



Cour constitutionnelle

COMMUNIQUÉ DE PRESSE ARRÊT 111/2023

La Cour annule, pour cause de violation du secret professionnel des avocats, des aspects du décret flamand qui introduit une obligation de déclaration relative aux dispositifs fiscaux à caractère agressif

Le décret de la Région flamande du 26 juin 2020 introduit, dans le cadre de la transposition d'une directive européenne, une obligation pour les intermédiaires de déclarer à l'autorité compétente les dispositifs transfrontières fiscaux qui présentent un caractère agressif. Ce décret fait l'objet de deux recours en annulation.

La Cour annule les dispositions de ce décret (1) dans la mesure où il empêche un avocat agissant en tant qu'intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs commercialisables et (2) dans la mesure où il impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client. La Cour rejette en revanche la critique dirigée contre la faculté pour le contribuable d'autoriser l'avocat-intermédiaire à satisfaire à l'obligation de déclaration. Enfin, la Cour laisse provisoirement de côté les autres critiques dirigées contre le décret du 26 juin 2020, dans l'attente de la réponse de la Cour de justice de l'Union européenne à différentes questions préjudicielles posées dans un arrêt antérieur.

1. Contexte de l'affaire

Le décret de la Région flamande du 26 juin 2020 transpose la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018. Cette directive introduit une obligation de déclarer à l'autorité compétente les dispositifs transfrontières fiscaux à caractère agressif. L'obligation d'information repose sur les intermédiaires qui participent à la mise en œuvre de ces dispositifs ou, lorsqu'il n'y a pas d'intermédiaire, sur le contribuable. Le décret du 26 juin 2020 règle notamment le rapport entre l'obligation de déclaration et le secret professionnel de certains intermédiaires: un intermédiaire tenu au secret professionnel n'est dispensé de l'obligation de déclaration que s'il informe tout autre intermédiaire concerné ou, en l'absence d'un autre intermédiaire, le contribuable, du fait qu'il ne peut pas satisfaire à l'obligation de déclaration. Le contribuable peut autoriser l'intermédiaire par écrit à satisfaire quand même à l'obligation de déclaration. Le secret professionnel ne peut toutefois pas être invoqué pour ce que l'on appelle les « dispositifs commercialisables ». Le non-respect de ces obligations est sanctionné par une amende administrative qui peut aller jusqu'à 100 000 euros.

L'« Orde van Vlaamse balies », d'une part, et la « Belgian Association of Tax Lawyers » et deux avocats fiscalistes, d'autre part, introduisent chacun un recours en annulation contre le décret. Par son arrêt [n° 167/2020](#) du 17 décembre 2020, la Cour a suspendu partiellement le décret et a posé une question préjudicielle à la Cour de justice (voy. ci-dessous, point 2.2).

La même directive a été transposée également dans une loi fédérale, dans un décret wallon, dans une ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale et dans un décret de la Communauté française, lesquels ont également fait l'objet de recours en annulation. L'arrêt relatif à la loi fédérale a été prononcé le [15 septembre 2022](#). La Cour doit encore se prononcer dans les autres affaires.

2. Examen par la Cour

Les parties requérantes soulèvent plusieurs critiques.

2.1. En ce qui concerne l'obligation de déclaration pour les dispositifs commercialisables (B.4.1-B.9.8)

Les parties requérantes allèguent la violation du droit au respect de la vie privée (article 22 de la Constitution, article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et article 7 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne) et du droit à un procès équitable (article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme et article 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne). Elles critiquent le fait que le décret attaqué exclut qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire invoque son secret professionnel pour être dispensé de l'obligation de déclaration en ce qui concerne les dispositifs commercialisables.

Le secret professionnel de l'avocat est une composante essentielle du droit au respect de la vie privée et du droit à un procès équitable. Le simple fait d'avoir recouru à un avocat est soumis au secret professionnel. Il en va de même en ce qui concerne l'identité des clients d'un avocat.

Une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires en ce qui concerne les dispositifs commercialisables. Au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition, ces dispositifs doivent être déclarés individuellement. Dans le cas des dispositifs commercialisables, les intermédiaires ont également l'obligation d'établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations devant faire l'objet d'une déclaration, qui sont devenues disponibles en ce qui concerne les dispositifs commercialisables. Cette déclaration périodique porte notamment sur l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés et sur la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie.

