



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 69/2025
du 30 avril 2025
Numéros du rôle : 7481, 7510, 7511 et 7521**

En cause : les recours en annulation totale ou partielle de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale », introduits par l'association de fait « Belgian Association of Tax Lawyers » et autres, par l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, par l'« Orde van Vlaamse balies » et Alain Claes et par l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

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 Katrin 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 11 décembre 2020 et parvenue au greffe le 15 décembre 2020, un recours en annulation partielle de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (publiée au *Moniteur belge* du 6 novembre 2020, deuxième édition) a été 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 la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension partielle de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 46/2021 du 11 mars 2021

(ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.046), publié au *Moniteur belge* du 16 mars 2021, deuxième édition, la Cour a partiellement suspendu cette ordonnance.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 3 février 2021 et parvenue au greffe le 5 février 2021, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, assisté et représenté par Me Sabrina Scarnà, avocate au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de la même ordonnance.

Par la même requête, la partie requérante demandait également la suspension de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 95/2021 du 17 juin 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.095), publié au *Moniteur belge* du 7 février 2022, la Cour a rejeté la demande de suspension.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 5 février 2021 et parvenue au greffe le 8 février 2021, un recours en annulation de la même ordonnance 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.

Par la même requête, les parties requérantes demandaient également la suspension de la même ordonnance. Par l'arrêt n° 96/2021 du 17 juin 2021 (ECLI:BE:GHCC:2021:ARR.096), publié au *Moniteur belge* du 17 janvier 2022, la Cour a rejeté la demande de suspension.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 23 février 2021 et parvenue au greffe le 25 février 2021, l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables, assisté et représenté par Me Frank Judo et Me Laure Proost, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation partielle de la même ordonnance.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 7481, 7510, 7511 et 7521 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Par l'arrêt interlocutoire n° 3/2024 du 11 janvier 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.003), publié au *Moniteur belge* du 22 février 2024, la Cour a, entre autres, sursis « à statuer sur les griefs mentionnés en B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1, 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-rapporteurs Danny Pieters et Emmanuelle Bribosia, a décidé :

- de rouvrir les débats quant aux griefs mentionnés en B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, 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 :

- les parties requérantes dans l'affaire n° 7481;

- la partie requérante dans l'affaire n° 7510;

- la partie requérante dans l'affaire n° 7521;

- 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.

À l'audience publique du 20 novembre 2024 :

- ont comparu :

. Me Philippe Malherbe, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7481;

. Me Jérôme Noël, avocat au barreau de Bruxelles, également *loco* Me Sabrina Scarnà, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7510;

. Me Paul Wouters, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7511;

. Me Laure Proost, également *loco* Me Frank Judo, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7521;

. Me Matthieu de Mûelenaere, également *loco* Me Cédric Molitor, pour le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale;

- les juges-rapporteurs Danny Pieters et Emmanuelle Bribosia 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.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 du 11 janvier 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.003)

A.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 indiquent à titre préalable que l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 29 juillet 2024 en cause de *Belgian Association of Tax Lawyers e.a.* (C-623/22, ECLI:EU:C:2024:639), qui répond aux cinq questions préjudicielles posées par la Cour constitutionnelle dans son arrêt n° 103/2022 du 15 septembre 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.103), 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.8.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024

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° 7481 renoncent à leur demande d'annulation fondée sur le grief mentionné en B.8.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024.

A.2.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7510 se réfère, le cas échéant, aux mémoires complémentaires déposés par les autres parties, ainsi qu'à la réponse de la Cour de justice.

A.2.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère à l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, dont il ressort que le grief concerné n'est pas fondé.

En ce qui concerne les griefs mentionnés en B.10.1 et B.22.2 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024

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 » (ci-après : la directive (UE) 2018/822), sont suffisamment claires, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 renoncent à leur demande d'annulation fondée sur les griefs mentionnés en B.10.1 et B.22.2 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024.

