

Numéro du rôle : 6803
Arrêt n° 43/2019 du 14 mars 2019

ARRÊT

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 53quinquies du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posées par le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

Par jugement du 16 octobre 2017 en cause de l'« Orde van Vlaamse balies » et autres contre l'État belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 27 décembre 2017, le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 53quinquies du Code de la TVA viole-t-il l'article 22 de la Constitution coordonnée, pris isolément ou combiné avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les avocats doivent, dans le cadre de l'introduction d'un listing TVA, communiquer des données qui relèvent du secret professionnel ?

2. L'article 53quinquies du Code de la TVA viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée, pris isolément ou combinés avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les avocats sont traités de la même manière que les redevables de la TVA qui ne sont pas des avocats, alors que les avocats sont liés par le secret professionnel protégé par les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ? ».

Des mémoires et mémoires en réponse ont été introduits par :

- J. V.M., assisté et représenté par Me L. De Vriese et Me S. De Raedt, avocats au barreau de Gand;

- l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me D. Lagasse et Me G. Ninane, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me I. Bollingh, avocat au barreau de Bruxelles.

Par ordonnance du 5 décembre 2018, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs E. Derycke et M. Pâques, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 19 décembre 2018 et l'affaire mise en délibéré.

À la suite des demandes des parties à être entendues, la Cour, par ordonnance du 19 décembre 2018, a fixé l'audience au 16 janvier 2019, après avoir invité les parties à répondre, dans un mémoire complémentaire à introduire le 15 janvier 2019 au plus tard et dont elles feraient parvenir une copie aux autres parties dans le même délai, à la question suivante :

« La disposition en cause respecte-t-elle les conditions auxquelles les obligations nationales visant à assurer l'exacte perception de la TVA et à prévenir la fraude sont soumises en vertu de l'article 273 de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, pour autant que cette disposition soit applicable, et de la jurisprudence applicable de la Cour de justice ? ».

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- J. V.M.;
- l'Ordre des barreaux francophones et germanophone;
- le Conseil des ministres.

À l'audience publique du 16 janvier 2019 :

- ont comparu :
 - . Me L. De Vriese et Me S. De Raedt, pour J. V.M.;
 - . Me G. Ninane, qui comparaisait également *loco* Me D. Lagasse, pour l'Ordre des barreaux francophones et germanophone;
 - . Me I. Bollingh, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs E. Derycke et M. Pâques ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Dans le litige soumis au juge *a quo*, les parties demanderesse ayant entamé la procédure judiciaire étaient au nombre de quatre. Trois d'entre elles se sont toutefois désistées de l'instance, désistement que le juge *a quo* a en outre admis.

La partie demanderesse restante dans le litige soumis au juge *a quo*, J. V.M., estime que son secret professionnel d'avocat est violé à la suite de la modification de l'article 44, § 1er, 1^o, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : le Code de la TVA), qui rend l'article 53^{quinquies} du Code de la TVA applicable aux avocats à partir du 1er janvier 2014, et qui assimile les avocats à d'autres assujettis. Cet article oblige l'avocat assujetti à établir et à transmettre chaque année à l'Administration de la TVA une liste reprenant l'identité des clients assujettis ainsi que le montant total des services fournis et le montant total des taxes portées en compte (ce qu'on appelle communément le listing TVA).

Devant le juge *a quo*, la partie demanderesse reproche à l'État belge d'avoir commis une faute en ne prévoyant pas, dans le cadre de la modification législative, un régime approprié protégeant de manière effective le secret professionnel des avocats. De plus, elle pointe la portée spécifique de ce secret professionnel, qui est protégé par les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. La partie demanderesse renvoie à la jurisprudence constante tant de la Cour européenne des droits de l'homme que de la Cour, qui n'autorisent la violation de ce secret professionnel que dans des circonstances spécifiques. Ces circonstances ne sont cependant pas réunies, étant donné l'absence d'obligation d'établir un listing TVA sur le plan européen et le caractère *a priori* et absolu de la levée du secret professionnel lors de la transmission des données précitées à l'Administration de la TVA.

La partie demanderesse estime que l'assujettissement des avocats à l'article 53quinquies du Code de la TVA emporte une violation du principe d'égalité et de non-discrimination étant donné qu'à la suite de la modification législative en cause, les avocats sont traités de la même manière que les assujettis qui ne sont pas liés par le secret professionnel. Elle demande dès lors de poser une question préjudicielle à la Cour en vue de contrôler les dispositions de l'article 53quinquies du Code de la TVA au regard des articles 10 et 11 de la Constitution et des articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Le juge *a quo* décide de faire droit à la demande de la partie demanderesse et constate par ailleurs qu'il pourrait aussi y avoir violation de l'article 22 de la Constitution. Les questions préjudicielles reproduites plus haut sont donc posées.

