



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 67/2025
du 30 avril 2025
Numéros du rôle : 7429 et 7443**

En cause : les recours en annulation totale ou partielle du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », introduits par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes et par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des recours et procédure

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 31 août 2020 et parvenue au greffe le 1er septembre 2020, un recours en annulation du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (publié au *Moniteur belge* du 3 juillet 2020) a été introduit par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes, assistés et représentés par Me Paul Wouters, avocat à la Cour de cassation.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 1er octobre 2020 et parvenue au greffe le 2 octobre 2020, un recours en annulation partielle du même décret a été introduit par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers », Paul Verhaeghe et Gerd Goyvaerts, assistés et représentés par Me Philippe Malherbe, avocat au barreau de Bruxelles.

Par les mêmes requêtes, les parties requérantes demandaient également la suspension totale ou partielle du même décret. Par l'arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), publié au *Moniteur belge* du 22 décembre 2020, la Cour a partiellement suspendu le décret.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7429 et 7443 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Par arrêt interlocutoire n° 111/2023 du 20 juillet 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111), publié au *Moniteur belge* du 23 novembre 2023, la Cour a, entre autres, sursis « à statuer sur les griefs mentionnés en B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 et B.20.1, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles posées par l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) ».

Par arrêt du 29 juillet 2024 dans l'affaire C-623/22, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions posées par l'arrêt n° 103/2022 précité.

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

- de rouvrir les débats quant aux griefs mentionnés en B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 et B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, précité,
- d'inviter toutes les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire par lettre recommandée à la poste au plus tard le 24 octobre 2024, dont elles échangeraient une copie dans le même délai, ainsi que par courriel, à l'adresse greffe@const-court.be, leur point de vue concernant l'incidence, sur les griefs précités, de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 juillet 2024 précité,
- que les affaires étaient en état et elle a fixé l'audience au 20 novembre 2024.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- l'« Orde van Vlaamse balies » (partie requérante dans l'affaire n° 7429);
- les parties requérantes dans l'affaire n° 7443;
- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me Cédric Molitor et Me Matthieu de Mûelenaere, avocats au barreau de Bruxelles (dans l'affaire n° 7429);
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me Mark Delanote, avocat au barreau de Bruxelles (dans les deux affaires).

À l'audience publique du 20 novembre 2024 :

- ont comparu :

- . Me Paul Wouters, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7429;
- . Me Philippe Malherbe, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7443;
- . Me Matthieu de Mûelenaere, également *loco* Me Cédric Molitor, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;
- . Me Mark Delanote, pour le Gouvernement flamand;
- les juges-rapporteuses Joséphine Moerman et Kattrin Jadin ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- les affaires ont été mises en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant aux griefs mentionnés en B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 et B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 du 20 juillet 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111)

A.1.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7429 fait valoir que, pour l'appréciation des griefs qu'il reste à examiner, il y a lieu de tenir de compte de la réponse que la Cour de justice de l'Union européenne a donnée, par son arrêt du 29 juillet 2024 en cause de *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639), à la quatrième question préjudicielle posée par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103). Elle relève qu'il ressort de cette réponse que l'invalidité de l'obligation de notification qui a été constatée par l'arrêt de la Cour de justice (grande chambre) du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) vaut seulement à l'égard des avocats.

A.1.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 indiquent à titre préalable que l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, qui répond aux cinq questions préjudicielles posées par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 103/2022, est gravement erroné sur plusieurs points. Elles sont toutefois conscientes que la Cour constitutionnelle est tenue par cet arrêt de la Cour de justice.

En ce qui concerne le grief mentionné en B.17.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023

A.2.1. Dès lors que la Cour de justice a répondu que l'application de l'obligation de déclaration à des impôts autres que l'impôt des sociétés ne produit pas des effets disproportionnés, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 renoncent à leur demande d'annulation fondée sur le grief mentionné en B.17.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023.

A.2.2. Le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfèrent à l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, dont il ressort que la planification fiscale agressive ne se limite pas à l'impôt des sociétés mais peut aussi concerner les autres impôts.

En ce qui concerne les griefs mentionnés en B.7.2 et en B.19.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023

A.3.1. Dès lors que la Cour de justice a répondu que les notions concernées, qui sont employées dans la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 « modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », sont suffisamment claires, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 renoncent à leur demande d'annulation fondée sur les griefs mentionnés en B.7.2 et en B.19.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023.

A.3.2. Le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfèrent à l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, dont il ressort que les notions concernées sont suffisamment claires et précises.