A.3.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7510 soutient que, dès lors que les termes employés dans 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) sont identiques à ceux qui sont employés dans la directive (UE) 2018/822, il y a lieu de reprendre les quelques indications qui ont été données par la Cour de justice à ce sujet. Selon la partie requérante, tel est le cas pour la notion d'« intermédiaire », y compris la distinction entre les intermédiaires principaux (promoteurs) et les intermédiaires auxiliaires, pour la notion de « dispositif commercialisable » (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, point 60) et pour les différents « marqueurs » (*ibid.*, point 72). Toujours selon la partie requérante, tel est également le cas pour les différents éléments constitutifs de la notion de « dispositif transfrontière » : (1) la notion de « résidence à des fins fiscales » doit être interprétée conformément aux dispositions nationales et aux conventions préventives de la double imposition, (2) la notion de « localisation de l'activité » doit être interprétée au regard des règles de localisation prévues par les instruments internationaux, (3) la notion de « participant au dispositif » vise le contribuable concerné et (4) la notion de « conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs » doit s'analyser au regard des marqueurs de la catégorie D.

A.3.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère 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.11.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024

A.4.1. En ce qui concerne le point de départ du délai de déclaration, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 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° 7481 en concluent qu'il y a lieu d'annuler l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020. 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'une ordonnance réparatrice, l'article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après : la Charte) 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. La partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir que la mise en œuvre du dispositif est le passage de la phase conceptuelle à la phase opérationnelle, ce qui correspond à la réalisation du ou des premiers effets juridiques du dispositif. En ce qui concerne les intermédiaires auxiliaires, elle considère que le délai de déclaration prend cours au plus tôt au moment de l'achèvement de leur prestation d'aide, d'assistance ou de conseil, dont ils savent qu'elle porte sur un dispositif transfrontière potentiellement agressif ayant vocation à être mis en œuvre. Elle ajoute que ce délai de déclaration prend cours au plus tard le jour prévu à l'article 8bis ter, paragraphe 1, premier alinéa, de 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), inséré par la directive (UE) 2018/822, pour autant que l'intermédiaire auxiliaire en ait connaissance. Enfin, elle soutient que les avocats qui ont la qualité d'intermédiaire auxiliaire sont déchargés de leur obligation de déclaration dès qu'ils ont notifié à leur client l'obligation de déclarer le dispositif, étant entendu que cette notification peut intervenir dès qu'ils ont connaissance de ce que leur conseil, leur aide ou leur assistance s'inscrit dans la conception ou la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière potentiellement agressif.

A.4.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère 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.32.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024

A.5.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 font valoir qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 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 font ensuite valoir qu'il y a lieu d'annuler l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 en ce qu'il exclut que les avocats puissent se prévaloir de l'exonération en ce qui concerne les trois phases des dispositifs commercialisables qui suivent la première phase.

Elles soutiennent enfin que, dans l'attente d'une législation réparatrice, les arrêts de la Cour constitutionnelle n^{os} 103/2022 et 3/2024, précités, entrent en conflit avec l'arrêt de la Cour de justice du 29 juillet 2024. Premièrement, 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. Deuxièmement, elles considèrent que seuls les avocats peuvent invoquer le secret professionnel pour s'exonérer de l'obligation de déclaration périodique des dispositifs commercialisables. Troisièmement, elles font valoir que seuls les avocats peuvent s'exonérer de leur obligation de déclaration dès le début de leur intervention, sans devoir donner à leur client des informations concernant le dispositif. Quatrièmement, elles soutiennent que seuls les clients - contribuables concernés - des avocats peuvent s'opposer à l'exonération. Elles font valoir qu'il y a lieu d'annuler l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 en conséquence.