III. En droit

- A -

A.1. L'Ordre des barreaux francophones et germanophone (ci-après : l'OBFG) a déposé un mémoire en intervention. Cette partie estime avoir un intérêt à intervenir étant donné qu'elle a demandé de poser une question préjudicielle similaire à la Cour dans une procédure pendante devant le Tribunal de première instance francophone de Bruxelles. Elle se réfère à l'article 495 du Code judiciaire et aux arrêts n^{os} 202/2004, 145/2011 et 87/2017.

Quant à la première question préjudicielle

A.2.1. La partie intervenante et la partie demanderesse devant le juge *a quo* estiment que le listing TVA imposé aux avocats par l'article 53quinquies du Code de la TVA porte atteinte au secret professionnel des avocats.

A.2.2. Dans la réponse à la première question préjudicielle, la partie intervenante fait remarquer, en se référant à l'article 456 du Code judiciaire, que le secret professionnel des avocats a une portée particulière. Elle mentionne le rôle central joué par les avocats dans l'administration de la justice, qui fait que cette profession libérale est soumise à des règles spécifiques. La partie demanderesse devant le juge *a quo* et la partie intervenante soulignent que la Cour européenne des droits de l'homme et la Cour le confirment dans leur jurisprudence, tout comme le juge *a quo*. La partie intervenante attire également l'attention sur la relation de confiance qui existe entre l'avocat et son client, où la protection des droits de la défense et le droit au respect de la vie privée doivent être au cœur des préoccupations.

La partie intervenante se réfère à l'arrêt n^o 10/2008 du 23 janvier 2008 qui confirme les positions précitées, et ajoute que la règle du secret professionnel ne doit céder que lorsqu'une nécessité l'impose ou qu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle, tout en sachant que cette levée du secret professionnel doit être proportionnée. La Cour européenne des droits de l'homme souscrit à un même contrôle de proportionnalité.

A.2.3. La partie intervenante rappelle que dans l'affaire *Michaud c. France* du 6 décembre 2012, la Cour européenne des droits de l'homme a estimé que les échanges entre un avocat et son client relèvent du secret professionnel. Elle épingle le commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) qui stipule que le secret professionnel des professions paramédicales protège l'identité des malades (article 334/4). Le secret professionnel de l'avocat protégerait l'identité des clients de la même manière. La partie demanderesse devant le juge *a quo* ajoute que le secret professionnel protège la simple prise de contact avec un avocat et le nom d'un client, et souligne que le juge *a quo* a également considéré que le listing TVA établi conformément à l'article 53quinquies du Code de la TVA relève du secret professionnel.

La partie intervenante estime, en se référant à l'arrêt *André e.a. c. France* du 24 juillet 2008, dans lequel la Cour européenne des droits de l'homme a décidé que les règles déontologiques des avocats doivent être suivies de façon très stricte, que l'autorité publique ne serait pas autorisée à produire des éléments de preuve obtenus à

l'aide de menaces ou de pressions. En outre, la Cour européenne des droits de l'homme a considéré dans l'arrêt *Brito c. Portugal* du 1er décembre 2015 qu'il y avait lieu de créer une institution indépendante pour protéger le secret professionnel dans le cas où les autorités judiciaires souhaiteraient prendre connaissance des données du compte bancaire d'un avocat.

A.2.4. Selon la partie intervenante, l'article 53quinquies du Code de la TVA supprime le secret professionnel de manière générale et *a priori*, étant donné qu'il prévoit que le listing doit être introduit annuellement. Des préjugés pourraient naître vis-à-vis d'un client figurant sur le listing d'un avocat spécialisé dans une matière donnée. La partie intervenante souligne que l'Administration de la TVA disposerait d'un instrument permettant d'effectuer des contrôles fiscaux plus ciblés.

A.2.5. La partie intervenante constate un risque supplémentaire de mauvaise utilisation des données fiscales et se réfère à cet égard à la jurisprudence du Tribunal de première instance francophone de Bruxelles, qui a jugé qu'en raison de sa portée limitée, le secret professionnel des collaborateurs de l'administration fiscale était insuffisant pour prévenir une violation du secret professionnel des avocats, étant donné que le secret professionnel ne s'applique qu'en dehors de leurs fonctions et pas au sein de l'Administration de la TVA.