En ce qui concerne le grief mentionné en B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023

A.4.1. En ce qui concerne le point de départ du délai de déclaration, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 que les intermédiaires principaux (promoteurs) et les contribuables concernés ne sont tenus de déclarer le dispositif qu'au moment de sa mise en œuvre, à savoir lors du passage de l'état conceptuel à l'état opérationnel. Selon elles, il en va de même pour les intermédiaires auxiliaires qui ont une connaissance effective de la date de mise en œuvre. Toujours selon elles, en ce qui concerne les intermédiaires auxiliaires qui savent que leur assistance concerne un dispositif, le délai de déclaration prend cours le lendemain de la date à laquelle ils ont achevé leur prestation d'aide, d'assistance ou de conseil. Elles ajoutent que les intermédiaires auxiliaires peuvent « se décharger » de leur obligation de déclaration dès le début de leur intervention (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, point 85), ce qui vise, selon elles, la possibilité pour les avocats de se prévaloir d'une exonération. Elles font valoir que, lorsqu'un tel intermédiaire reçoit la preuve que le dispositif a été déclaré, il n'est plus justifié de le contraindre à invoquer une exonération. Elles soutiennent par ailleurs qu'une seule déclaration du dispositif suffit, sans qu'il faille procéder à une déclaration pour chaque phase d'un même dispositif. Enfin, se référant au point 84 de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, elles considèrent qu'aucun délai de déclaration ne peut prendre cours si le dispositif n'est pas mis en œuvre.

Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 en concluent qu'il y a lieu d'annuler l'article 11 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ». Elles reprochent à cette disposition de ne pas prévoir que le délai de déclaration ne prend pas cours si le dispositif n'est pas effectivement mis en œuvre. Elles ajoutent que, dans l'attente d'un décret réparateur, l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme imposent ce qui suit : (1) le délai de déclaration ne peut pas prendre cours si l'intéressé a reçu l'information que la mise en œuvre est incertaine, (2) le délai de déclaration peut prendre cours lorsque la mise en œuvre du dispositif a commencé, pour autant que l'intéressé en ait connaissance, (3) il y a lieu d'appliquer les points de départ indiqués par la Cour de justice et (4) l'intéressé est libéré de son obligation de déclaration dès que le dispositif a été déclaré par lui ou par autrui, et ce, indépendamment de la phase ayant donné lieu à cette déclaration.

A.4.2. Le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfèrent à l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, dont il ressort que le point de départ du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration est fixé de façon suffisamment claire et précise.

En ce qui concerne le grief mentionné en B.18.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 observent tout d'abord que la Cour de justice, dans sa réponse à la cinquième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022, a exclu de son examen les avocats. Selon elles, il s'ensuit que la réponse de la Cour de justice à cette question concerne uniquement les autres intermédiaires et les contribuables concernés.

Par ailleurs, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir qu'il ressort de la réponse donnée par la Cour de justice à la quatrième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022 que l'exonération est réservée aux avocats et aux autres professions habilitées à assurer la représentation en justice. Selon elles, cette seconde catégorie n'existe toutefois pas en droit belge. Toujours selon elles, seuls les avocats peuvent donc se prévaloir de l'exonération et seuls les avocats sont autorisés à notifier cette exonération uniquement à leur client. Elles soulignent que l'exonération se limite aux avocats au sens de la directive 98/5/CE du Parlement européen et du Conseil du 16 février 1998 « visant à faciliter l'exercice permanent de la profession d'avocat dans un État membre autre que celui où la qualification a été acquise », ce qui exclut les avocats inscrits sur les listes B auprès des ordres belges d'avocats.

Elles soutiennent enfin que, dans l'attente d'une législation réparatrice, les arrêts de la Cour constitutionnelle n°s 103/2022 et 111/2023, précités, entrent en conflit avec l'arrêt de la Cour de justice du 29 juillet 2024. Elles soulignent que tel est le cas en ce qui concerne les dispositifs commercialisables. En particulier, elles soutiennent que, si l'avocat se limite à donner des conseils, il n'est pas justifié d'exclure son droit à l'exonération pour la première phase des dispositifs commercialisables.

A.5.2. Le Gouvernement flamand et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfèrent à l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, dont il ressort que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée est justifiée.

- B -

Quant à l'objet de la réouverture des débats

B.1.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7429 demande l'annulation des articles 1er à 30 du décret flamand du 26 juin 2020 « modifiant le décret du 21 juin 2013 relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal, en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration » (ci-après : le décret du 26 juin 2020). Les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 demandent l'annulation des articles 5, 2° (en ce qui concerne les points 19° à 23°), 11, 12, 14, 15, 17, 18, 23 et 29 de ce même décret.