A.5.2. La partie requérante dans l'affaire n^o 7510 fait valoir qu'il ressort de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 que seuls les avocats-intermédiaires sont dispensés de l'obligation de notifier l'existence d'un dispositif transfrontière à des personnes qui ne sont pas leurs clients. Elle souligne que la place singulière de l'avocat dans la société et dans l'administration de la justice justifie la confidentialité renforcée des informations qui lui sont communiquées dans l'exercice de sa mission fondamentale, laquelle s'étend de la fourniture d'un conseil à la défense en justice. Elle relève que la Cour de justice a considéré que la lutte contre les dispositifs transfrontières potentiellement agressifs sur le plan fiscal ne justifie pas l'ingérence dans le secret professionnel de l'avocat. Elle ajoute que la protection presque inconditionnelle du secret professionnel de l'avocat dans le domaine fiscal a été confirmée par l'arrêt de la Cour de justice du 26 septembre 2024 en cause de *F SCS et Ordre des avocats du barreau de Luxembourg* (C-432/23, ECLI:EU:C:2024:791). Enfin, elle soutient qu'il y a lieu d'annuler l'article 6 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 en ce qu'il permet au contribuable concerné d'autoriser l'intermédiaire qui est soumis au secret professionnel et qui bénéficie de la dispense à satisfaire à l'obligation de déclaration en tant qu'intermédiaire. Elle relève que ni la directive (UE) 2018/822 ni la directive (UE) 2023/2226 du Conseil du 17 octobre 2023 « modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal » (ci-après : la directive (UE) 2023/2226) n'imposent aux États membres de prévoir une telle mesure. Selon elle, le secret professionnel de l'avocat s'oppose à ce que l'avocat soit autorisé par son client à déclarer le dispositif en tant qu'intermédiaire. Toujours selon elle, l'avocat pourrait tout au plus être mandaté par son client pour effectuer la déclaration au nom du client.

A.5.3. La partie requérante dans l'affaire n^o 7521 soutient que l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 ne tient pas compte du fait qu'il existe, en droit belge, de grandes similitudes entre, d'une part, les avocats qui ont la qualité d'intermédiaire et, d'autre part, les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables certifiés qui ont la qualité d'intermédiaire. Selon elle, ces similitudes justifient une protection supplémentaire du droit au respect de la vie privée en Belgique, conformément à l'article 53 de la Charte.

Premièrement, elle observe que les avocats, les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables certifiés peuvent exercer des activités identiques. Selon elle, les avis que donnent les membres de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables relèvent de la notion de « conseil juridique » au sens de la jurisprudence de la Cour de justice. Toujours selon elle, il n'est pas possible d'établir une distinction entre un conseil juridique et un conseil fiscal. Elle ajoute que les avocats n'ont pas le monopole du conseil juridique en Belgique, comme cela ressort d'ailleurs de la loi du 18 septembre 2017 « relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces » (ci-après : la loi du 18 septembre 2017). Enfin, elle considère que le risque de délocalisation des activités de planification fiscale mis en évidence par l'arrêt de la Cour de justice du 29 juillet 2024 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, point 107) est sans lien avec l'objectif de la directive (UE) 2018/822 de détecter des dispositifs qui sont licites mais potentiellement agressifs sur le plan fiscal.

Deuxièmement, elle relève que les membres de l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables sont, eux aussi, tenus au secret professionnel (article 458 du Code pénal), et ce, dans l'intérêt général. Selon elle, le client qui s'adresse à un intermédiaire tenu au secret professionnel devrait pouvoir avoir les mêmes attentes

quant à la confidentialité de ses communications avec cet intermédiaire, que celui-ci soit un avocat ou un autre professionnel. Toujours selon elle, l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 risque d'aboutir à une protection diffuse des secrets qui sont confiés aux conseillers fiscaux certifiés et aux experts-comptables (certifiés), puisque l'article 458 du Code pénal reste pleinement applicable pour les domaines autres que les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration. Elle fait valoir qu'une telle différence de traitement n'est pas justifiée. Enfin, elle conteste le lien qui est fait par l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024 entre, d'une part, l'article 7 de la Charte et, d'autre part, l'article 47 de la Charte et la représentation en justice, dès lors que le droit au respect de la vie privée est distinct du droit à un procès équitable, que la protection du secret professionnel de l'avocat est dissociée de tout lien avec une procédure judiciaire et qu'il en va de même pour les autres catégories professionnelles.

Troisièmement, elle souligne que les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables (certifiés) sont, eux aussi, soumis à des règles déontologiques strictes et qu'ils peuvent faire l'objet de sanctions disciplinaires en cas de manquements.