A.3.1. La partie demanderesse devant le juge *a quo* fait valoir que l'on ne trouve pas de disposition comparable dans les directives européennes en matière de TVA étant donné que celles-ci indiquent seulement que les États membres sont compétents pour garantir la perception de la TVA et prévenir la fraude. C'est à la suite de cela que le législateur belge a introduit l'article 53quinquies du Code de la TVA. D'autres États membres n'ont toutefois pas inséré une disposition comparable dans leur droit interne.

A.3.2. La partie demanderesse relève qu'avant de pouvoir déterminer si l'ingérence est légitime, il faut d'abord qu'il y ait ingérence; c'est le cas en l'espèce parce que les informations à énumérer suffisent pour déterminer le profil de dépenses d'un client.

De plus, la partie demanderesse devant le juge *a quo* estime qu'une protection renforcée est requise à cause du déblocage systématique de ces informations et de la taille du groupe de personnes pouvant en disposer, en l'occurrence tous les services qui ressortissent au SPF Finances (article 93quaterdecies, § 3, du Code de la TVA) et les services publics en dehors du SPF Finances (article 36bis de la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée), ainsi que les services internationaux. Il y a également une possibilité de réutilisation de ces informations à des fins de *datamining* et de profilage par suite de l'application de la loi du 3 août 2012 « portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions ». Il ressort en effet de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme et de la Convention n° 108 du 28 janvier 1981 pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel qu'il y a risque de violation du droit à la vie privée lorsque les autorités publiques collectent et archivent de grandes quantités de données, si cela se fait de manière automatique et si ces données sont transmises.

L'ingérence dans la vie privée requiert une base légale qui doit répondre aux trois conditions prévues par l'article 8, paragraphe 2, de la Convention européenne des droits de l'homme. Cette base légale doit être prévisible et accessible, de sorte que la loi doit régler les éléments essentiels du traitement des données à caractère personnel, ce qui, selon la partie demanderesse devant le juge *a quo*, n'est pas le cas en l'espèce. Les éléments les plus importants sont la finalité du traitement et le délai de conservation, mais le principe de finalité n'est pas respecté parce que l'objet du traitement n'a pas été défini de façon déterminée et explicite, pas même dans la loi précitée du 3 août 2012.

Si la deuxième condition est bien remplie, ce n'est pas le cas de la troisième. La mesure est pertinente, mais n'est pas strictement nécessaire. Le manque de nécessité est attesté par une étude de droit comparé dont il faut conclure que les États membres n'ont pas tous introduit cette mesure attaquée. La partie demanderesse devant le juge *a quo* souligne qu'une demande occasionnelle d'informations figurant sur le listing, comme un contrôle individuel effectué auprès de l'avocat ou du client, pourrait déjà suffire. En outre, force est de constater que le listing TVA est moins utile lors de l'achat de services que lors de l'achat de marchandises, compte tenu de la nature des services achetés; ils peuvent être moins facilement revendus que des marchandises.

A.4.1. Le Conseil des ministres rappelle que l'intérêt de l'article 53quinquies du Code de la TVA est d'empêcher la fraude fiscale. Le Conseil des ministres précise que le secret professionnel de l'avocat ne protège

pas les informations figurant sur le listing TVA visées par l'article 53quinquies du Code de la TVA. Toutefois, ces informations ne sauraient conduire à une identification des prestations accomplies par les avocats, de sorte qu'il n'est pas non plus porté atteinte à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. Il renvoie à cet égard à l'arrêt *Birutė Šiba* du 15 janvier 2015 (C-537/13) dans lequel la Cour de justice de l'Union européenne a estimé que le secret professionnel ne couvre pas une clause en matière d'honoraires. Le Conseil des ministres souligne en ordre subsidiaire que les informations sont protégées par l'article 93bis du Code de la TVA, qui oblige l'administration à maintenir le secret le plus absolu.

A.4.2. Le Conseil des ministres fait valoir que l'article 53quinquies du Code de la TVA s'inscrit dans le contexte de l'article 113 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), qui permet aux États membres de prendre eux-mêmes des mesures pour veiller à la perception de la TVA et à la lutte contre la fraude.

