour et dans celle de la Cour de justice de l'Union européenne, n'est pas menacé par cette obligation de notification. Il soutient qu'en ce qui concerne les dispositifs sur mesure, l'avocat-intermédiaire ne doit pas déclarer le montage à l'administration fiscale. L'avocat-intermédiaire doit uniquement avertir les autres intermédiaires qui sont impliqués dans le montage ou son client qu'il est dispensé de l'obligation de déclaration en raison de son secret professionnel. Dès lors que cet autre intermédiaire ou, à défaut, ce client sont eux-mêmes tenus par l'obligation de déclaration, la divulgation de ces informations ne porte pas une atteinte illicite au droit au respect de la vie privée du contribuable ni à ses droits de défense.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient qu'en toute hypothèse, l'atteinte au secret professionnel de l'avocat est justifiée par un motif impérieux et qu'elle est strictement proportionnée. Selon lui, du point de vue du contribuable, peu importe que les informations soient déclarées par l'avocat-intermédiaire ou par un autre intermédiaire. Par ailleurs, il estime que, du point de vue de l'avocat-intermédiaire, la disposition attaquée dispense celui-ci de l'obligation de déclaration en raison de son secret professionnel. Il fait valoir que, lorsque plusieurs intermédiaires sont impliqués dans le même montage fiscal et qu'ils sont au courant de leurs interventions respectives, ces intermédiaires ont connaissance des informations qui doivent être déclarées concernant le montage fiscal dans lequel ils sont impliqués. Il ajoute que les informations à déclarer ne diffèrent

pas en fonction de la qualité professionnelle de l'intermédiaire. Il se réfère aux travaux préparatoires de l'ordonnance du 29 octobre 2020, en ce qui concerne le grief pris de l'absence du filtre que constitue l'intervention du bâtonnier, et à l'article 125 du Code bruxellois de procédure fiscale en ce qui concerne le contrôle du respect de l'ordonnance du 29 octobre 2020. Enfin, il soutient qu'il n'y a plus lieu de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question similaire à celle que la Cour a posée par son arrêt n° 167/2020.

Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, dès lors que les dispositifs commercialisables ne sont pas spécifiques à un client en particulier, les obligations de déclaration qui incombent à l'avocat-intermédiaire en ce qui concerne ces dispositifs ne portent pas atteinte au secret professionnel de l'avocat. Il fait valoir par ailleurs que l'élaboration d'un dispositif commercialisable ne relève pas des activités essentielles de l'avocat et que cette activité n'est donc pas protégée par le secret professionnel. Il estime qu'en toute hypothèse, l'atteinte au secret professionnel est strictement proportionnée.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale fait valoir que la partie requérante n'identifie ni les autres intermédiaires tenus au secret professionnel avec lesquels les avocats devraient être comparés, ni les dispositions de l'ordonnance qui traiteraient ces catégories de personnes de la même manière, ni les raisons pour lesquelles les avocats auraient dû être traités différemment des autres dépositaires du secret professionnel, ni quel aurait dû être ce traitement distinct. Il soutient que tous les intermédiaires se trouvent dans des situations identiques au regard de la mesure attaquée, de sorte qu'il est justifié qu'ils soient traités de la même manière. Le fait que les dispositions de l'ordonnance du 29 octobre 2020 qui protègent le secret professionnel profitent à des intermédiaires tenus au secret professionnel autres que les avocats ne cause pas grief à ces derniers. Il fait valoir que le secret professionnel de l'avocat qui est protégé par l'ordonnance du 29 octobre 2020 a la même portée que dans la législation anti-blanchiment. Selon lui, le fait que l'obligation de déclaration vise à informer l'État de l'existence de dispositifs licites d'évitement de l'impôt justifie qu'il ne soit pas prévu un traitement distinct qui favoriserait les avocats par rapport aux autres dépositaires du secret professionnel. Enfin, la situation des avocats a déjà été considérée comme étant essentiellement différente de celle des autres dépositaires du secret professionnel, en ce qui concerne la divulgation d'informations reçues d'un client, dans la seule mesure où ces informations seraient susceptibles d'incriminer ce dernier.

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

A.9.1. 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 l'ordonnance du 29 octobre 2020 manque de précision et prévoit de lourdes amendes administratives à caractère pénal, elle 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 de l'ordonnance du 29 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 l'ordonnance du 29 octobre 2020 ne prévoit pas de mécanisme de prescription.

Ensuite, la partie requérante fait valoir que le préjudice grave difficilement réparable qui résulte de l'ordonnance du 29 octobre 2020 est d'autant plus important en ce qui concerne les avocats-intermédiaires, en ce que l'ordonnance du 29 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 l'ordonnance du 29 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'à partir du 28 février 2021, des sanctions administratives à caractère pénal peuvent être appliquées aux destinataires de l'ordonnance du 29 octobre 2020.



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.