Enfin, elle rappelle que la Cour, par son arrêt n° 103/2022, a annulé plusieurs articles de la législation fédérale transposant la directive (UE) 2018/822, en ce qu'ils prévoyaient que l'intermédiaire qui est tenu au secret professionnel pénalement sanctionné ne pouvait pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique relative aux dispositifs commercialisables.

Elle en conclut qu'il y a lieu d'accorder une large protection au secret professionnel, de protéger le secret professionnel et le droit au respect de la vie privée de la même manière que la loi du 18 septembre 2017, de traiter de la même façon les avocats, les conseillers fiscaux certifiés et les experts-comptables (certifiés) et, enfin, de permettre aux autorités disciplinaires d'intervenir dans la discussion relative au secret professionnel entre l'administration, le contribuable et les intermédiaires.

A.5.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère à l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 29 juillet 2024, dont il ressort que l'invalidité de l'article *8bis ter*, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE prononcée par la Cour de justice (grande chambre) dans l'arrêt du 8 décembre 2022 en cause de *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963) concerne uniquement les avocats.

En ce qui concerne les griefs mentionnés en B.9.1 et B.31 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024

A.6.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 observent 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 concerne uniquement les autres intermédiaires et les contribuables concernés.

A.6.2. Après avoir rappelé le raisonnement de la Cour de justice dans l'arrêt, précité, du 29 juillet 2024, la partie requérante dans l'affaire n° 7510 expose qu'elle ne peut que constater que, en ce qui concerne l'avocat-intermédiaire, la Cour de justice a jugé que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée est justifiée. La partie requérante dans l'affaire n° 7510 précise néanmoins que les dispositions attaquées imposent aux personnes qui doivent procéder à la déclaration du dispositif de fournir des informations dont la communication porte une atteinte disproportionnée au droit au respect de la vie privée. Ainsi, selon elle, la communication de la date et du lieu de naissance de l'intermédiaire, de même que de son numéro d'identification fiscale, n'est pas nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi. Elle relève qu'à la suite de l'arrêt de la Cour de justice, précité, du 8 décembre 2022, la directive (UE) 2023/2226 n'impose plus l'identification des intermédiaires qui sont dispensés de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel, à savoir les avocats. Elle observe que la directive (UE) 2023/2226 n'impose plus non plus la description des activités commerciales, mais prévoit la transmission de « toute autre information susceptible d'aider l'autorité compétente à évaluer un risque fiscal potentiel », sans que cette transmission puisse emporter la divulgation d'un secret professionnel. Elle fait valoir que, dans l'attente de la transposition de la directive (UE) 2023/2226, il y a lieu d'annuler la disposition de l'ordonnance du 29 octobre 2020 qui impose de transmettre l'identité des avocats-intermédiaires, qui sont dispensés de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel auquel ils sont tenus. Elle ajoute que les articles concernés doivent également être interprétés en ce sens qu'ils ne peuvent aboutir à la divulgation des correspondances entre un avocat et son client et de tout conseil donné par un avocat à son client. Elle soutient que la même interprétation s'impose

dans le cadre du contrôle exercé par l'administration fiscale. Elle fait valoir qu'il y a lieu d'annuler l'article 11 de l'ordonnance du 29 octobre 2020, qui modifie l'article 119 du Code bruxellois de procédure fiscale, en ce qu'il ne prévoit pas que les demandes de renseignements adressées aux tiers soumis au secret professionnel soient contrôlées par l'autorité disciplinaire compétente.

A.6.3. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale se réfère 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. Les parties requérantes demandent l'annulation de plusieurs dispositions de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 octobre 2020 « modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale » (ci-après : l'ordonnance du 29 octobre 2020).

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).

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 de l'ordonnance du 29 octobre 2020 et de son contexte, il est renvoyé aux B.1.1 à B.1.8 de l'arrêt interlocutoire de la Cour n° 3/2024 du 11 janvier 2024 (ECLI:BE:GHCC:2024:ARR.003).

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 flamand transposant la directive (UE) 2018/822 (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 »).