Il se réfère également à la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée qui impose le listing TVA lors du dépôt du relevé intracommunautaire, et il reproche aux parties de n'émettre aucune critique à ce sujet.

A.4.3. Le Conseil des ministres pointe l'article 93quaterdecies du Code de la TVA, qui oblige l'administration fiscale à garder le secret, et les articles 60 à 63bis du Code de la TVA sur la conservation et le traitement de documents nécessaires pour le contrôle fiscal. Il rappelle l'arrêt n° 4/2001 du 25 janvier 2001 dans lequel la Cour a jugé que le contribuable est éventuellement tenu de collaborer loyalement à l'enquête de renseignement et à la recherche de la vérité, compétence des administrations fiscales dans laquelle s'inscrit également leur devoir d'information et de coopération.

A.5.1. La partie intervenante répète que la Cour européenne des droits de l'homme a estimé que le secret professionnel couvre tous les échanges entre un client et son avocat, et en déduit que le Conseil des ministres a tort lorsqu'il affirme que le secret professionnel ne protège pas certaines informations que les avocats doivent transmettre aux autorités. La partie demanderesse devant le juge *a quo* et la partie intervenante estiment que le Conseil des ministres interprète erronément l'arrêt n° C-537/13. Ledit arrêt porte en effet sur une clause contractuelle standardisée en matière d'honoraires, qui n'est pas protégée par le secret professionnel parce qu'elle ne contient pas d'informations personnalisées. En revanche, dans le cas d'espèce, il s'agit bien d'informations qui sont personnalisées.

La partie intervenante répète que le secret professionnel protège l'identité du client ainsi que la relation qui existe entre un avocat et son client, étant donné que ces éléments suffisent déjà pour créer certains soupçons vis-à-vis d'un client. La partie demanderesse devant le juge *a quo* ajoute que contrairement à ce qu'affirme le Conseil des ministres, les informations issues de l'article 53quinquies du Code de la TVA permettent effectivement une identification du client.

A.5.2. La partie intervenante estime également que la finalité de la disposition législative attaquée, indiquée par le Conseil des ministres, peut également être atteinte par des mesures moins radicales, compte tenu du risque de mauvaise utilisation des données. La partie demanderesse devant le juge *a quo* constate également que le Conseil des ministres indique lui-même que la disposition attaquée constitue seulement un outil.

En outre, aucune obligation de collaboration ne découle de l'arrêt n° 46/2000 du 3 mai 2000. Au contraire, la Cour a justement annulé l'article attaqué à cause de l'obligation de collaboration loyale avec une autorité disciplinaire.

A.5.3. La partie demanderesse devant le juge *a quo* estime que la comparaison avec des opérations intracommunautaires n'est pas pertinente étant donné que l'article 53sexies du Code de la TVA porte sur des opérations entre les États membres et que l'objectif est différent, en l'occurrence repérer les fraudes internationales. En outre, l'article 53sexies du Code de la TVA entre également en ligne de compte pour une violation du secret professionnel.

A.6.1. Le Conseil des ministres constate que l'article 53quinquies du Code de la TVA ne peut pas être invoqué pour ouvrir des dossiers de clients lors d'un contrôle de TVA et que, par ailleurs, d'autres professionnels tenus au secret professionnel doivent également déposer un listing clients. Il ajoute que le secret professionnel ne peut pas être utilisé abusivement.

A.6.2. En outre, le Conseil des ministres souligne l'arbitrage à effectuer entre les intérêts individuels protégés par le secret professionnel et les intérêts publics collectifs, et renvoie à cet égard à l'arrêt n° 46/2000 du 3 mai 2000. Il fait également référence à l'affaire *Michaud c. France* dans laquelle la Cour européenne des droits de l'homme a indiqué que pour apprécier le caractère proportionné, il faut tenir compte du fait que des avocats sont dans certains cas tenus de déclarer des soupçons, et que la législation doit prévoir une mesure garantissant le secret professionnel, la Cour européenne soulignant que lorsque des informations sont échangées entre des personnes soumises au même secret professionnel, ce secret professionnel n'est pas violé. Le Conseil des ministres estime également, contrairement à ce qu'affirme la partie intervenante, que la Cour européenne des droits de l'homme ne considère en aucun cas que le secret professionnel des avocats est plus large que celui d'autres professionnels, et qu'elle ne s'est pas encore prononcée de façon univoque sur le caractère automatique de la levée du secret professionnel.