Le décret du 26 juin 2020 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).

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

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

En ce qui concerne la présentation du décret du 26 juin 2020 et de son contexte, il est renvoyé aux B.1.1 à B.1.8 de l'arrêt interlocutoire de la Cour n° 111/2023 du 20 juillet 2023 (ECLI:BE:GHCC:2023:ARR.111).

B.1.2. Par son arrêt du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963), la Cour de justice de l'Union européenne, en grande chambre, a répondu à la question préjudicielle qui avait été posée par la Cour dans son arrêt n° 167/2020 du 17 décembre 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.167), rendu sur des demandes de suspension dirigées contre le décret du 26 juin 2020.

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

B.1.3. Par son arrêt n° 111/2023 précité, la Cour :

- a annulé plusieurs dispositions attaquées du décret du 26 juin 2020 (premier et deuxième tirets du dispositif);

- a sursis « à statuer sur les griefs mentionnés en B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 et B.20.1, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles posées par l'arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103) » (troisième tiret du dispositif), l'arrêt n° 103/2022 ayant été rendu sur les recours en annulation dirigés contre la législation fédérale transposant la

directive (UE) 2018/822 (loi du 20 décembre 2019 « transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration », ci-après : la loi du 20 décembre 2019);

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

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

Par une ordonnance du 25 septembre 2024, la Cour a décidé de rouvrir les débats quant aux griefs mentionnés en B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 et B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, précité. La Cour a également invité les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire, leur point de vue quant à l'incidence, sur ces griefs, de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024.

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

Quant au fond

En ce qui concerne le grief mentionné en B.17.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, relatif à l'application du décret du 26 juin 2020 à des impôts autres que l'impôt des sociétés (premier moyen dans l'affaire n° 7443)

B.3.1. Par le grief mentionné en B.17.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir que le décret du 26 juin 2020 transpose la directive (UE) 2018/822 dans des matières autres que l'impôt des sociétés, sans qu'une justification raisonnable soit donnée à cet égard.

B.3.2. Par son arrêt n° 111/2023, la Cour a constaté qu'un grief similaire était invoqué à l'égard de la loi du 20 décembre 2019 et que l'examen de celui-ci avait amené la Cour à poser la première question préjudicielle figurant dans le dispositif de son arrêt n° 103/2022 (B.17.3). La Cour a jugé que, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à cette question préjudicielle, il y avait lieu de surseoir à statuer sur le grief mentionné en B.17.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 (B.17.4).

B.3.3. La Cour de justice a répondu à cette question préjudicielle par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, points 22-34), concluant que « l'examen de l'aspect sur lequel porte [cette] question n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité de la directive 2011/16 modifiée au regard des principes d'égalité de traitement et de non-discrimination ainsi que des articles 20 et 21 de la Charte » (point 34).

B.3.4. Dans leur mémoire complémentaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 indiquent que, du fait de cette réponse de la Cour de justice, elles renoncent à leur demande d'annulation fondée sur le grief mentionné en B.17.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023.

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

En ce qui concerne les griefs mentionnés en B.7.2 et B.19.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, relatifs à la précision de la notion de « dispositif commercialisable » et de la notion d'« intermédiaire » (griefs développés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 7429 et dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire n° 7443) et en ce qui concerne le grief mentionné en B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, relatif au point de départ du délai pour déclarer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration (quatrième moyen dans l'affaire n° 7443)

B.4.1. Par le grief mentionné en B.7.2 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, la partie requérante dans l'affaire n° 7429 fait valoir que la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague.

Par son arrêt n° 111/2023, la Cour a jugé qu'avant de statuer quant au fond sur ce grief, il y avait lieu d'attendre la réponse de la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle posée par l'arrêt n° 103/2022 (B.7.2).

B.4.2. Par le grief mentionné en B.19.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir que la notion d'« intermédiaire » n'est pas définie assez clairement.

Par son arrêt n° 111/2023, la Cour a constaté qu'un grief similaire était invoqué à l'égard de la loi du 20 décembre 2019 et que l'examen de celui-ci avait amené la Cour à poser la deuxième question préjudicielle figurant dans le dispositif de son arrêt n° 103/2022 (B.19.2). La Cour a jugé que, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à cette question préjudicielle, il y avait lieu de surseoir à statuer sur le grief mentionné en B.19.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 (B.19.3).