A.9.2. En ce qui concerne le risque de préjudice grave difficilement réparable causé aux contribuables, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, se référant à l'arrêt de la Cour n° 111/2019 du 18 juillet 2019, soutient d'abord que la partie requérante ne peut invoquer un risque de préjudice dans le chef des justiciables, dès lors que la disposition attaquée n'a 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. Se référant à l'arrêt n° 43/2003 du 9 avril 2003, il fait ensuite valoir que l'existence d'un risque de préjudice grave et difficilement réparable dans le chef de la partie requérante en raison de la situation des contribuables est d'autant plus contestable que son intérêt à demander l'annulation de la disposition attaquée l'est aussi. Il estime par ailleurs que le préjudice qui pourrait être causé à la partie requérante est un préjudice purement moral et réparable. Se référant aux arrêts n°s 33/2005 et 98/2016, il estime enfin que la partie requérante ne démontre pas concrètement la gravité et le caractère difficilement réparable de l'atteinte au droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables.

En ce qui concerne le risque de préjudice grave difficilement réparable lié à l'atteinte au secret professionnel de l'avocat, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient, premièrement, que la communication qui est faite par l'avocat-intermédiaire en vertu de l'ordonnance du 29 octobre 2020 est légale et que celui-ci ne s'expose donc pas à une sanction pénale. Deuxièmement, il estime que les formalités imposées aux avocats-intermédiaires en ce qui concerne la déclaration des dispositifs commercialisables ne peuvent porter atteinte au secret professionnel de l'avocat, puisqu'un dispositif commercialisable n'est pas conçu sur mesure. Selon lui, les lignes de conduite déontologiques de l'Ordre des barreaux francophones et germanophone confirment que l'élaboration d'un dispositif commercialisable ne relève pas des activités essentielles de l'avocat. Troisièmement, il estime que les formalités imposées aux avocats-intermédiaires en ce qui concerne la déclaration des dispositifs sur mesure ne mettent pas en péril la relation de confiance entre l'avocat et son client, dès lors que l'autre intermédiaire ou, à défaut, le contribuable lui-même sont tenus par le devoir d'information contesté.

Pour le surplus, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient que la partie requérante ne démontre pas en quoi la rétroactivité de l'ordonnance du 29 octobre 2020 serait constitutive d'un préjudice grave et difficilement réparable. Il observe en outre que la circonstance que la déclaration ne pourrait pas être effectuée en raison de l'absence d'un formulaire prévu à cet effet ou de l'absence de clarté quant à l'autorité compétente concerne l'exécution de l'ordonnance du 29 octobre 2020 et qu'elle ne constitue donc pas un préjudice grave et difficilement réparable lié à l'application immédiate de l'ordonnance du 29 octobre 2020.

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

A.10. 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 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).

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 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 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 du 29 octobre 2020 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, 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 du 29 octobre 2020 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, par l'autorité compétente, des informations nécessaires relatives aux dispositifs fiscaux agressifs. 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 tout autre intermédiaire concerné ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, tout contribuable concerné, par écrit et de façon motivée, du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration. Le contribuable concerné peut, moyennant approbation écrite, autoriser l'intermédiaire à 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 :

« 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, par l'autorité compétente, des informations nécessaires relatives aux dispositifs fiscaux agressifs 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. Les manquements aux obligations imposées par l'article 9/2 de l'ordonnance du 26 juillet 2013, tel qu'il a été inséré par l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, sont sanctionnés par une amende administrative, en vertu de l'article 119, § 4, de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 6 mars 2019 « relative au Code bruxellois de procédure



fiscale », tel qu'il a été inséré par l'article 11, 8°, de l'ordonnance du 29 octobre 2020, qui dispose :

« L'agent compétent visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 625 euros et 12.500 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, et qui consiste en toute déclaration incomplète des renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 2.500 euros à 25.000 euros est infligée.

L'agent compétent, visé au paragraphe 2, alinéas 2 et 3, peut infliger une amende administrative d'un montant compris entre 3.125 euros et 50.000 euros pour toute infraction aux dispositions des articles 5, alinéa 1er, 19° à 26°, 5/1, 9/2, §§ 1er à 9, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ainsi qu'aux arrêtés pris en exécution de celle-ci, qui consiste à s'abstenir de fournir, dans le délai prescrit, les renseignements visés à l'article 9/2, § 10, de l'ordonnance relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.

Si ces infractions ont été commises dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, une amende d'un montant de 12.500 euros à 100.000 euros est infligée.

Le Gouvernement détermine l'échelle des amendes susmentionnées et règle leurs modalités d'application.

Ces amendes sont infligées et recouvrées suivant les règles qui sont d'application pour les taxes ».

B.1.9. 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 ».

B.2. Par son arrêt n° 46/2021 du 11 mars 2021, la Cour a suspendu :

- 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, 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 l'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.

Par ce même arrêt, la Cour a décidé que les suspensions précitées produiraient 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.

### *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 l'ordonnance du 29 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 l'ordonnance du 29 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 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 ordonnée par l'arrêt n° 46/2021 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 l'ordonnance du 29 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 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 et des sanctions qu'elle 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, à l'inverse, 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. 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