A.6.3. Le Conseil des ministres répète qu'il n'est nullement question d'une violation générale et *a priori* du secret professionnel, étant donné qu'aucune identification n'intervient et que la disposition vaut seulement pour certains clients. Le Conseil des ministres épingle encore l'application Web INTERVAT qui est utilisée pour traiter les données issues du listing et qui garantit un traitement confidentiel.

Le client assujéti à la TVA qui communique son numéro de TVA à son avocat pour pouvoir récupérer la TVA accepte implicitement le listing TVA, ce qui signifie que l'information ne relève pas de la protection du secret professionnel.

A.6.4. Le Conseil des ministres rappelle que l'administration ne peut utiliser ses pouvoirs d'investigation que dans le cadre de sa mission légale, ce qui exclut les *fishing expeditions* (aller tous azimuts à la pêche aux informations), qui constituent un abus de pouvoir.

Quant à la seconde question préjudicielle

A.7. La partie demanderesse devant le juge *a quo* et la partie intervenante estiment que l'article 53quinquies du Code de la TVA est discriminatoire à l'égard des avocats parce qu'il ne prend pas en compte le fait que le secret professionnel des avocats n'est pas comparable à celui d'autres professions et qu'un traitement fiscal égal ne respecte donc pas l'article 22 de la Constitution. De plus, la finalité du listing TVA peut également être atteinte d'une autre manière.

A.8. Le Conseil des ministres estime que la seconde question préjudicielle appelle une réponse négative compte tenu de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 28 juillet 2016 en cause de l'Ordre des barreaux francophones et germanophone e.a. (C-543/14), qui interdit la réintroduction d'un système d'exemption de la TVA pour les prestations de services des avocats. Dans cet arrêt, la Cour de justice a estimé que la taxe sur la valeur ajoutée perçue sur les prestations de services effectuées par des avocats ne porte pas atteinte au droit à un recours juridictionnel effectif et au principe de l'égalité des armes.

A.9. La partie demanderesse devant le juge *a quo* et la partie intervenante estiment que le Conseil des ministres cite à tort l'arrêt C-543/14, parce que celui-ci ne porte pas sur le listing TVA, mais uniquement sur l'assujettissement des avocats à la TVA.

En outre, le Conseil des ministres estime à tort que l'obligation de secret à laquelle sont soumis les collaborateurs de l'administration fiscale (article 93bis du Code de la TVA) empêche la violation de l'article 22 de la Constitution, étant donné que l'échange d'informations entre personnes, même tenues par le même secret professionnel, constitue une violation du secret professionnel. En outre, ces collaborateurs peuvent et doivent même parfois transmettre les informations à certaines instances.

La partie demanderesse devant le juge *a quo* signale que le législateur a estimé que l'article 93bis du Code de la TVA ne garantissait pas suffisamment le secret professionnel puisqu'il a également introduit l'article 334 du CIR 1992, qui prévoit une intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente pour offrir cette garantie. De plus, un nouvel article 62ter du Code de la TVA devait prévoir également une procédure pour garantir le respect de l'article 93bis du Code de la TVA. Cet article a finalement été supprimé du projet de loi. Le législateur envisageait d'instaurer cette procédure dans une autre loi, mais ne l'a pas encore fait à ce jour.

- B -

Quant à la disposition en cause et à son contexte

B.1.1. Les questions préjudicielles portent sur l'article 53quinquies du Code de la TVA, qui dispose :

« Les assujettis identifiés à la T.V.A. conformément à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 1°, à l'exclusion des unités T.V.A. au sens de l'article 4, § 2, à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 3°, les membres d'une unité T.V.A. visés à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 6°, les assujettis qui, n'étant pas établis en Belgique, sont représentés pour les opérations qu'ils effectuent dans le pays par une personne préalablement agréée conformément à l'article 55, § 3, alinéa 2, et les autres assujettis non établis en Belgique que vise l'article 50, § 3, sont tenus de faire connaître chaque année, à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, pour chaque membre d'une unité T.V.A. et pour chaque assujetti, autre que celui qui effectue exclusivement des opérations exemptées de la taxe en vertu de l'article 44, qui doit être identifié à la T.V.A. et auquel ils ont livré des biens ou fourni des services au cours de l'année précédente, le montant total de ces opérations ainsi que le montant total des taxes portées en compte.

Les membres d'une unité T.V.A., au sens de l'article 4, § 2, qui est identifiée à la T.V.A. conformément à l'article 50, § 1er, alinéa 1er, 1°, sont, en outre, tenus de faire connaître chaque année à l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée, le montant total des opérations qu'ils ont réalisées au cours de l'année précédente pour chacun des autres membres de cette unité T.V.A.