La Cour déduit des travaux préparatoires du décret du 26 juin 2020 qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire ne peut se soustraire à l'obligation de déclaration que pour les activités qui relèvent de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique. Selon la Cour, il en résulte que les informations à transmettre lors de la déclaration individuelle initiale ne seront pas couvertes par le secret professionnel. Il en va autrement en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique, dont il n'est pas exclu qu'elle porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel. La Cour juge que la levée du secret professionnel absolue à l'égard des rapports périodiques va au-delà de ce qui est nécessaire. L'intermédiaire qui, en raison du secret professionnel, ne pourrait pas lui-même satisfaire à l'obligation de déclaration, peut en effet aider le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas. Le premier moyen est fondé dans cette mesure.

2.2. L'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires (B.11.1-B.13.2)

Les parties requérantes critiquent l'obligation pour l'avocat-intermédiaire qui invoque son secret professionnel d'informer les autres intermédiaires par écrit et de façon motivée qu'il ne peut pas satisfaire à son obligation de déclaration. Selon elles, cette exigence viole le secret professionnel.

Les informations protégées par le secret professionnel par rapport à l'autorité le sont également par rapport aux autres acteurs, par exemple les autres intermédiaires concernés.

Si le client de l'avocat est un autre intermédiaire, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention de son client sur son obligation de déclaration. Si le client de l'avocat est le contribuable et que d'autres intermédiaires participent au dispositif, le secret professionnel de l'avocat peut l'empêcher d'informer un autre intermédiaire du fait qu'il ne satisfera pas à l'obligation de déclaration.

Étant donné que l'obligation d'informer les autres intermédiaires découle de la directive, la Cour, par son arrêt n° 167/2020, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle à ce sujet. Par son arrêt du [8 décembre 2022](#), la Cour de justice a répondu que cette directive est contraire au droit au respect de la vie privée, en ce qu'elle impose à un avocat-intermédiaire qui invoque son secret professionnel de notifier à tout autre intermédiaire qui n'est pas son client les obligations de déclaration qui lui incombent. En conséquence, le décret du 26 juin 2020 est lui aussi contraire au droit au respect de la vie privée.

2.3. La faculté, pour le contribuable, d'autoriser l'avocat-intermédiaire à satisfaire à l'obligation de déclaration (B.15.1-B.15.4)

Les parties requérantes critiquent la faculté pour le contribuable, qui est le client de l'avocat-intermédiaire, d'autoriser ce dernier à satisfaire à l'obligation de déclaration. Le contribuable aurait ainsi la faculté d'obliger l'avocat à violer son secret professionnel.

La Cour déduit des travaux préparatoires de la loi fédérale de transposition que l'avocat n'est pas tenu de satisfaire à l'obligation de déclaration malgré l'autorisation de son client : il peut malgré tout soit refuser, soit soumettre la déclaration à l'autorité disciplinaire de son organisation professionnelle. La critique de la partie requérante n'est dès lors pas fondée.

2.4. Autres griefs

Les parties requérantes invoquent encore d'autres griefs. Ainsi, elles estiment que les notions de « dispositif commercialisable » et d' « intermédiaire » sont trop vagues. Par ailleurs, elles critiquent le fait que l'obligation de déclaration s'applique non seulement à l'impôt des sociétés, mais aussi aux autres impôts directs et indirects, tels que les droits d'enregistrement. Elles dénoncent aussi le fait que l'obligation de déclaration est basée sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive. Enfin, elles contestent le fait que le début et la fin du délai pour satisfaire à l'obligation de déclaration n'ont pas été définis de manière suffisamment claire.

Sur ces aspects, la Cour, par son arrêt n° 103/2022, a posé à la Cour de justice des questions préjudicielles concernant la loi fédérale de transposition. La Cour décide dès lors de surseoir à statuer quant au fond sur ces aspects dans l'attente des réponses de la Cour de justice.

3. Conclusion

La Cour annule 1) l'impossibilité pour un avocat-intermédiaire de se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs commercialisables et 2) l'obligation pour un avocat-intermédiaire d'informer un autre intermédiaire qui n'est pas son client. La Cour sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en 2.4. La Cour rejette les recours pour le surplus.

La Cour constitutionnelle est la juridiction qui veille au respect de la Constitution par les différents législateurs en Belgique. La Cour peut annuler, déclarer inconstitutionnels ou suspendre des lois, des décrets ou des ordonnances en raison de la violation d'un droit fondamental ou d'une règle répartitrice de compétence.

Ce communiqué de presse, rédigé par la cellule « médias » de la Cour, ne lie pas la Cour constitutionnelle. Le [texte de l'arrêt](#) est disponible sur le site web de la Cour constitutionnelle.

Contact presse : [Martin Vrancken](#) | 02/500.12.87 | [Romain Vanderbeck](#) | 02/500.13.28

Suivez la Cour via Twitter [@ConstCourtBE](#)