B.4.3. Par le grief mentionné en B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 font valoir que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

Par son arrêt n° 111/2023, la Cour a constaté qu'un grief similaire était invoqué à l'égard de la loi du 20 décembre 2019 et que l'examen de celui-ci avait amené la Cour à poser la troisième question préjudicielle figurant dans le dispositif de son arrêt n° 103/2022 (B.20.2). La Cour a jugé que, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à cette question préjudicielle, il y avait lieu de surseoir à statuer sur le grief mentionné en B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 (B.20.3).

B.4.4. La Cour de justice a répondu aux deux questions préjudicielles concernées par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, points 35-90), concluant que « l'examen des aspects sur lesquels portent [ces deux] questions préjudicielles n'a révélé aucun élément de nature à affecter la validité de la directive 2011/16 modifiée au regard du principe de sécurité juridique, du principe de légalité en matière pénale consacré à l'article 49, paragraphe 1, de la Charte et du droit au respect de la vie privée garanti à l'article 7 de la Charte » (point 90).

B.4.5. Par son arrêt n° 33/2025 du 27 février 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.033), qu'elle a rendu sur les recours dirigés contre la loi du 20 décembre 2019, la Cour a statué quant au fond sur les griefs similaires à ceux qui sont présentement examinés. La Cour a jugé que, pour les motifs énoncés par la Cour de justice, ces griefs n'étaient pas fondés (B.6.1-B.8).

Pour les mêmes motifs, les griefs mentionnés en B.7.2 et B.19.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 et le grief mentionné en B.20.1 du même arrêt ne sont pas fondés.

En ce qui concerne le grief mentionné en B.18.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, relatif aux ingérences autres que celle liée à la restriction du secret professionnel dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés (deuxième moyen dans l'affaire n° 7443)

B.5.1. Par le grief mentionné en B.18.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023, les parties requérantes dans l'affaire n° 7443 reprochent en substance aux obligations d'information instaurées dans le décret du 26 juin 2020 d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable, en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal. Elles en déduisent que l'obligation de déclaration entraîne une restriction injustifiée et disproportionnée du droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

B.5.2. Par son arrêt n° 111/2023, la Cour a constaté qu'un grief similaire était invoqué à l'égard de la loi du 20 décembre 2019 et que l'examen de celui-ci avait amené la Cour à poser la cinquième question préjudicielle figurant dans le dispositif de son arrêt n° 103/2022 (B.18.2). La Cour a jugé que, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à cette question préjudicielle, il y avait lieu de surseoir à statuer sur le grief mentionné en B.18.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 (B.18.3).

B.5.3. Par son arrêt, précité, du 8 décembre 2022, la Cour de justice a considéré « que, au stade de l'exécution par [le] client [de l'avocat intermédiaire] de ses obligations déclaratives au titre de [la directive 2011/16 modifiée], la confidentialité de la relation entre l'avocat intermédiaire et ledit client s'oppose à ce qu'il puisse être exigé de ce dernier qu'il révèle à des tiers et, notamment, à l'administration fiscale l'existence de sa consultation d'un avocat » (CJUE, grande chambre, 8 décembre 2022, C-694/20, précité, point 19).

B.5.4. La Cour de justice a répondu par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024 à la cinquième question préjudicielle posée par la Cour dans son arrêt n° 103/2022 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, points 121-150).

B.5.5. Il résulte de la réponse donnée par la Cour de justice aux deuxième et troisième questions préjudicielles posées par la Cour par son arrêt n° 103/2022 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, points 35-90, spéc. point 89), ainsi que de la réponse donnée par la Cour de justice à la cinquième question préjudicielle posée par le même arrêt (points 135-137), que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée qu'entraîne l'obligation de déclaration est prévue de façon suffisamment précise.

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

B.5.6. Par son arrêt n° 33/2025, précité, rendu sur les recours dirigés contre la loi du 20 décembre 2019, la Cour a statué quant au fond sur le grief similaire à celui qui est présentement examiné. La Cour a jugé que, pour les motifs énoncés par la Cour de justice, ce grief n'était pas fondé (B.13.1-B.16).

Pour les mêmes motifs, le grief mentionné en B.18.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours en ce qui concerne les griefs mentionnés en B.7.2, B.17.1, B.18.1, B.19.1 et B.20.1 de l'arrêt de la Cour n° 111/2023 du 20 juillet 2023.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 30 avril 2025.

Le greffier,

Le président,

Frank Meersschaut

Luc Lavrysen