L'assujetti qui bénéficie du régime visé à l'article 56bis et qui n'effectue aucune des opérations visées à l'alinéa 1er, n'est pas tenu d'en informer l'administration précitée ».

B.1.2. L'article 60 de la loi du 30 juillet 2013 portant des dispositions diverses a abrogé le 1° dans l'article 44, § 1er, du Code de la TVA, à partir du 1er janvier 2014, de sorte que les prestations de services exécutées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les avocats, ne sont plus exemptées de la TVA.

Le régime tendant à assurer le paiement de la TVA est depuis lors applicable aux avocats. En vertu de la disposition en cause, les avocats sont tenus de transmettre chaque année à l'administration fiscale une liste contenant diverses informations sur les clients assujettis à la TVA auxquels ils ont fourni des services.

B.1.3. Conformément à l'article 53^{quinquies} du Code de la TVA, les assujettis sont tenus de faire connaître chaque année à l'Administration de la TVA, pour chaque membre d'une unité TVA et pour chaque assujetti qui doit être identifié à la TVA, et auquel ils ont livré des biens ou fourni des services au cours de l'année précédente, le montant total de ces opérations ainsi que le montant total des taxes portées en compte.

Tous les assujettis et les membres d'une unité TVA sont tenus d'établir la liste annuelle de leurs clients assujettis, à l'exclusion des assujettis qui effectuent exclusivement des opérations exonérées de la taxe en vertu de l'article 44 du Code de la TVA n'ouvrant aucun droit à déduction.

La liste annuelle doit reprendre tous les clients identifiés à la TVA en Belgique en vertu de l'article 50 du Code de la TVA, autres que ceux qui effectuent exclusivement des opérations exonérées de la taxe en vertu de l'article 44 du Code de la TVA.

La liste des clients assujettis reprend, en principe, toutes les livraisons de biens et prestations de services fournies au cours de l'année écoulée à des assujettis ou à des membres d'une unité TVA pour un montant supérieur à 250 euros (hors TVA), et pour lesquelles le déclarant a dû émettre à son client une facture ou le document visé à l'article 53, § 3, du Code de la TVA.

La liste annuelle doit reprendre le numéro d'identification à la TVA ou, pour les membres d'une unité TVA, le sous-numéro d'identification à la TVA qui leur a été attribué. Il y a également lieu d'indiquer le montant total, TVA non comprise, des biens livrés et des services fournis à ce client, ainsi que le montant total de la taxe portée en compte à ce client.

B.2. Le juge *a quo* demande à la Cour si l'article 53^{quinquies} du Code de la TVA est compatible avec l'article 22 de la Constitution, lu ou non en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il oblige les avocats à

transmettre à l'administration fiscale certaines données qui seraient protégées par le secret professionnel (première question préjudicielle).

Le juge *a quo* demande en outre à la Cour si l'article 53^{quinquies} du Code de la TVA est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il traite de la même manière les avocats qui sont liés par le secret professionnel et les redevables de la TVA qui ne sont pas des avocats (seconde question préjudicielle).

Quant à la protection du secret professionnel

B.3.1. L'article 22 de la Constitution dispose :

« Chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi.

La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit ».

B.3.2. L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« 1. Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui ».

Le Constituant a recherché la plus grande concordance possible entre l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 997/5, p. 2).

La portée de cet article 8 est analogue à celle de la disposition constitutionnelle précitée, de sorte que les garanties que fournissent ces deux dispositions forment un tout indissociable.

B.3.3. L'article 6, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, publiquement et dans un délai raisonnable, par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, soit des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, soit du bien-fondé de toute accusation en matière pénale dirigée contre elle. Le jugement doit être rendu publiquement, mais l'accès de la salle d'audience peut être interdit à la presse et au public pendant la totalité ou une partie du procès dans l'intérêt de la moralité, de l'ordre public ou de la sécurité nationale dans une société démocratique, lorsque les intérêts des mineurs ou la protection de la vie privée des parties au procès l'exigent, ou dans la mesure jugée strictement nécessaire par le tribunal, lorsque dans des circonstances spéciales la publicité serait de nature à porter atteinte aux intérêts de la justice ».

L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme protège le droit à un procès équitable et offre également le fondement légal pour le secret professionnel des avocats en particulier.