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° 3/2024 précité, la Cour :

- a annulé plusieurs dispositions attaquées de l'ordonnance du 29 octobre 2020 (premier et deuxième tirets du dispositif);

- a sursis « à statuer sur les griefs mentionnés en B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne aux questions préjudicielles qui lui ont été 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).

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 par 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.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, 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.8.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, relatif à l'application de l'ordonnance du 29 octobre 2020 à des impôts autres que l'impôt des sociétés (deuxième moyen dans l'affaire n° 7481)

B.3.1. Par le grief mentionné en B.8.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 font valoir que l'ordonnance du 29 octobre 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° 3/2024, 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.8.3). 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.8.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 (B.8.4).

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° 7481 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.8.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024.

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

En ce qui concerne les griefs mentionnés en B.10.1 et B.22.2 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, relatifs à la précision des notions de « dispositif », d'« intermédiaire », de « participant », d'« entreprise associée », du qualificatif « transfrontière », des différents « marqueurs » et de la notion de « dispositif commercialisable » (griefs développés dans le cadre du quatrième moyen dans l'affaire n° 7481 et du premier moyen dans l'affaire n° 7510 et dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 7511) et en ce qui concerne le grief mentionné en B.11.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, relatif au point de départ du délai pour déclarer un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration (cinquième moyen dans l'affaire n° 7481)

B.4.1. Par les griefs mentionnés en B.10.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 et dans l'affaire n° 7510 font valoir que les notions d'« intermédiaire », de « dispositif », de « participant », d'« entreprise associée », le qualificatif « transfrontière » et les différents « marqueurs » ne sont pas définis de façon suffisamment précise.

Par son arrêt n° 3/2024, la Cour a constaté que des griefs similaires étaient invoqués à l'égard de la loi du 20 décembre 2019 et que l'examen de ceux-ci avait amené la Cour à poser la deuxième question préjudicielle figurant dans le dispositif de son arrêt n° 103/2022 (B.10.2).

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 les griefs mentionnés en B.10.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 (B.10.3).

B.4.2. Par le grief mentionné en B.22.2 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, les parties requérantes dans l'affaire n° 7511 font valoir que la notion de « dispositif commercialisable » est trop vague.

Par son arrêt n° 3/2024, la Cour a jugé qu'il y avait lieu de surseoir à statuer sur ce grief, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice à la deuxième question préjudicielle posée par l'arrêt n° 103/2022 (B.22.2).

B.4.3. Par le grief mentionné en B.11.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 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° 3/2024, 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.11.2). 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.11.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 (B.11.3).

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), 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.10.1 et B.22.2 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 et le grief mentionné en B.11.1 du même arrêt ne sont pas fondés.

En ce qui concerne le grief mentionné en B.32.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, relatif à la restriction du secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats résultant de l'obligation, pour les intermédiaires qui se prévalent du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires de leurs obligations de déclaration (grief développé dans le cadre des troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 7521)

B.5.1. Par son arrêt n° 3/2024, la Cour a jugé qu'il y avait lieu d'examiner conjointement les troisième et quatrième moyens dans l'affaire n° 7521, qui concernent la restriction du secret professionnel d'intermédiaires autres que les avocats. Dans le cadre de cet examen, la Cour a relevé qu'un grief était dirigé contre l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration (B.35.1). 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 quatrième question préjudicielle figurant dans le dispositif de son arrêt n° 103/2022. 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 les moyens mentionnés en B.32.1 en ce qu'ils portent sur l'obligation, pour l'intermédiaire qui se prévaut d'un secret professionnel pénalement sanctionné, autre que celui de l'avocat, d'informer les autres intermédiaires qui ne sont pas ses clients de leurs obligations de déclaration » (B.35.2).

B.5.2. L'article 8bis ter, paragraphe 5, de la directive 2011/16/UE, tel qu'il a été inséré par la directive (UE) 2018/822, prévoit la faculté pour les États membres de dispenser les intermédiaires de l'obligation de déclaration « lorsque l'obligation de déclaration serait

contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre ». En pareil cas, les États membres sont tenus d'imposer aux intermédiaires bénéficiant d'une telle dispense l'obligation « de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent ».

En ce qui concerne la faculté pour les États membres de dispenser les intermédiaires de l'obligation de déclaration en raison du secret professionnel, il ressort de la réponse donnée par la Cour de justice à la question préjudicielle précitée que les intermédiaires qui peuvent bénéficier d'une telle dispense sont uniquement ceux qui sont avocats et ceux qui, sans être avocats, sont des professionnels habilités, selon le droit national, à assurer la représentation en justice (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, points 92-108).

En ce qui concerne l'obligation de notification, qui se substitue à l'obligation de déclaration en cas de dispense, il ressort de cette même réponse de la Cour de justice que le constat d'invalidité prononcé par cette même Cour dans l'arrêt, précité, du 8 décembre 2022, mentionné en B.1.2, concerne uniquement les avocats au sens de l'article 1er, paragraphe 2, *a*), 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 constat d'invalidité ne concerne pas les professionnels non-avocats qui sont habilités, selon le droit national, à assurer la représentation en justice (*ibid.*, points 109-120).

B.5.3. À la suite de cette réponse de la Cour de justice, la Cour, par son arrêt n° 33/2025, précité, rendu sur les recours dirigés contre la loi du 20 décembre 2019, a statué quant au fond sur le grief portant sur l'obligation de notification en ce que cette obligation s'applique à des intermédiaires autres que les avocats. La Cour a jugé que ce grief n'était pas fondé (B.9-B.12).

Pour les mêmes motifs, le grief mentionné en B.32.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 sur lequel il avait été sursis à statuer n'est pas fondé.

En ce qui concerne le grief mentionné en B.9.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, 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 (grief développé dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire n° 7481 et du second moyen, première branche, dans l'affaire n° 7510)

B.6.1. Par le grief mentionné en B.9.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, les parties requérantes dans l'affaire n° 7481 reprochent aux obligations d'information instaurées dans l'ordonnance d'être basées sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Elles reprochent par ailleurs à certains des marqueurs d'instaurer une présomption irréfragable en ce qu'ils ne permettent pas au contribuable concerné de démontrer que le but du dispositif n'est pas principalement fiscal. La partie requérante dans l'affaire n° 7510 fait valoir que l'ordonnance du 29 octobre 2020 entraîne une ingérence injustifiée dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables concernés.

B.6.2. Par son arrêt n° 3/2024, 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.9.2). 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.9.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 (B.9.3).

B.6.3. 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.6.4. La Cour de justice a répondu par son arrêt, précité, du 29 juillet 2024 à la cinquième question préjudicielle posée par la Cour par son arrêt n° 103/2022 (CJUE, 29 juillet 2024, C-623/22, précité, points 121-150).

B.6.5. 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.6.6. 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 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.9.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 n'est pas fondé.

En ce qui concerne le grief mentionné en B.31 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 (deuxième moyen dans l'affaire n° 7521)

B.7.1. Par le grief mentionné en B.31 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024, la partie requérante dans l'affaire n° 7521 reproche à l'ordonnance du 29 octobre 2020 d'être basée sur une directive qui viole les principes fondamentaux du droit de l'Union européenne.

B.7.2. Par son arrêt n° 3/2024, la Cour a constaté que ce grief rejoignait les deuxième et troisième moyens dans l'affaire n° 7481. La Cour a jugé qu'il y avait lieu, avant de statuer quant au fond sur ce grief, d'attendre la réponse de la Cour de justice aux première et cinquième questions préjudicielles posées par l'arrêt n° 103/2022.

B.7.3. Comme il est dit en B.3.3 et en B.6.5, l'examen de ces deux questions préjudicielles par la Cour de justice n'a pas donné lieu à un constat d'invalidité de la directive (UE) 2018/822.

Pour les motifs énoncés par la Cour de justice, le grief mentionné en B.31 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette les recours en ce qui concerne les griefs mentionnés en B.8.1, B.9.1, B.10.1, B.11.1, B.22.2, B.31 et B.32.1 de l'arrêt de la Cour n° 3/2024 du 11 janvier 2024.

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