B.4.1. Le droit au respect de la vie privée, tel qu'il est garanti par les dispositions constitutionnelles et conventionnelles précitées, a pour but essentiel de protéger les personnes contre les ingérences dans leur vie privée. Ce droit a une large portée et comprend, entre autres, la protection des données à caractère personnel et des informations personnelles. La jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme fait apparaître que relèvent, entre autres, de la protection de ce droit les données et informations personnelles suivantes : les nom, adresse, activités professionnelles, relations personnelles, empreintes digitales, images filmées, photographies, communications, données ADN, données judiciaires (condamnations ou inculpations), données financières et informations concernant des biens (voy. notamment CEDH, 26 mars 1987, *Leander c. Suède*, §§ 47-48; grande chambre, 4 décembre 2008, *S. et Marper c. Royaume-Uni*, §§ 66-68; 17 décembre 2009, *B.B. c. France*, § 57; 10 février 2011, *Dimitrov-Kazakov c. Bulgarie*, §§ 29-31; 18 octobre 2011, *Khelili c. Suisse*, §§ 55-57; 18 avril 2013, *M.K. c. France*, § 26; 18 septembre 2014, *Brunet c. France*, § 31).

B.4.2. L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme protège en outre le secret professionnel des avocats. La Cour européenne des droits de l'homme a ainsi jugé :

« 35. En consacrant le droit de ‘ toute personne ’ au respect de sa ‘ correspondance ’, l'article 8 de la Convention protège la confidentialité des communications, quel que soit le contenu de la correspondance dont il est question et quelle que soit la forme qu'elle emprunte (*Michaud c. France*, précité, § 90, *Frérot*, précité, § 53). C'est donc la confidentialité de tous les échanges auxquels les individus peuvent se livrer à des fins de communication qui se trouve garantie par l'article 8, y compris lorsque l'expéditeur ou le destinataire est un détenu (*Silver et autres c. Royaume-Uni*, 25 mars 1983, § 84, série A, n° 61, *Mehmet Nuri Özen et autres c. Turquie*, n° 15672/08 et 10 autres, § 41; 11 janvier 2011, et *Yefimenko c. Russie*, n° 152/04, § 144, 12 février 2013).

[...]

44. [...] Pour autant, les échanges entre un avocat et son client détenu jouissent d'un statut privilégié en vertu de l'article 8. [...]

45. La notion de nécessité, au sens de l'article 8 de la Convention, implique l'existence d'un besoin social impérieux et, en particulier, la proportionnalité de l'ingérence du but légitime poursuivi (voir parmi d'autres, *Campbell*, précité, § 44) » (CEDH, 24 mai 2018, *Laurent c. France*).

B.5. Les droits que garantissent l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ne sont toutefois pas absolus. Ils n'excluent pas une ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée mais exigent que cette ingérence soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit. Ces dispositions engendrent de surcroît l'obligation positive, pour l'autorité publique, de prendre des mesures qui assurent le respect effectif de la vie privée, même dans la sphère des relations entre les individus (CEDH, 27 octobre 1994, *Kroon et autres c. Pays-Bas*, § 31; grande chambre, 12 novembre 2013, *Söderman c. Suède*, § 78).

B.6. Comme le soutient le juge *a quo*, les informations que les avocats doivent communiquer à l'administration fiscale à propos de leurs clients assujettis à la TVA sont

protégées par le secret professionnel. Le simple fait de recourir à un avocat est en effet soumis au secret professionnel. Il en va *a fortiori* de même pour l'identité des clients d'un avocat.

B.7.1. L'effectivité des droits de la défense de tout justiciable suppose nécessairement qu'une relation de confiance puisse être établie entre lui et l'avocat qui le conseille et le défend. Cette nécessaire relation de confiance ne peut être établie et maintenue que si le justiciable a la garantie que ce qu'il confiera à son avocat ne sera pas divulgué par celui-ci.

B.7.2. Il est vrai que la règle du secret professionnel doit céder lorsqu'une nécessité l'impose ou lorsqu'une valeur jugée supérieure entre en conflit avec elle. La levée du secret professionnel de l'avocat doit toutefois, pour être compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge, être justifiée par un motif impérieux et être strictement proportionnée.

B.7.3. La constitutionnalité de la disposition en cause doit dès lors s'apprécier en tenant compte de ce que le secret professionnel de l'avocat est un principe général qui participe du respect des droits fondamentaux. Ainsi, les règles qui dérogent à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation, compte tenu de la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne. La règle du secret professionnel ne doit céder que si cela peut se justifier par un motif impérieux d'intérêt général et si la levée du secret est strictement proportionnée, eu égard à cet objectif.

De surcroît, l'obligation de secret, mise à charge du dépositaire du secret professionnel par le législateur, vise principalement à protéger le droit fondamental au respect de la vie privée de la personne qui se confie.

B.8. Conformément aux travaux préparatoires de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la TVA, l'obligation de déposer un listing TVA a été dictée par l'objectif « d'assurer le paiement de la taxe » (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1968, n° 88/1, p. 47).

Elle « constitue un moyen indispensable de lutte contre la fraude » (*Doc. parl.*, Sénat, 1968-1969, n° 455, p. 170), ce qui représente un objectif légitime d'intérêt général.

B.9.1. L'avocat est uniquement tenu de reprendre sur le listing TVA ses clients qui possèdent ou doivent posséder un numéro d'identification à la TVA belge, et avec lesquels il a effectué des opérations pour un montant total (hors TVA) de plus de 250 euros, à l'exception des clients assujettis qui effectuent exclusivement des opérations exemptées en vertu de l'article 44 du Code de la TVA mais qui disposent néanmoins d'un numéro BE. Lorsque l'avocat omet de reprendre certains clients, cela ne les prive pas pour autant de leur droit à déduction de la TVA. En effet, l'existence d'un droit à déduction dépend uniquement de la qualité en laquelle la personne concernée agit à ce moment. Dans la mesure où l'assujetti utilise les biens ou services pour les besoins de ses opérations taxées, il est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour lesdits biens ou services.

B.9.2. En outre, l'article 93*bis* du Code de la TVA prévoit que le fonctionnaire de la TVA est tenu « de garder [...] le secret le plus absolu au sujet de tout ce dont il a eu connaissance par suite de l'exécution de sa mission ». La mesure précitée relative au secret professionnel est une mesure de protection de la vie privée de l'assujetti, et implique que des données relatives à la situation fiscale d'un assujetti ne peuvent être révélées à des tiers.

B.9.3. Il ressort de ce qui précède que les données qui figurent dans le listing TVA que l'avocat doit transmettre à l'Administration de la TVA sont intrinsèquement liées au constat de sa qualité d'assujetti à la TVA depuis le 1er janvier 2014. Le listing TVA a pour but d'assurer le recouvrement de la TVA et d'éviter la fraude fiscale.

Il n'est pas dénué de justification raisonnable d'obliger un avocat à communiquer à l'Administration de la TVA les données limitées qui figurent dans le listing TVA compte tenu de l'objectif du législateur mentionné en B.8.

Enfin, l'obligation de secret imposée à l'Administration de la TVA (article 93bis du Code de la TVA) empêche que l'administration transmette ces informations à des tiers, ce qui est une garantie supplémentaire de protection de la vie privée des clients assujettis à la TVA.

B.9.4. La disposition en cause n'est pas incompatible avec le principe du secret professionnel de l'avocat.

La circonstance que la TVA est aussi régie par le droit de l'Union européenne ne conduit pas à une autre conclusion, dès lors que les articles 7 et 47, deuxième alinéa, en ce qui concerne les garanties contenues dans cette dernière disposition, de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, doivent, conformément à l'article 52, paragraphe 3, de cette Charte, être interprétés au sens de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.10. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Quant au principe d'égalité et de non-discrimination

B.11. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.12. Comme en attestent les travaux préparatoires de la disposition en cause mentionnés en B.8, le législateur avait pour objectif d'assurer le recouvrement de la TVA et d'éviter la

fraude fiscale. L'obligation de déposer un listing TVA s'applique à tous les assujettis, indépendamment de l'application ou non d'un secret professionnel à une catégorie donnée d'assujettis.

B.13. Le constat effectué en B.9.4 que la communication annuelle d'un listing TVA n'est pas incompatible avec le secret professionnel de l'avocat et qu'en soi, les données qui figurent dans le listing TVA ne touchent pas à des activités qui se situent au cœur de la mission de l'avocat, étant donné qu'elles ne portent pas sur des informations confidentielles communiquées à l'avocat par son client et qui sont éventuellement susceptibles de l'incriminer, a pour conséquence que la disposition en cause n'est pas incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.14. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 53^{quinquies} du Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne viole pas les articles 10, 11 et 22 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec les articles 6 et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 14 mars 2019.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen