

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Quels sont les enjeux en matière de secret professionnel qui touchent les avocats fiscalistes et les professionnels de la fiscalité à la suite de l'adoption de la Directive 2018/822 du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui ...

Auteur : Rosen, Mégane

Promoteur(s) : Wuidard, Jean-Luc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/11772>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

"Quels sont les enjeux en matière de secret professionnel qui touchent les avocats fiscalistes et les professionnels de la fiscalité à la suite de l'adoption de la Directive 2018/822 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 (la Directive DAC 6) ? Comment concilier ces obligations et le respect de l'État de droit ?"

Mégane ROSEN

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Jean-Luc WUIDARD

Table des matières

Introduction.....	5
Chapitre I. L'État de droit comme corollaire du secret professionnel	6
Section 1. La notion d'État de droit	6
Section 2. La CEDH et la Charte des droits fondamentaux de l'UE	7
1. Le droit à un procès équitable	8
2. Le droit à la vie privée	9
Chapitre II. Le secret professionnel	10
Section 1. Le cadre général	10
1. Au niveau européen.....	10
2. Au niveau national	10
Section 2. Le volet pénal	12
1. Le cadre général	12
2. Les éléments constitutifs	12
3. Les dérogations	13
Chapitre III. La Directive DAC 6.....	14
Section 1. Le contexte	14
Section 2. Les intermédiaires	16
Section 3. Les dispositifs transfrontières à caractère agressif.....	18
Section 4. Les informations à déclarer	21
Section 5. Le secret professionnel.....	21
1. Le cadre législatif.....	21
2. Les incompatibilités	22
3. Sous l'angle des justifications.....	23
A. Quant à l'obligation de communiquer l'identité de son client	23
a. Envers l'administration.....	23
b. Envers les autres intermédiaires	24
B. Quant à l'autorisation accordée par le client	26
C. Quant aux dispositifs commercialisables	26
D. Quant à l'absence de distinction entre les différents intermédiaires	28
E. Quant au parallélisme avec la législation anti-blanchiment	29
F. Quant à la détermination de la situation juridique.....	30

4. Sous l'angle de la base légale et de la proportionnalité	31
A. La base légale.....	31
B. La proportionnalité	32
Section 6. La sanction	32
Section 7. Les recours devant la Cour constitutionnelle	34
Section 8. En pratique	36
Conclusion	38
Bibliographie	39

Introduction

Le 25 mai 2018, le Conseil de l'Union européenne a adopté la directive 2018/822 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, communément appelée « DAC 6 ». Cette directive a été transposée en droit belge par une loi du 20 décembre 2019.

La directive DAC 6 prescrit un rôle très important aux professionnels impliqués, de près ou de loin, dans ces « dispositifs transfrontières », à savoir « les intermédiaires ». En effet, ceux-ci doivent déclarer ces dispositifs auprès de l'administration belge, qui elle-même communique ces informations aux administrations étrangères, et ce, au risque de rompre le lien de confiance primordial entre ces professionnels et leurs clients.

Dès lors, nous nous interrogeons sur la conciliation de cette obligation de déclaration avec le secret professionnel protégé par le droit européen et puni pénalement par l'article 458 du Code pénal et *ipso facto*, avec l'État de droit qui est une valeur commune aux États membres de l'UE. D'autant plus que, comme le souligne Sabrina SCARNÀ, « un conseiller fiscal n'est pas un facilitateur de fraude fiscale. [...] La mission d'un conseiller fiscal est, en règle, de faire comprendre la législation fiscale au contribuable, laquelle est de plus en plus complexe »¹.

Bien que divers problèmes aient été soulevés dans l'application de la directive DAC 6, tels que la restriction disproportionnée des activités transfrontalières, la remise en cause de la souveraineté juridique des États membre ou encore la rétroactivité implicite des sanctions, ce travail portera exclusivement sur la problématique du secret professionnel. Pour ce faire, nous avons divisé le travail en trois chapitres².

Le premier chapitre sera consacré à la signification de l'État de droit comme corollaire du secret professionnel en délimitant, d'une part, cette notion et, d'autre part, en exposant les droits fondamentaux de la CEDH et de la Charte des droits fondamentaux de l'UE qui protègent le secret professionnel et qui doivent être respectés par les autorités publiques d'un État de droit.

Le deuxième chapitre exposera le cadre, tant européen que belge, du secret professionnel, ainsi que son volet pénal en droit belge à travers les éléments constitutifs de l'article 458 du Code pénal et ses dérogations.

Enfin, le dernier chapitre présentera la directive DAC 6 sous, d'une part, les points suivants : son contexte, les notions d'« intermédiaires », de « dispositifs transfrontières à caractère agressif » et les informations à déclarer. Puis, d'autre part, nous analyserons, principalement, l'impact de la directive sur le secret professionnel en décrivant le cadre donné par la directive, les différentes incompatibilités entre la directive et le secret professionnel, les justifications données, au niveau européen et belge, ainsi qu'en analysant la base légale et la proportionnalité de la directive. Enfin, ce chapitre comprend également une étude sur la sanction administrative en corrélation avec la sanction pénale, les recours introduits devant la Cour constitutionnelle sur cette problématique, ainsi que l'aspect pratique.

¹ S. SCARNÀ, « Lettre d'une nuisible à un leader », mai 2020, disponible sur <https://www.lalibre.be>.

² B. PEETERS et L. VANNESTE., « DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard? », *World Tax Journal*, Journal Articles & Papers IBFD, août 2020, p. 564.

Chapitre I. L'État de droit comme corollaire du secret professionnel

Section 1. La notion d'État de droit

Tout État qui se respecte est tenu de se présenter comme étant un État de droit conformément à une série de textes internationaux³. En effet, l'État de droit apparaît comme une référence incontournable, au même titre que la démocratie et les droits de l'homme formant un triptyque inséparable⁴. L'article 2 du TUE érige l'État de droit comme valeur commune à tous les États membres⁵.

L'État de droit est garant des droits fondamentaux reconnus aux individus et fonde sa légitimité sur le droit plutôt que sur la force ou sur l'autorité d'un despote⁶. La puissance de l'État est, dès lors, limitée par ces droits fondamentaux⁷. L'article 2 du TUE garantit que toutes les autorités publiques agissent toujours dans les limites fixées par la loi, conformément aux valeurs de la démocratie et aux droits fondamentaux, et sous le contrôle de juridictions indépendantes et impartiales⁸.

La Commission européenne ajoute que cette notion recouvre également « le principe de légalité, qui suppose l'existence d'une procédure d'adoption des textes de loi transparente, responsable, démocratique et pluraliste, ainsi que que les principes de sécurité juridique, d'interdiction de l'exercice arbitraire du pouvoir exécutif, de protection juridictionnelle effective assurée par des juridictions indépendantes et impartiales, de contrôle juridictionnel effectif, y compris le respect des droits fondamentaux, de séparation des pouvoirs et d'égalité devant la loi »⁹. Ces principes ont été confirmés par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après « C.J.U.E. ») et par la Cour européenne des droits de l'homme (ci-après « Cour eur. D.H. »)¹⁰.

Partant, trois grands principes semblent caractériser l'État de droit dans un système démocratique : le respect de la hiérarchie des normes, l'égalité devant la loi et l'indépendance de la justice¹¹.

³ J. CHEVALIER, « L'État de droit », *L.G.D.J.*, 6^e édition, coll. Clefs politique, 2017, p. 10.

⁴ *Ibid.*

⁵ Traité sur l'Union européenne, *J.O.U.E.*, 26 octobre 2012, n° C 326/13, pp. 0001 - 0390, art. 2.

⁶ J. CHEVALIER, *op. cit.*, p. 51.

⁷ *Ibid.*

⁸ Commission européenne, « Rapport 2020 sur l'État de droit - Questions et réponses », Bruxelles, septembre 2015, disponible sur <https://ec.europa.eu>. Il est à souligner que l'UE se distingue nettement du droit international général qui, traditionnellement, est plus rétif au monde juridictionnel de résolution des litiges (L. HEUSCHLING, « État de droit », *L'influence du droit européen sur les catégories juridiques du droit public*, Paris, Dalloz, 2010, p. 551).

⁹ *Ibid.*

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ D. TATTI, « Conclusion du colloque - L'État de droit sous pression : État des lieux et perspectives », Bruxelles, 20 avril 2017, pp. 1 et 2.

Section 2. La CEDH et la Charte des droits fondamentaux de l'UE

Le secret professionnel de l'avocat constitue, selon notamment la Cour eur. D.H. « l'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique »¹². Traditionnellement, le secret professionnel se définit comme « [l']obligation, pour les personnes qui ont eu connaissance de faits confidentiels dans l'exercice ou à l'occasion de leurs fonctions, de ne pas les divulguer hors le cas où la loi impose ou autorise la révélation du secret »¹³.

Bien que la loi belge ne donne aucune définition ou fondement au secret professionnel, le secret professionnel de l'avocat trouve sa racine légale en droit européen dans les articles 6 et 8 de la CEDH¹⁴. En effet, le secret professionnel de l'avocat est une *composante essentielle* du droit au respect de la vie privée (art. 8) et du droit à un procès équitable (art. 6), ce qui fût, par ailleurs, à nouveau, confirmé par la Cour constitutionnelle belge dans deux arrêts du 11 mars 2021 faisant référence à son arrêt du 17 décembre 2020¹⁵.

Il est à noter d'emblée que la Cour constitutionnelle, dans ces trois arrêts susmentionnés, ordonne la suspension de dispositions des décret flamand et wallon ainsi que l'ordonnance bruxelloise qui ont pour objet la transposition de la directive DAC 6, dans l'attente d'une décision de la C.J.U.E. En effet, la Cour constitutionnelle, dans l'arrêt du 17 décembre 2020, pose une question préjudicielle à la C.J.U.E. concernant la compatibilité de ladite directive, relevant du droit de l'Union, avec le droit à un procès équitable et le droit au respect de la vie privée garantis par les articles 7 et 47 de la Charte des droits fondamentaux de l'UE (ci-après « la Charte »)¹⁶. Nous soulignons que l'article 7 de la Charte est fondé sur l'article 8 de la CEDH et l'article 47 de la Charte correspond à l'article 6, § 1 de la CEDH¹⁷.

Cette question préjudicielle incluant la protection du droit à la vie privée est réjouissante car, jusqu'à présent et sauf omission de notre part, la C.J.U.E. a abordé le secret professionnel uniquement sur la base du *droit au procès équitable* et non sous l'angle de la *protection de la vie privée*, contrairement à la Cour eur. D.H. qui a déjà eu l'occasion de l'analyser sur base des deux garanties (à savoir les articles 6 et 8 de la CEDH)¹⁸. Nous relevons, à titre exemplatif, que dans l'arrêt de la C.J.U.E. du 26 juin 2007 découlant d'une demande de décision préjudicielle

¹² Cour eur. D.H., arrêt Michaud c. France, 6 décembre 2012, req. n° 12323/11, § 123.

¹³ I. BOUIOUKLIEV, J.-P. BEAUTHIER, P. DHAeyer, M. DONATANGELO, J. ENGLEBERT, V. LUISE, J. MOINIL, P. NEUVILLE et M. FADEUR, « Les secrets professionnels : approche transversale », *Acte du colloque du 23 avril 2015*, p. 14.

¹⁴ *Ibid.*

¹⁵ Voy. notamment C.C., 24 septembre 2020, n° 114/2020, B.9.1 ; C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.5. ; C.C., 11 mars 2021, n° 45/2021, B.12.2 ; C.C., 11 mars 2021, n° 46/2021, B.12.2 ;

¹⁶ L'article 6 du TUE reconnaît les droits, les libertés et les principes énoncés dans la Charte, laquelle a la « même valeur juridique que les traités » (J. TAQUET, « La directive "DAC6" sur les dispositifs transfrontières réputés fiscalement potentiellement agressifs, porte-t-elle atteinte au secret professionnel de l'avocat ? », *Obs. Bxl.*, 2019/3, n° 117, p. 19).

¹⁷ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.4.

¹⁸ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 40. Voy. notamment C.J.U.E., arrêt O.B.F.G. e.a. c. Conseil des ministres, 26 juin 2007, C-305/05 ; Cour eur. D.H., arrêt Michaud c. France, 6 décembre 2012, req. n° 12323/11. Il est à préciser que la C.J.U.E. analyse le secret professionnel sous l'angle également de la confidentialité des communications entre les avocats « indépendants » et leurs clients, si cet échange est lié à l'exercice de la défense du client, mais sans faire référence à l'article 8 de la CEDH. Ce raisonnement exclut les avocats « in house » (C.J.U.E., arrêt Akzo Nobel Chemicals et Akcros c. Commission, 14 septembre 2010, C-550/07 P).

portant sur la validité de l'article 2bis, point 5), de la directive du 10 juin 1991 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux, telle que modifiée par la directive du 4 décembre 2001, le débat n'a eu lieu que sur l'article 6¹⁹. D'ailleurs, certains auteurs regrettent que l'article 8 de la CEDH n'ait pas été analysé dans cette affaire²⁰. Cet arrêt découle d'un recours introduit par différents ordres des avocats tendant notamment à obtenir l'annulation de certains articles de la loi belge du 12 janvier 2004, modifiant la loi du 11 janvier 1993 transposant ladite directive de 2001, en ce qu'ils étendent aux avocats l'obligation d'informer les autorités compétentes lorsqu'ils constatent des faits qu'ils savent ou soupçonnent être liés au blanchiment de capitaux et celle de transmettre auxdites autorités les renseignements complémentaires que ces autorités jugent utiles²¹. Selon les requérants, ces dispositions portent une atteinte injustifiée aux principes du secret professionnel et de l'indépendance de l'avocat, lesquels seraient un élément constitutif du droit fondamental de tout justiciable à un procès équitable et au respect des droits de la défense²². Toutefois, la C.J.U.E. a considéré que ces obligations d'information et de coopération imposées aux avocats ne violent pas le droit à un procès équitable, tel qu'il est garanti par l'article 6 de la CEDH.

1. Le droit à un procès équitable

Le secret professionnel de l'avocat constitue la pierre angulaire du droit fondamental à un procès équitable fondé sur l'article 6 de la CEDH qui stipule que toute personne a droit à l'assistance d'un avocat²³. En tant qu'élément des droits de la défense, le secret professionnel est indispensable au fonctionnement et à la crédibilité de l'ensemble de l'appareil judiciaire²⁴.

L'avocat fiscaliste et conseiller suppléant à la Cour d'appel de Bruxelles Thierry AFSCHRIFT invoque, à juste titre, qu'« une justice devant laquelle les droits fondamentaux de la défense ne seraient pas respectés perdrait ce qui fait sa raison d'être, pour ne plus être qu'un instrument d'exercice du pouvoir » soulignant ainsi la nécessité de respecter les droits de la défense dans un État de droit²⁵.

Il est à noter néanmoins que l'article 6 de la CEDH n'est pas applicable aux litiges fiscaux non pénaux²⁶. Toutefois, l'article 47 de la Charte garantissant également un droit d'accès à un tribunal ne se limite pas, contrairement à l'article 6, à des contestations relatives à des droits et obligations de caractère civil ou à des accusations en matière pénale²⁷. D'emblée, nous soulignons qu'en droit belge, le droit à un procès équitable est également garanti par un principe général de droit, en sus de la CEDH et de la Charte²⁸.

¹⁹ C.J.U.E., arrêt O.B.F.G. e.a. c. Conseil des ministres, 26 juin 2007, C-305/05.

²⁰ Voy. notamment J.-P. GROSS, « A propos d'un arrêt de la CJCE du 26 juin 2007 - Occasion manquée, défaite ou victoire? », *Anwalts Revue de l'avocat*, 9/2007, p. 392.

²¹ C.J.U.E., arrêt O.B.F.G. e.a. c. Conseil des ministres, 26 juin 2007, C-305/05, § 12.

²² *Ibid.*

²³ I. BOUIOUKLIÉV, e.a., *op. cit.*, p. 14.

²⁴ T. AFSCHRIFT, « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *R.G.C.F.*, 2011/1, p. 6.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Cour. eur. D.H., arrêt Ferrazzini c. Italie, 12 juillet 2001, req. 44759/98, opinion concordante de M. le juge RESS.

²⁷ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.4.

²⁸ *Ibid.*, B.5.3.

2. Le droit à la vie privée

Le respect du droit à la vie privée est garanti par l'article 8 de la CEDH²⁹. Le secret professionnel est une composante essentielle du droit à la vie privée eu égard à son objectif qui est notamment de protéger l'individu contre une révélation qui porterait atteinte à sa réputation ou à son honneur. Par ailleurs, en matière de secret médical, la Cour eur. D.H. a déclaré que « la divulgation de tels renseignements peut avoir des conséquences dévastatrices sur la vie privée familiale de la personne concernée et sur sa situation sociale et professionnelle, l'exposant à l'opprobre et à un risque d'exclusion »³⁰.

En sus, l'article 8 de la CEDH garanti l'inviolabilité de la correspondance entre l'avocat et son client qui est couverte par le secret professionnel, ce qui fut confirmé par un arrêt de Cour constitutionnelle du 17 décembre 2020³¹. Dans l'affaire *Michaud c. France* de la Cour. eur. D.H. concernant l'obligation incombant aux avocats français de déclarer leurs soupçons relatifs aux éventuelles activités de blanchiment menées par leurs clients, la Cour souligne l'importance du secret professionnel des avocats et de la confidentialité des échanges entre les avocats et leurs clients³². Néanmoins, elle estime que cette obligation de déclaration a un *but légitime*, à savoir la défense de l'ordre et de la prévention des infractions pénales, dès lors qu'elle vise à lutter contre le blanchiment de capitaux et les infractions pénales y afférentes, et que cette obligation de déclaration est *nécessaire* pour atteindre ce but³³. En outre, elle considère qu'il n'y a *pas une atteinte disproportionnée* au secret professionnel des avocats, car ils n'y sont pas astreints lorsqu'ils exercent leur mission de défense des justiciables et la loi a mis en place un filtre entre l'avocat et les autorités, à savoir le bâtonnier de l'ordre³⁴. Dès lors, la Cour conclut que, compte tenu de ces éléments, il n'y a pas de violation de l'article 8 de la CEDH.

²⁹ Voy. notamment Cour. eur. D.H., arrêt *Michaud c. France*, 6 décembre 2012, req. n° 12323/11, § 118.

³⁰ Cour eur. D.H., arrêt *Z c. Finlande*, 25 février 1997, req. n° 22009/93, § 96.

³¹ Voy. notamment. H. VAN GOETHEM, « Het beroepsgeheim van de advocaat », *Jura Falconis*, 1981-1982, n° 2, p. 209 ; W. HEYVAERT et V. SHEIKH MOHAMMAD, « Secret professionnel de l'avocat et DAC 6 : une conciliation (im)possible ? », *J.D.F.*, 2019, n° 11, p. 327 ; C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.3 ; E. CORNU, « 2. - La confidentialité de la correspondance entre avocats », *La déontologie en pratique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2017, pp. 41 à 44.

³² Cour eur. D.H., arrêt *Michaud c. France*, 6 décembre 2012, req. n° 12323/11, §§ 117 à 119.

³³ *Ibid.*, §§ 99, 121.

³⁴ *Ibid.*, §§ 128 à 131.

Chapitre II. Le secret professionnel

Section 1. Le cadre général

1. Au niveau européen

Comme déjà relevé, la jurisprudence et la législation européenne élèvent le secret professionnel au rang de garantie fondamentale à protéger (articles 6 et 8 de la CEDH et articles 7 et 47 de la Charte). En outre, en tant que garantie fondamentale de la liberté de l'individu et du bon fonctionnement de la justice, la jurisprudence européenne énonce que le secret professionnel relève de l'*ordre public* et constitue un droit reconnu à l'avocat au-delà du droit strictement national³⁵.

Le secret professionnel est également protégé par le droit disciplinaire européen. Le Conseil des barreaux européens, reconnu comme le porte-parole de la profession d'avocat en Europe tant par les barreaux nationaux que par les institutions européennes, a arrêté les deux textes fondateurs suivants : la Charte des principes essentiels de l'avocat européen et le Code de déontologie des avocats européens.³⁶

D'une part, la Charte des principes essentiels de l'avocat européen élève le respect du secret professionnel et la confidentialité des affaires dont l'avocat est en charge au rang de principes essentiels de l'avocat et de droit fondamental du client³⁷. Elle précise dans ses commentaires qu'« [i]l est de l'essence de la profession d'avocat que celui-ci se voie confier par son client des informations confidentielles, qu'il ne dirait à personne d'autre, informations les plus intimes ou secrets commerciaux d'une très grande valeur, et que l'avocat doive recevoir ces informations et toutes autres sur base de la confiance. Sans certitude de confidentialité, la confiance ne peut exister »³⁸.

D'autre part, le Code de déontologie des avocats européens énonce que le secret professionnel doit bénéficier d'une protection spéciale de l'État car cette obligation sert les intérêts de l'administration de la justice comme ceux du client³⁹.

2. Au niveau national

Nous avons mentionné que la loi belge ne donne aucun fondement au secret professionnel. En effet, l'article 458 du Code pénal lui assurant une protection renforcée depuis 1867 en droit belge par l'attribution de son caractère pénal, ne constitue pas le fondement du secret professionnel⁴⁰. Néanmoins, un fondement en droit national serait superfétatoire étant donné que le secret professionnel trouve sa racine légale dans les articles 6 et 8 de la CEDH qui font partie de notre droit⁴¹.

³⁵ I. BOUIOUKLIEV, e.a., *op. cit.*, p. 19.

³⁶ A.-L. BLOUET-PATIN, « [Le point sur...] Déontologie des avocats européens : le rôle du CCBE, octobre 2013 », disponible sur <https://www.lexbase.fr>.

³⁷ Conseil des barreaux européens, « Charte des principes essentiels de l'avocat européen », Édition 2019.

³⁸ *Ibid.*, *Commentaires sur les principes essentiels de l'avocat européen*, Édition 2019, principe (b).

³⁹ Conseil des barreaux européens, « Code de déontologie des avocats européens », Édition 2019, art. 2.3.

⁴⁰ I. BOUIOUKLIEV, e.a., *op. cit.*, p. 14.

⁴¹ *Ibid.*

Au niveau jurisprudentiel, d'une part, la Cour constitutionnelle confirme ce fondement européen du secret professionnel sur base des articles 6 et 8 de la CEDH et énonce que cette obligation est indissociablement liée à l'indépendance de l'avocat, principale caractéristique de la profession, tant à l'égard des autorités, des clients et des parties adverses⁴². D'autre part, la Cour de cassation a décidé, dans un arrêt de principe du 20 février 1905, que « le secret professionnel, qui se rattache à l'ordre public, protège un intérêt spécifique qui est d'assurer la praticabilité de certaines professions nécessaires au bon fonctionnement de la société, dont l'exercice implique nécessairement la garantie pour le confident que la confiance envers la personne à laquelle il se confie ne soit pas trahie »⁴³. Ce caractère d'*ordre public* a été confirmé, à plusieurs reprises, par la Cour de cassation, ainsi que la Cour d'arbitrage (ancienne dénomination de la Cour constitutionnelle)⁴⁴. Le secret professionnel est finalement reconnu par la Cour de cassation, en droit belge, comme un *principe général de droit* qui a valeur de disposition légale⁴⁵.

De surcroît, le secret professionnel est concrétisé dans des règles déontologiques au niveau national. Par exemple, le Code de déontologie d'Avocats.be énonce en son article 1.2 b) que l'avocat est tenu au respect du secret professionnel, ainsi qu'à la discrétion et à la confidentialité relative aux affaires dont il a la charge⁴⁶.

Enfin, il est à relever d'emblée que malgré la protection accordée au secret professionnel, tant européen que belge, cette garantie n'est pas intangible⁴⁷. En effet, cette garantie souffre d'exceptions et doit céder le pas devant un *intérêt supérieur*. La Cour d'arbitrage énonce, dans ce sens, dans un arrêt du 13 juillet 2005 que : « [i]l 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, pour être jugée compatible avec les principes fondamentaux de l'ordre juridique belge, être justifiée par un motif impérieux, et être strictement proportionnelle »⁴⁸. À titre illustratif, la Cour eur. D.H. a considéré qu'il n'y a pas de violation de l'article 8 de la CEDH bien qu'il y ait, selon elle, une atteinte au secret professionnel en raison de l'obligation de déclaration de l'avocat en cas de « soupçons » de blanchiment. La Cour a énoncé que cette atteinte a un *but légitime*, que cette mesure est *nécessaire* pour atteindre ce but et qu'il n'y a pas d'*atteinte disproportionnée*, puisque les avocats n'y sont pas astreints lorsqu'ils exercent leur mission de défense des justiciables et eu égard au rôle de bâtonnier⁴⁹.

⁴² C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.5 ; C.C., 26 septembre 2013, n°127/2013, p. 10. La Cour ajoute que le respect du secret professionnel est la condition *sine qua non* de l'établissement d'une relation de confiance entre l'avocat et le client (C.C., 14 mars 2019, n° 43/2019, B.4.1.).

⁴³ Cass., 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141 ; voy. Cass., 13 juillet 2010, *Pas.*, 2010, n° 480 ; Cass., 9 juin 2004, *Pas.*, 2004, n° 313.

⁴⁴ Cass., 19 janvier 2001, *J.T.*, 2002, p. 9 ; Cass., 7 mars 2002, *J.T.*, 2003, p. 290 ; C.A., 3 mai 2000, *J.L.M.B.*, 2000, p. 868 ; C.A., 24 mars 2004, *J.L.M.B.*, 2004, p. 2080.

⁴⁵ Projet de loi 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, *Doc. parl.*, Ch., 2019-2020, n° 791/001, p. 18.

⁴⁶ Code de déontologie d'Avocats.be, article 1.2 b) (version du 1^{er} novembre 2020). Avocats.be est l'ordre des barreaux francophone et germanophone.

⁴⁷ Cour eur. D.H., arrêt Michaud c. France, 6 décembre 2012, req. n° 12323/11, § 123.

⁴⁸ C.A., 13 juillet 2005, arrêt n° 126/2005, B.7.2.

⁴⁹ Cour eur. D.H., arrêt Michaud c. France, 6 décembre 2012, req. n° 12323/11, §§ 119 à 121 et §§ 128 à 131.

Section 2. Le volet pénal

1. Le cadre général

L'article 458 du Code pénal énonce comme suit :

« Les médecins, chirurgiens, officiers de santé, pharmaciens, sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie qui, hors le cas où ils sont appelés à rendre témoignage en justice ou devant une commission d'enquête parlementaire et celui où la loi, le décret ou l'ordonnance les oblige ou les autorise à faire connaître ces secrets, les auront révélés, seront punis [...] ».

Sur base de cet article, le dépositaire des secrets, par état ou par profession, révélant les secrets qui lui ont été confiés, hormis le cas où il est légalement autorisé ou contraint à le faire, est susceptible d'être puni pénalement devant le tribunal correctionnel⁵⁰. La *ratio legis* de cette disposition est de garantir l'inviolabilité des secrets qui sont confiés à certaines personnes en raison de leur état ou de leur profession⁵¹.

Selon les professeurs de droit pénal Franklin KUTY et Alain DE NAUW, « [l]e fondement de l'incrimination consiste également dans l'intérêt qu'ont tous les citoyens de pouvoir fournir, en toute discrétion, à certaines personnes qu'ils consultent en raison de leur état ou de leur profession tous les renseignements nécessaires à l'examen de leur cas »⁵². Cet article repose, entre autres, sur la nécessité de garantir le libre exercice des droits de la défense.

2. Les éléments constitutifs

Quatre éléments constitutifs sont à dégager de l'article 458 du Code pénal⁵³ :

- 1° L'auteur doit être une *personne dépositaire*, par état ou par profession, des secrets qui lui sont confiés ;
- 2° L'information confidentielle doit avoir été *recueillie en raison de l'état ou de la profession, à l'occasion de leur exercice* et doit participer aux nécessités de l'intérêt social qui fonde le secret professionnel ;
- 3° La révélation du secret professionnel dans une hypothèse où elle n'est *pas admise (cf. infra)* ;
- 4° La *volonté de révéler* une information couverte par le secret professionnel.

Concernant ce premier élément constitutif, les avocats ont toujours été considérés comme étant inclus dans le champ d'application de l'article 458 du Code pénal, bien que cette disposition ne les cite pas expressément⁵⁴. L'avocat n'est tenu au secret professionnel qu'en ce qui concerne les actes relevant, à titre principal ou accessoire, de sa profession⁵⁵.

L'article 458 du Code pénal n'étant pas limitatif, il s'applique également à certains professionnels investis d'une mission ou d'une fonction de confiance, pour lesquelles le

⁵⁰ A. DE NAUW et F. KUTY, « La violation du secret professionnel », *Manuel de droit pénal spécial* [2018], Wolters Kluwer, avril 2018, p. 668.

⁵¹ A. DE NAUW et F. KUTY, *op. cit.*, p. 668.

⁵² *Ibid.*, p. 669.

⁵³ *Ibid.*, p. 670.

⁵⁴ *Ibid.*, p. 677 ; Cass., 11 février 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 66.

⁵⁵ Sont exclues, les missions accessoires que l'avocat accomplit en tant que particulier (*ibid.*, p. 678).

législateur ou le Roi ont consacré l'obligation de respecter cette disposition dans des textes éparses⁵⁶. Sont ainsi également visés les experts-comptables externes, conseils fiscaux externes, comptables agréés externes, comptables-fiscalistes agréés externes, leurs stagiaires externes et les personnes dont ils sont responsables⁵⁷.

En ce qui concerne le deuxième élément constitutif, l'information ou le fait révélé doit être couvert par le secret professionnel. À cette fin, ladite information doit avoir été confiée au professionnel par celui qui le consulte ou connue à l'occasion de son intervention et être relative à celui qui consulte le professionnel tenu au secret⁵⁸.

3. Les dérogations

En raison de conflits de valeurs, il existe des dérogations légales au secret professionnel, qui sont complétées par la jurisprudence.

*Une première exception légale est l'obligation de la loi, du décret ou de l'ordonnance*⁵⁹. Par exemple, l'article 90, alinéa 4, de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux impose notamment aux avocats et aux réviseurs d'entreprise, de signaler au bâtonnier, leurs soupçons de blanchiment de capitaux⁶⁰. Le bâtonnier peut être alors confronté au dilemme suivant : ne pas dénoncer et risquer d'engager sa responsabilité pour entrave à la loi ou dénoncer à contretemps ou de mauvaise foi, et risquer d'engager sa responsabilité civile ou pénale pour violation du secret professionnel, sans être couvert par l'immunité prévue à l'article 57 de ladite loi⁶¹. En effet, les autorités disciplinaires sont à la fois garantes et tenues au secret professionnel pour inspirer la confiance et doivent intervenir disciplinairement en cas d'abus⁶².

*La deuxième exception légale est l'autorisation de la loi, du décret ou de l'ordonnance*⁶³. À titre illustratif et informatif, lorsqu'une personne dépositaire du secret est suspectée d'avoir commis une infraction dans l'exercice de sa profession et que des poursuites pénales sont intentées à son encontre, les pièces pouvant être prises en considération comme éléments de preuve de cette infraction perdent leur caractère confidentiel éventuel⁶⁴.

⁵⁶ A. DE NAUW et F. KUTY, *op. cit.*, p. 683.

⁵⁷ Loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, *M.B.*, 27 mars 2019, art. 120.

⁵⁸ A. DE NAUW et F. KUTY, *op.cit.*, pp. 689, 690 et 695.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 697.

⁶⁰ *Ibid.*, p. 696 ; 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, *M.B.*, 6 octobre 2017, art. 90, alinéa 4.

⁶¹ J.-P. BUYLE, « Conclusions - Les avocats et le blanchiment : actualités, enjeux et perspectives », 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 210.

⁶² Cass., 15 décembre 1994, *Pas.*, 1994, I, p. 1108 ; Cass., 12 mai 1977, *Pas.*, 1977, I, p. 929 ; Cass., 3 juin 1976, *Pas.*, 1976, I, p. 1070 ; Cass., 18 juin 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 924 ; A. DE NAUW et F. KUTY, *op.cit.*, p. 697.

⁶³ A. DE NAUW et F. KUTY, *op.cit.*, p. 698.

⁶⁴ *Ibid.*, p. 703. Cass., 29 novembre 2016, *Pas.*, 2016, p. 2323.

Chapitre III. La Directive DAC 6

Section 1. Le contexte

En vue de créer un marché unique plus approfondi et plus équitable, l'Union européenne a placé la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales parmi les priorités politiques de l'UE⁶⁵. Pour ce faire, un des grands piliers de la stratégie de la Commission est d'améliorer la transparence⁶⁶.

Initialement, au niveau européen, seules les conventions fiscales bilatérales contenaient des dispositions relatives à l'assistance mutuelle. C'est finalement en 1977 que la première directive européenne en matière d'impôts directs est adoptée afin de compléter ces conventions⁶⁷. Eu égard à la mondialisation, elle a dû être adaptée et remplacée par la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, communément appelé DAC 1 qui a marqué le début du renforcement de la coopération administrative entre les autorités fiscales au sein de l'UE⁶⁸. Ladite directive DAC 1 ne visait que l'échange automatique de données relatives à cinq catégories de revenus et de capitaux et a fait l'objet de six modifications successives afin d'étendre son champ d'application jusqu'à l'adoption de la directive DAC 7, DAC 8 étant en cours de préparation⁶⁹. En ce qui concerne la directive DAC 6 adoptée le 25 mai 2018 par le Conseil de l'UE, elle étend le champ d'application en vue d'inclure des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif.

Cette directive DAC 6 a été adoptée à la suite des scandales tels que *LuxLeaks* (2014)⁷⁰ et *Panama Papers* (2016)⁷¹ qui ont dévoilé la manière dont certains intermédiaires semblent avoir activement aidé leurs clients à utiliser ce type de dispositifs afin de réduire leur charge fiscale et de dissimuler des capitaux à l'étranger⁷². Bien que ces scandales aient fait apparaître des fraudes fiscales rendues possibles grâce à l'absence, notamment, d'échange d'informations, ils ont rendu possible certains montages licites considérés comme immoraux⁷³. Ces dispositifs impliquaient généralement une société située dans une juridiction à faible taux d'imposition ou

⁶⁵ Proposition de la directive du Conseil 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, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 2.

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ Directive 77/799/CEE du Conseil, du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *J.O.C.E.*, 27 décembre 1977, n° L 336/15, pp. 0015 - 0020.

⁶⁸ J. TAQUET, *op. cit.*, p. 15.

⁶⁹ En sus de la DAC 1 et DAC 6, il y a la directive 2014/107/UE (DAC 2), la directive 2015/2376/UE, (DAC 3), la directive 2016/881/UE (DAC 4), la directive 2016/2258/UE (DAC 5) et la directive 2021/514 (DAC 7).

⁷⁰ Ce scandale provient d'un système de « tax rulings » négociés directement par les filiales luxembourgeoises des grands cabinets d'audit avec le fisc luxembourgeois pour permettre à 340 multinationales de déroger au régime fiscal de droit commun (T.d.L., « Tout comprendre aux "Lux Leaks" (ICIJ) », novembre 2017, disponible sur <https://www.leparisien.fr>).

⁷¹ Il s'agit d'une fuite de documents concernant l'évasion fiscale au Panama. Ce scandale a notamment révélé que plusieurs banques ont joué les intermédiaires pour leur client désireux de placer leurs actifs en dehors des radars des fiscs nationaux et 150 enquêtes ont été lancées dans 79 pays, pour évasion fiscale et blanchiment d'argent (T.d.L., « Tout comprendre aux "Panama Papers" (ICIJ) », 2017, disponible sur <https://www.leparisien.fr>).

⁷² S. SCARNÀ « La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou "DAC 6" - L'obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs », *Le Pli juridique*, 2018/46, p. 3.

⁷³ S. SCARNÀ, « La porosité du secret professionnel dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme, la fraude fiscale et l'ingénierie fiscale », *La transparence : une obligation ou un atout pour l'avocat ?*, Anthemis, CUP, mars 2019, p. 10.

opaque permettant de distancer les bénéficiaires effectifs et leur fortune dans le but de bénéficier d'une imposition faible ou nulle et/ou de blanchir des capitaux provenant d'activités criminelles⁷⁴.

La directive DAC 6 a été initiée sur la base des conclusions des travaux de l'OCDE relatifs à la douzième action du plan BEPS et des consultations des parties intéressées réalisées par la Commission⁷⁵. L'action 12 du plan BEPS a pour but, d'une part d'augmenter la transparence en fournissant à l'administration fiscale des informations rapides concernant ces schémas de planification fiscale et d'identifier les promoteurs et utilisateurs de ces schémas et, d'autre part, d'en détourner les contribuables tout en limitant pour les promoteurs et utilisateurs les occasions de les mettre en œuvre avant leur élimination par la loi⁷⁶.

En outre, il s'est avéré que les États membres avaient de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion et les structures de planification fiscale devenaient particulièrement sophistiquées et tiraient souvent profit de la liberté de circulation des capitaux et des personnes dans l'Union européenne⁷⁷. Dès lors, grâce à l'obtention d'informations complètes sur ces dispositifs, les États pourront réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et remédier aux lacunes⁷⁸.

Compte tenu de ces éléments, la *ratio legis* de la directive DAC 6 a deux objectifs. Premièrement, un des objectifs est d'obtenir des informations complètes sur les dispositifs fiscaux visés suffisamment tôt afin de permettre aux autorités d'améliorer la rapidité et l'exactitude de leur analyse de risque pour pouvoir prendre des *décisions* éclairées en temps voulu sur la manière de protéger leurs recettes fiscales⁷⁹. Deuxièmement, le second objectif est de *dissuader* les intermédiaires de concevoir et de commercialiser ces dispositifs⁸⁰. C'est pourquoi, ces informations doivent être communiquées *avant* la mise en œuvre effective du ou des dispositifs⁸¹. En effet, les informations dont les intermédiaires ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs doivent faire l'objet d'une déclaration dans un délai de trente jours commençant le lendemain de la mise à disposition aux fins de mise en œuvre du dispositif, du jour où le dispositif est prêt à être mis en œuvre ou lorsque la première étape de la mise en œuvre du dispositif a été accomplie⁸². En sus, en cas de dispositifs commercialisables (définis *infra*), ils doivent faire l'objet d'un rapport trimestriel⁸³.

Il ressort de cette obligation préalable qu'il ne s'agit pas d'échanger des informations sur des données existantes, mais sur des *intentions ou des projets* qui peuvent, dès lors, encore être abandonnés et donc ne pas être mis en œuvre, ce qui est innovateur⁸⁴. Pourtant, nous observons

⁷⁴ Proposition de la directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE susmentionnée, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 2

⁷⁵ *Ibid.*, p. 8 ; considérants 2 et 4 de la directive DAC 6.

⁷⁶ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 29. BEPS signifie « Base Erosion Profit Shifting ».

⁷⁷ J. TAQUET, *op. cit.*, p. 15 ; Considérant 2 de la directive DAC 6.

⁷⁸ Considérant 2 de la directive DAC 6.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ Proposition de la directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE susmentionnée, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 3.

⁸¹ *Ibid.*, p. 14 et p. 30.

⁸² Article 1.2 de la directive DAC 6 insérant l'article 8bister de la directive 2011/16/UE, point 1).

⁸³ Article 1.2 de la directive DAC 6 insérant l'article 8bister de la directive 2011/16/UE, point 2).

⁸⁴ J. MALHERBE, *op. cit.*, p. 30.

qu'en date du 24 septembre 2020, la Cour constitutionnelle a partiellement annulé la loi du 18 septembre 2017 précitée relative à la prévention du blanchiment de capitaux car elle a jugé qu'un avocat ne peut pas être obligé de transmettre à la CTIF une déclaration de soupçons lorsque son client, sur son conseil, renonce à une opération suspecte⁸⁵.

Enfin, au niveau belge, la directive a été transposée de manière neutre. En effet, la loi belge n'a pas modifié les concepts principaux, à savoir les montages transfrontières, les intermédiaires visés, les cinq catégories de marqueurs et les informations à déclarer. Cette transposition a été effectuée au niveau fédéral et figure dans différents codes fiscaux, tels que le Code des impôts sur les revenus ainsi qu'au niveau régional⁸⁶. Enfin, il est à noter que la TVA et les impôts à la consommation sont exclus du champ d'application de la directive car ils font l'objet de directives distinctes relatives à l'échange d'informations⁸⁷.

Section 2. Les intermédiaires

La directive DAC 6 définit très largement la notion d'intermédiaire, comme la loi belge qui a repris *in expresso* la définition de la directive. Comme indiqué dans le rapport de l'action 12 du plan BEPS, cette définition vise deux types d'intermédiaire, à savoir le promoteur qui est l'intermédiaire principal (« promoter ») et le fournisseur de services qui est l'intermédiaire auxiliaire (« service provider »)⁸⁸. Il s'agit des intermédiaires suivants :

1° Le *promoteur du dispositif*, soit toute personne physique ou morale, « qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre »⁸⁹.

Afin de démontrer l'étendue du concept, nous nous permettons de reprendre, dans le présent ouvrage, quelques illustrations données par l'avocat fiscaliste et professeur de droit fiscal Jacques MALHERBE. La *conception* visée par cet article peut être un intermédiaire qui conçoit un schéma permettant à un groupe de déduire des dépenses professionnelles alors que, dans un pays déterminé, ces dépenses viennent d'être rendues non déductibles⁹⁰. La *commercialisation* peut être une personne, ayant connaissance d'un dispositif conçu par une autre personne, qui envoie des clients à cette personne⁹¹. Enfin, la *mise à disposition aux fins*

⁸⁵ C.C., 24 septembre 2020, B. 17. La CTIF signifie la « Cellule de traitement des informations financières ».

⁸⁶ *Au niveau fédéral* : art. 326/1 et s. du CIR de 1992, art. 289bis/1 et s. du Code des droits d'enregistrement, art. 146sexies et s. du Code des droits de succession et art. 211bis/1 et s. du Code des droits et des taxes divers.

Au niveau régional : 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, *M.B.*, 3 juillet 2020 ; Décret wallon du 1^{er} octobre 2020 modifiant le décret modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, *M.B.*, 20 octobre 2020 ; Ordonnance 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, *M.B.*, 6 novembre 2020.

⁸⁷ J. MALHERBE, *op. cit.*, p. 30.

⁸⁸ *Ibid.*, pp. 34-35.

⁸⁹ Art. 1.1 b) de la directive DAC 6 modifiant l'article 3 point 21). al. 1 de la directive 2011/16/UE.

⁹⁰ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières – Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 34.

⁹¹ *Ibid.*

de mise en œuvre peut viser un praticien qui présente à ses clients un dispositif préparé par un autre praticien⁹².

2° Le *prestataire de services* « qui sait ou pourrait raisonnablement être censé savoir qu’il s’est engagé à fournir, directement ou par l’intermédiaire d’autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation, l’organisation d’un dispositif transfrontière devant faire l’objet d’une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre »⁹³. Cette deuxième catégorie d’intermédiaire n’est, dès lors, comme indiqué *in expresso*, tenue de déclarer un dispositif transfrontière que lorsqu’il savait ou pouvait raisonnablement être censé savoir qu’il était impliqué dans ce type de dispositif transfrontière à déclarer⁹⁴. Dès lors, le prestataire de services qui donne uniquement un second avis sur un dispositif, sans suggérer aucun changement, ou donne un avis négatif n’est pas à considérer comme un intermédiaire⁹⁵. *A contrario*, si le praticien donne un second avis sur un dispositif en le modifiant ou s’il résout un problème particulier de nature fiscale inclus dans un dispositif déclarable, il devra être considéré comme un intermédiaire⁹⁶. Sont exclues également du champ d’application de la directive DAC 6, les activités purement matérielles telles que la rédaction d’une déclaration d’impôts, le traitement d’une facture à des fins comptables ou l’assistance fournie durant un contrôle ou d’une « due diligence »⁹⁷.

Par ailleurs, pour être qualifié d’intermédiaire, il faut en sus avoir un lien avec un État membre de l’UE et donc respecter un des critères énoncés à l’article 3 point 21) de la directive 2011/16/UE, tel qu’inséré par l’article 1 b) de la directive DAC 6 comme, par exemple, être résident dans un État membre à des fins fiscales. Il est à noter que l’État membre qui définit les obligations de l’intermédiaire est l’État où l’intermédiaire est inscrit auprès de son association professionnelle⁹⁸.

De surcroît, les travaux parlementaires belges mentionnent que lorsqu’un intermédiaire est une personne morale qui emploie des salariés, la responsabilité de l’intermédiaire ne peut être engagée par ces salariés, dans la mesure où ces derniers n’exercent pas une « fonction de direction »⁹⁹. Dans ce cas, l’obligation est reportée sur l’employeur¹⁰⁰. Il est néanmoins regrettable que le législateur n’ait pas précisé ce que recouvre la notion de « fonctions de direction ». Selon l’avocat fiscaliste Alain CLAES, il s’agirait d’une notion plus large que les

⁹² J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières – Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 34.

⁹³ Art. 1.1 b) de la directive DAC 6 modifiant l’article 3 point 21) al. 2 de la directive 2011/16/UE.

⁹⁴ Voy. B. GOFFAUX, « Conséquences de la transposition de la Directive DAC 6 en droit interne belge dans les domaines de la gestion et de la transmission patrimoniale (2020) », *Rec. gén. enr. not.*, 2020, liv. 9, p. 416.

⁹⁵ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontières et l’avocat », *J.T.* 2020, n° 38, p. 812.

⁹⁶ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontières et l’avocat », *J.T.* 2020, n° 38, p. 812.

⁹⁷ *Ibid.* ; A. CLAES, « Mandatory Disclosure Rules: de wet van 20 december 2019 betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De adviseur wordt alsnog een fiscale verklikker », *T.F.R.*, 2020/9, n° 581, p. 373.

⁹⁸ Article 3 point 21) de la directive 2011/16/UE, tel qu’inséré par l’article 1 b) de la directive DAC 6.

⁹⁹ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionné, n° 791/001, p. 10.

¹⁰⁰ *Ibid.*

mandats d'administrateurs, mais la question reste malheureusement en suspens en ce qui concerne les directeurs ou les cadres supérieurs¹⁰¹. Il n'est pas non plus précisé si le même raisonnement s'applique par analogie aux travailleurs indépendants tels que les cabinets d'avocats ou les grandes sociétés de conseil travaillant pour des intermédiaires. Selon certains auteurs se basant sur l'exposé des motifs de la loi belge, l'obligation de déclaration repose sur l'employeur, à moins que l'employé soit indépendant en ce qui concerne les dispositifs conseillés à ses propres clients¹⁰². Néanmoins, nous regrettons également que cette interprétation ne soit pas transcrite dans la loi.

Enfin, l'intermédiaire doit être, bien entendu, un professionnel et toutes les professions sont en principe couvertes : conseillers fiscaux, avocats, experts-comptables, banquiers, gestionnaires de fortune, conseillers financiers, etc. En effet, cette notion d'intermédiaire est définie très largement afin de prendre en compte tous les types d'intermédiaires susceptibles d'intervenir dans la mise en place de dispositifs tels que la construction offshore qui ont été révélés à la suite des scandales précités tels que les « Panama Papers »¹⁰³.

Toutefois, l'ITAA est d'avis qu'une interprétation minimale doit être donnée à cette notion d'« intermédiaire(s) concerné(s) ». Il la définit comme étant « ceux qui ont été impliqués dans le projet (avec l'accord du client) et avec lesquels le membre a donc communiqué dans le cadre de sa mission ». Cette interprétation n'a cependant pas encore été confirmée par la jurisprudence¹⁰⁴.

Section 3. Les dispositifs transfrontières à caractère agressif

À titre liminaire, il importe de préciser qu'un dispositif, entendu au sens large, doit avoir un *élément d'extranéité*. En effet, il doit concerner plusieurs États membres ou un État membre et un pays tiers et doit remplir au moins une des conditions énoncées à l'article 3 point 18), tel qu'inséré par l'article 1 b) de la directive DAC 6.

En outre, l'opération doit être considérée comme potentiellement agressive. Toutefois, la directive ne donne pas de définition précise de cette notion. Selon le Conseil de l'UE, définir la notion de planification fiscale agressive risquerait de se solder par un échec¹⁰⁵. En effet, les structures de planification fiscale agressive ont évolué au fil des ans pour devenir particulièrement complexes et font constamment l'objet de modifications et d'ajustements pour répondre aux contre-mesures défensives prises par les autorités fiscales¹⁰⁶. Eu égard au caractère évolutif et complexe desdits dispositifs, le législateur européen a considéré qu'il est plus efficace d'adopter un système avec des « marqueurs » davantage « flous » pour cerner cette

¹⁰¹ Selon Alain CLAES, la formulation stricte de cette notion implique que les directeurs ou les associés des grandes entreprises pourraient toujours être tenus responsables individuellement (A. CLAES, *op. cit.*, p. 373).

¹⁰² Voy. notamment J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 35 ; A. CLAES, *op. cit.*, p. 373.

¹⁰³ A. LACHAPPELLE, « Chapitre 1. - Le droit belge de la dénonciation fiscale », *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 738-739.

¹⁰⁴ ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel - Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021, p. 6. ITAA signifie « Institute for Tax Advisors & Accountants », c'est-à-dire l'Institut des Conseillers fiscaux et des Experts-comptables.

¹⁰⁵ Proposition de la directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE susmentionnée, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 14.

¹⁰⁶ *Ibid.*

notion. Il s'agit d'une liste de caractéristiques et éléments des opérations présentant des signes manifestes d'évasion fiscale ou de pratiques fiscales abusives figurant dans l'annexe IV de la directive. La directive habilite la Commission à mettre à jour la liste des marqueurs afin d'inclure des dispositifs sur la base de nouvelles informations provenant de la communication obligatoire d'informations sur ces dispositifs¹⁰⁷.

Il appert que le terme « dispositif » est peu clair et qu'un acte verbal est suffisant¹⁰⁸. Les travaux de l'OCDE énoncent que cette notion de dispositif doit s'entendre « à la lueur des marqueurs »¹⁰⁹. En effet, il convient d'examiner si le dispositif étudié présente au moins un des marqueurs présents dans la directive. Parmi les cinq catégories de marqueurs, certaines sont soumises, en sus, au test préalable du critère de l'« avantage principal » (« main benefit test »)¹¹⁰. Pour ces dispositifs, ils ne seront considérés comme étant à caractère potentiellement agressif que « s'il peut être établi que l'avantage principal ou l'un des avantages principaux qu'une personne peut raisonnablement s'attendre à retirer d'un dispositif, compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances pertinents, est l'obtention d'un avantage fiscal »¹¹¹. Par exemple, un avantage fiscal pourra consister dans la non-inclusion d'un montant dans une base imposable, le bénéfice d'une déduction, la réalisation d'une perte à des fins fiscales, ou encore l'absence d'une retenue à la source accompagnée d'une compensation fiscale de l'impôt étranger¹¹².

Il est important de relever qu'un dispositif peut inclure des opérations qui sont authentiques, c'est-à-dire qui ne constituent pas un/des abus, ou qui se réalisent dans des conditions de pleine concurrence entre entreprises associées (« arm's length principle »)¹¹³.

En Belgique, les notions de « dispositif » et de « marqueurs » sont également définies en termes *vagues et généraux* et les travaux parlementaires ne donnent pas davantage d'informations ou de cas pratiques. Néanmoins, les travaux préparatoires précisent que ce concept vise les structures de planification fiscale qui transfèrent les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui réduisent le fardeau fiscal global d'un contribuable¹¹⁴. Par ailleurs, il résulte des travaux parlementaires que ne constitue pas un dispositif, une attitude simplement passive ou la recherche de l'application indépendante d'un régime fiscal national comme, par exemple, la déduction des revenus d'innovation, à condition qu'elle ne fasse pas partie d'un ensemble¹¹⁵.

¹⁰⁷ Proposition de la directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE susmentionnée, *fiche financière législative*, 2. mesure de gestion, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 36.

¹⁰⁸ Commission européenne, Commission Services, « Summary Record », *Working Party IV - Direct Taxation*, 24 septembre 2018, point II.1., disponible sur <https://ec.europa.eu>.

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ À savoir les marqueurs généraux (catégorie A), les marqueurs spécifiques (catégorie B), ainsi que certains critères de la catégorie C visés au paragraphe 1, points b) i), c) et d).

¹¹¹ Annexe IV Partie I. « Critère de l'avantage principal » de la directive DAC 6.

¹¹² Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionnée, n° 791/001, p. 12.

¹¹³ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 31.

¹¹⁴ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionnée, n° 791/001, p. 8.

¹¹⁵ *Ibid.* p. 7. ; J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, pp. 30 à 31.

Le caractère extrêmement large de la typologie des opérations visées pose problème, en ce qu'il comprend notamment une multitude d'opérations courantes dans la vie des affaires. Comme par exemple, les dispositifs standardisés exposés au marqueur A.3, tant en droit belge qu'eupéen, qui est rédigé comme suit : « [u]n dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir besoin d'être adapté de façon importante pour être mis en œuvre ». Il s'agit d'un dispositif dit « commercialisable », par opposition à un dispositif sur mesure¹¹⁶. Ce dispositif est défini à l'article 3 24°, tel qu'inséré par l'article 1 b) de la directive DAC 6 comme étant « un dispositif transfrontière qui est conçu, commercialisé, prêt à être mis en œuvre, ou mis à disposition aux fins de sa mise en œuvre, sans avoir besoin d'être adapté de façon importante ». La Cour constitutionnelle a pourtant considéré, à la lumière des travaux préparatoires et de l'article 5, 23°, du décret flamand transposant l'article 3 précité de la directive DAC 6 dans des termes identiques, que le contenu de la notion de « dispositif commercialisable » peut être « déterminé avec une précision suffisante »¹¹⁷. En effet, il s'agit d'un dispositif transfrontière qui peut être mis à la disposition de différents contribuables de manière majoritairement identique et standardisée et dont la mise en œuvre pour un contribuable concret ne nécessite que des ajustements limités¹¹⁸.

Par exemple, est un dispositif commercialisable, répondant au marqueur susmentionné, un conseil qui vise à apporter dans une holding des actions d'une société d'exploitation en faisant transiter les actions de cette holding par d'autres holdings situées dans différents territoires, afin d'obtenir, à l'aide d'interventions comptables, le double des avantages fiscaux¹¹⁹. Bien qu'un tel mode opératoire nécessite toujours une personnalisation par dossier et par contribuable concerné, la méthodologie et le concept fiscal restent identiques¹²⁰. Il n'y a, *in casu*, pas besoin de recourir à une ingénierie fiscale¹²¹. Pourtant, l'application de ce type de montage devrait plutôt permettre de conclure à la normalité de l'opération et non relever un caractère suspect. Ce marqueur vise, en fait, les montages de sociétés « offshores clés sur porte »¹²².

Il en découle de cette notion large et floue, un *manque de sécurité juridique* car, d'une part, il n'existe pas, pour l'intermédiaire, de moyens de savoir préalablement si le montage qui le préoccupe est sujet à déclaration et, d'autre part, il y a un risque important qu'un intermédiaire ne disposant pas des connaissances fiscales nécessaires se trompe sur la portée de la notion de dispositif à déclarer¹²³. En effet, face à cette insécurité juridique, la directive DAC 6 a fait

¹¹⁶ Le « dispositif sur mesure » forme la catégorie résiduelle de tous les dispositifs transfrontières qui ne sont pas des dispositifs commercialisables. Dans ce cas, l'ingénierie fiscale est effectivement utilisée pour concevoir un dispositif transfrontière ou pour l'ajuster (Ontwerp van decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 15).

¹¹⁷ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.7.3.

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionné, n° 791/001, p. 11.

¹²⁰ *Ibid.*

¹²¹ *Ibid.*

¹²² A. LACHAPPELLE, *op.cit.*, pp 737-738.

¹²³ J. MALHERBE, La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019, R.G.C.F., 2020/1, pp. 34-35.

l'objet de nombreuses critiques¹²⁴. Par conséquent, l'intermédiaire ne peut pas prévoir avec une certitude suffisante s'il commet une infraction pénale en divulguant des informations sur ce tiers qui sont couvertes par le secret professionnel et le contribuable ne peut non plus connaître avec précision ses obligations¹²⁵. Par ailleurs, les divergences dans les différentes langues ne favorisent pas la clarté du terme dispositif (en anglais « arrangement »)¹²⁶.

Section 4. Les informations à déclarer

Il est énuméré au point 14) de l'article 8*bis*ter de la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique, tel qu'inséré par l'article 1.2 de la directive DAC 6, les informations qui doivent être déclarées. Il s'agit, par exemple, de l'identification des intermédiaires et contribuables concernés, des informations détaillées sur les marqueurs, le résumé du contenu du dispositif ou encore la valeur de ce dispositif.

En sus, en cas de « dispositif commercialisable », l'intermédiaire doit établir tous les trois mois un rapport de mise à jour comprenant les nouvelles informations relatives, notamment, à l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, la date de la première étape du dispositif, les États membres concernés et l'identification d'autres personnes susceptibles d'être concernées dans d'autres États membres¹²⁷. Dès lors, pour ces dispositifs, une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires. D'une part, il y a une obligation de déclaration au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition aux fins de la mise en œuvre ou qu'ils sont prêts à être mis en œuvre. En effet, ces dispositifs doivent, tout comme les dispositifs sur mesure, être déclarés individuellement. D'autre part, il y a une obligation de déposer un rapport comprenant les nouvelles informations sur ledit dispositif tous les trois mois.

Section 5. Le secret professionnel

1. Le cadre législatif

La directive DAC 6 énonce que chaque État membre *peut* prendre les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de cette obligation de fournir des informations lorsqu'elle serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre¹²⁸. Il ressort de cette disposition que la directive ne consacre pas « automatiquement » le secret professionnel, mais indique que chaque État membre « peut » en tenir compte. La directive DAC 6 ajoute que les intermédiaires ne peuvent avoir droit à cette dispense que dans la mesure où ils agissent « dans les limites de la législation nationale pertinente qui définit leurs professions »¹²⁹.

Dans cette hypothèse, la directive donne comme solution que les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus de notifier sans retard à tout autre *intermédiaire* ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au *contribuable* concerné, cette

¹²⁴ J. MALHERBE, La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019, R.G.C.F., 2020/1, p. 39.

¹²⁵ A. CLAES, *op. cit.*, p. 371.

¹²⁶ En ce qui concerne les trois langues officielles belges, ce terme est traduit en néerlandais comme « construtie » et en allemand « gestaltung ».

¹²⁷ Art. 8*bis*ter, § 2 de la directive 2011/16/UE, tel qu'inséré par l'article 1.2 de la directive DAC 6.

¹²⁸ Art. 8*bis*ter, § 5 de la directive 2011/16/UE, tel qu'inséré par l'article 1.2 de la directive DAC 6.

¹²⁹ *Ibid.*

obligation de déclaration qui relèvera, dès lors, de la responsabilité de ces derniers¹³⁰. Ainsi, les autorités fiscales ne seront pas privées de la possibilité de recevoir des informations sur les dispositifs fiscaux susceptibles d'être liés à des structures agressives¹³¹.

Lorsqu'il existe plusieurs intermédiaires, cette obligation de déclaration incombe à l'ensemble des intermédiaires participant à un même dispositif transfrontière¹³². Pour pouvoir être dispensé de cette obligation de déclaration, un intermédiaire doit prouver, conformément au droit national, que ces informations ont déjà été transmises par un autre intermédiaire, et ce, via un numéro de référence unique qui a été attribué par l'autorité compétente dans l'État membre concerné lors de la première déclaration d'un dispositif¹³³. L'intermédiaire qui reçoit ce numéro doit, dès lors, immédiatement le communiquer, ainsi que transmettre le résumé du dispositif rapporté, aux autres intermédiaires impliqués et au contribuable concerné¹³⁴. Selon l'ITAA, il n'est pas prévu que le membre tenu par son secret professionnel doive activement rechercher divers intermédiaires envisageables, avant de les informer¹³⁵.

Il est à noter, d'emblée, qu'au niveau national, le secret professionnel visé par la loi belge transposant la directive DAC 6 est celui de l'article 458 du Code pénal. Dès lors, comme déjà mentionné, sont ainsi visés par cette disposition : les experts-comptables, les conseillers fiscaux, les avocats ou encore les réviseurs d'entreprises, mais aussi les notaires¹³⁶. *A contrario*, ne sont pas visés, les professions soumises uniquement à un devoir de discrétion telles que les banques, à moins qu'elles interviennent en qualité d'intermédiaire dans la mise en place d'un dispositif¹³⁷. Selon Alain CLAES, en ne faisant référence qu'à l'article 458 du Code pénal, le législateur limite la notion de « secret professionnel » à tort au droit national¹³⁸. Néanmoins, il faut rappeler que tous les traités internationaux tels que la CEDH, ainsi que la Charte dr. fond. UE font partie du droit national et doivent donc être également pris en compte¹³⁹.

2. Les incompatibilités

Dans cette partie, nous analyserons les différentes incompatibilités entre le secret professionnel, tel qu'il est protégé en droit national et européen (*cf. supra*) et la directive DAC 6 et la loi belge transposant ladite directive. Sans prétendre être exhaustif, nous tenterons de relever les solutions qui ont été proposées, ainsi que les lacunes ou incohérences.

À titre liminaire, nous soulignons que le secret professionnel, qui est d'ordre public, est généralement en conflit avec deux autres normes d'ordre public, à savoir la perception de l'impôt et les pouvoirs de l'administration fiscale qui sont attribués dans ce but¹⁴⁰. *Prima face*, nous soulevons que selon la jurisprudence belge, le secret professionnel est relatif et non

¹³⁰ Art. 8*bis*ter, § 6 de la directive 2011/16/UE, tel qu'inséré par l'article 1.2 de la directive DAC 6.

¹³¹ Proposition de la directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE susmentionnée, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 13.

¹³² Art. 8*bis*ter, § 8 de la directive 2011/16/UE, tel qu'inséré par l'article 1.2 de la directive DAC 6.

¹³³ *Ibid.*

¹³⁴ B. GOFFAUX, « Conséquences de la transposition de la Directive DAC 6 en droit interne belge dans les domaines de la gestion et de la transmission patrimoniale (2020) », *Rec. gén. enr. not.*, 2020, liv. 9, p. 417.

¹³⁵ *Ibid.*

¹³⁶ *Ibid.*

¹³⁷ *Ibid.*

¹³⁸ A. CLAES, *op. cit.*, p. 384.

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 6.

absolu : il doit céder le pas lorsque cela s'avère nécessaire ou lorsqu'une valeur jugée supérieure est en conflit avec lui¹⁴¹. La violation du secret professionnel doit alors être justifiée par une raison impérieuse et être strictement proportionnée, comme c'est le cas selon les travaux parlementaires de la loi belge transposant la directive DAC 6¹⁴². Toutefois, lesdits travaux soulèvent que la directive contient néanmoins une restriction au secret professionnel sans, selon nous, apporter une raison légitime « impérieuse d'intérêt général » ou à tout le moins sans être proportionnelle à ce but légitime (*cf. infra*).

Les incompatibilités étudiées sont les suivantes :

1° L'avocat doit déclarer l'*identité de son client* et le contenu de son avis à l'administration fiscale ainsi qu'à d'autres intermédiaires dont certains peuvent être tenus à un secret professionnel différent ou ne pas être soumis à un secret professionnel, alors que le simple fait qu'une personne soit l'avocat d'un client est couvert par le secret professionnel.

2° Le client peut autoriser l'avocat à rédiger la déclaration, en violation de son secret professionnel qui est d'ordre public.

3° Le secret professionnel devrait également s'appliquer pour les dispositifs commercialisables à défaut de motivation raisonnable justifiant une exception à cet égard.

4° Aucune distinction n'est faite entre les différents intermédiaires tenus au secret professionnel, négligeant ainsi la singularité du secret professionnel de l'avocat.

5° Le secret professionnel de l'avocat ne peut être levé en raison d'un prétendu parallélisme avec la législation anti-blanchiment qui concerne des infractions pénales et non des dispositifs potentiellement légaux.

6° Les travaux parlementaires belges justifient la restriction au secret professionnel en alléguant que celui-ci peut être invoqué uniquement en cas de détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice car ces hypothèses impliquent une situation juridique préexistante dont l'intermédiaire acquiert connaissance à la suite de sa profession, ce qui est contraire à la jurisprudence.

3. Sous l'angle des justifications

A. Quant à l'obligation de communiquer l'identité de son client

a. Envers l'administration

Le Conseil d'État, dans son avis du 14 novembre 2019 sur l'avant-projet de loi belge transposant la directive DAC 6, a confirmé que ladite obligation de déclaration poursuit un objectif légitime d'intérêt général, à savoir que la directive vise à « améliorer certains aspects liés à la transparence du cadre fiscal actuel » pour que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur ces dispositifs dont la plupart sont présents dans plusieurs juridictions et permettent de transférer les bases imposables vers des

¹⁴¹ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionnée, n° 791/001, p. 20 ; voy. sur le débat relatif/absolu : M. DONATANGELO, « le secret professionnel en droit pénal sous l'angle des articles 458 et 458bis du Code pénal », Anthemis, 2015, Acte du colloque du 23 avril 2015, p. 162.

¹⁴² *Ibid.*

régimes fiscaux plus favorables ou réduisent l'assiette de l'impôt en tirant profit des inefficacités du marché¹⁴³. En outre, le Conseil d'État considère que cette obligation est compatible avec le secret professionnel¹⁴⁴. Pour arriver à ce postulat, elle a appliqué la jurisprudence de la Cour constitutionnelle en matière de déclaration de l'identité des clients dans les relevés T.V.A.¹⁴⁵.

En effet, par son arrêt n° 43/2019 du 14 mars 2019, la Cour a confirmé que le simple fait de recourir à un avocat est soumis au secret professionnel. Il en va *a fortiori* de même pour l'identité des clients d'un avocat¹⁴⁶. Il n'est néanmoins 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 des éléments suivants : d'une part, l'objectif consistant à assurer le recouvrement de la TVA et éviter la fraude fiscale et, d'autre part, l'obligation de secret imposée au fonctionnaire de la TVA qui constitue une garantie supplémentaire de la protection de la vie privée du client assujetti à la TVA¹⁴⁷.

Toutefois, nous relevons que la Cour constitutionnelle souligne le caractère limitatif des informations communiquées relatives aux relevés TVA, à savoir le numéro d'identification à la TVA belge, le montant total TVA non comprise des biens livrés et des services fournis à ce client et le montant total de la taxe portée à ce client¹⁴⁸. Par ailleurs, le relevé ne concerne que les clients assujettis à la TVA et avec lesquels il a effectué des opérations taxables. Tout comme d'autres auteurs, nous ne sommes pas d'avis que cet arrêt puisse s'appliquer, *mutatis mutandis*, aux données qui doivent être communiquées en application de la directive DAC 6, étant donné qu'il ne s'agit pas d'opérations nécessairement taxées ni, de surcroît, d'infractions pénales¹⁴⁹.

Les travaux parlementaires invoquent également que l'identité du contribuable n'est pas comprise dans les informations que les autorités compétentes belges doivent communiquer aux autorités compétentes des autres États membres¹⁵⁰. Dès lors, ils considèrent que cette obligation n'est pas incompatible avec le secret professionnel de l'intermédiaire lorsqu'il révèle l'identité du contribuable à l'égard de l'autorité belge compétente¹⁵¹. Or, comme le soulève Alain CLAES, ce n'est pas parce que l'information n'est pas communiquée aux autorités étrangères que cette déclaration ne pourrait pas constituer une violation illégale du secret professionnel¹⁵².

b. Envers les autres intermédiaires

Pour rappel, en Belgique, lorsqu'un intermédiaire invoque son secret professionnel, il est tenu de notifier sans retard à tout autre intermédiaire ou, à défaut d'intermédiaire, au contribuable concerné, cette obligation de déclaration qui relèvera, dès lors, de la responsabilité de ces derniers. L'intermédiaire qui invoque son secret professionnel ne pourra se délier de son

¹⁴³ Avis CE, 14 novembre 2019, n° 66.644/3, 5.7 et 4.4.

¹⁴⁴ *Ibid.*

¹⁴⁵ *Ibid.* ; Voy. C.C., 14 mars 2019, 43/2019, n° 6803.

¹⁴⁶ C.C., 14 mars 2019, 43/2019, n° 6803, B.6.

¹⁴⁷ *Ibid.*, B.9.1 à B.9.3.

¹⁴⁸ *Ibid.*, B.9.3.

¹⁴⁹ A. CLAES, *op. cit.*, p. 388.

¹⁵⁰ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionnée, n° 791/001, p. 115.

¹⁵¹ *Ibid.*

¹⁵² A. CLAES, *op. cit.*, p. 389.

obligation que s'il fournit la preuve qu'il a informé les autres intermédiaires ou, en l'absence d'intermédiaire, le contribuable concerné¹⁵³.

Partant, le secret professionnel de l'intermédiaire est respecté, soit si les autres acteurs impliqués sont également soumis au secret professionnel, soit si l'intermédiaire est le seul acteur dans le dossier, car dans ces deux hypothèses, l'obligation de déclaration reposera, *in fine*, sur le contribuable concerné.

Il est reconnu dans les travaux parlementaires belges que cette obligation d'apporter ladite preuve est constitutive d'une restriction au secret professionnel¹⁵⁴. Toutefois, cette obligation est nécessaire, selon les travaux parlementaires, car l'article 25*bis* modifié de la directive DAC 6 impose aux États membres de prendre toutes les mesures nécessaires pour garantir l'application des nouvelles dispositions en matière de déclaration¹⁵⁵. Plus précisément, la Belgique doit s'assurer que cette demande est *vérifiable* par l'administration fiscale¹⁵⁶.

Comme indiqué pour l'obligation de déclaration envers l'administration, le Conseil d'État considère que cette obligation de déclaration poursuit des objectifs légitimes dans l'intérêt public. Pour rappel, dans un arrêt de la Cour constitutionnelle du 17 décembre 2020 concernant le décret flamand du 26 juin 2020 précité, transposant la directive DAC 6, la Cour a posé une question préjudicielle à la C.J.U.E. sur la compatibilité de la directive précitée, en ce qui concerne l'obligation de déclarer envers les autres intermédiaires avec les articles 7 et 47 de la Charte¹⁵⁷. On observe, dans cet arrêt, que la Cour s'était référée aux travaux parlementaires du décret flamand déclarant que « cette obligation serait nécessaire pour répondre aux exigences de la directive et pour assurer que le secret professionnel n'empêche pas les déclarations nécessaires et que, dès lors, cette obligation, est imposée par la directive »¹⁵⁸.

Enfin, il ressort, à titre illustratif, de l'article 326/7 du CIR, inséré par l'article 9 de la loi belge transposant la directive DAC 6, que les informations à communiquer ne sont pas des « données limitées » telles que celles figurant dans un listing de TVA, mais en sus du nom de l'assujetti, l'intermédiaire devra être en mesure de démontrer qu'il a donné à l'autre intermédiaire ou, le cas échéant, au contribuable concerné « par écrit et de façon motivée » « *les informations nécessaires* » à l'exécution de l'obligation de déclaration aux autorités compétentes de l'État membre concerné¹⁵⁹. Toutefois, nous signalons que selon l'ITAA, le concept de « notification écrite et motivée » ne concerne que les *raisons* d'invoquer le secret professionnel et n'a aucun rapport avec les éléments de la construction elle-même¹⁶⁰. Il semble que ce soit également la position du Conseil des Ministres¹⁶¹.

¹⁵³ FAQ du 25 juin 2020 Dac 6 - déclaration des dispositifs transfrontières, point 8.2.5.

¹⁵⁴ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE susmentionné, n° 791/001, p. 22.

¹⁵⁵ *Ibid.*

¹⁵⁶ *Ibid.* ; FAQ du 25 juin 2020 Dac 6 - déclaration des dispositifs transfrontières, point 8.2.5.

¹⁵⁷ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020.

¹⁵⁸ *Ibid.*, B.9.3. ; Ontwerp van decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, susmentionné, *Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, pp. 20-21.

¹⁵⁹ Art. 326/7 §§ 1 et 2 du CIR.

¹⁶⁰ ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel - Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021, p. 6.

¹⁶¹ *Ibid.*

B. Quant à l'autorisation accordée par le client

En Belgique, le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration¹⁶². Or, nous rappelons que le secret professionnel de l'avocat est d'*ordre public* et ce principe est ancré dans le droit belge depuis plus d'un siècle par un arrêt de la Cour de cassation du 20 février 1905¹⁶³. Dès lors, il ne peut y être dérogé ni unilatéralement ni de commun accord entre le client et l'avocat. En effet, dans le cas contraire, des pressions exercées sur le contribuable mettraient en péril les droits de la défense, y compris la présomption d'innocence¹⁶⁴.

Toutefois, nous constatons que la Cour constitutionnelle, dans son arrêt du 17 décembre 2020, n'a fait aucune objection concernant cette possibilité offerte au client d'autoriser son intermédiaire de faire la déclaration¹⁶⁵. En effet, selon elle, l'intermédiaire pourrait refuser de répondre ou pourrait présenter la déclaration à l'autorité disciplinaire de son organisation professionnelle comme il est indiqué dans les travaux parlementaires¹⁶⁶. Toutefois, l'ITAA déconseille à ses membres d'accepter cette autorisation¹⁶⁷. Selon Alain CLAES, il est préférable de préciser que l'avocat lié par le secret professionnel n'est pas obligé de révéler son secret professionnel malgré qu'il dispose de l'accord de son client¹⁶⁸.

La circulaire du 25 juin 2020 (à savoir la « FAQ ») solutionne le problème de la violation du secret professionnel en proposant au contribuable de donner un mandat à l'intermédiaire afin d'effectuer la déclaration au nom et pour le compte du contribuable concerné, sous la responsabilité du contribuable lui-même¹⁶⁹. Selon l'ITAA, le membre pourrait ainsi se conformer parfaitement à la législation sur le secret professionnel¹⁷⁰. Toutefois, il ne faut pas perdre de vue que la circulaire n'a aucune valeur juridique.

C. Quant aux dispositifs commercialisables

L'article 8*bis*ter § 2, inséré par l'article 1.2 de la directive DAC 6 énonce que « [d]ans le cas de dispositifs commercialisables, les États membres prennent les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soient tenus d'établir tous les trois mois un rapport fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations ». Les dispositifs commercialisables sont, dès lors, soumis à une double obligation de déclaration : l'obligation de déclaration préalable, ainsi que l'obligation trimestrielle.

Il ressort du considérant 7 de la directive que cette obligation trimestrielle d'informations a pour but de faciliter la tâche des administrations des États membres. En effet, le Conseil de l'UE indique que « [g]râce au fait que la communication d'informations intervient suffisamment

¹⁶² Par exemple, voy. art. 326/7 § 2 CIR.

¹⁶³ Cass., 20 février 1905, *Pas.*, I, 1905, p. 141.

¹⁶⁴ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionné, n° 791/001, p. 21.

¹⁶⁵ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.12.1. à B.12.3.

¹⁶⁶ *Ibid.*

¹⁶⁷ ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel – un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021, p. 6.

¹⁶⁸ A. CLAES., *op.cit.*, p. 389.

¹⁶⁹ FAQ du 25 juin 2020 Dac 6 - déclaration des dispositifs transfrontières, point 8.2.11, p. 45.

¹⁷⁰ ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel - Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021, p. 5.

tôt, les autorités fiscales les plus étroitement liées au dispositif obtiennent des renseignements suffisants pour prendre très rapidement des mesures contre l'évasion fiscale »¹⁷¹. Le législateur belge a justifié cette dérogation compte tenu du fait que, selon lui, seul le premier intermédiaire a la connaissance et la capacité d'effectuer la déclaration trimestrielle pour les dispositifs commercialisables¹⁷². Dès lors, le premier intermédiaire ne peut reporter cette obligation à un autre intermédiaire ou au contribuable, ni invoquer son secret professionnel¹⁷³.

Il est surprenant que, contrairement aux dispositifs sur mesure, un intermédiaire ne peut reporter son obligation de déclaration pour les dispositifs commercialisables à un autre intermédiaire ou au contribuable. De surcroît, en pratique, un professionnel peut également conseiller ce type de dispositif à son client qui n'en sera pas l'utilisateur final puisqu'il le revend à son tour au véritable utilisateur final comme, par exemple, via une banque¹⁷⁴. Pourtant, ce dernier serait mieux placé pour effectuer ladite déclaration que le professionnel conseillant ce dispositif qui se serait limité à fournir des conseils juridiques ou fiscaux sur ce dispositif¹⁷⁵.

La Cour constitutionnelle a analysé ce point dans son arrêt du 17 décembre 2020, au regard du décret du flamand du 26 juin 2020 où elle se réfère à l'avis du Conseil d'État sur la réglementation fédérale. Le Conseil d'État a déclaré qu'il peut être admis, en raison de la nature même d'un dispositif commercialisable que, lors de la déclaration individuelle initiale, « les informations à transmettre ne porteront pas sur des données qui relèvent de la dispense légale ou du secret professionnel »¹⁷⁶. Par contre, concernant l'obligation de déclaration périodique, la Cour considère qu'il n'est pas exclu que cette obligation porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel¹⁷⁷. Dès lors, la Cour énonce qu'« il y a lieu d'observer que l'article 11/6 [...] établit une levée du secret professionnel absolue et a priori concernant les rapports périodiques relatifs à des dispositifs commercialisables »¹⁷⁸.

Dans les travaux préparatoires du projet du décret flamand, cette mesure est également justifiée par le fait que cette obligation de déclaration trimestrielle ne peut pas être transférée sur un contribuable car celui-ci ne dispose pas des informations nécessaires pour effectuer cette déclaration¹⁷⁹. La Cour considère que rien n'empêche l'intermédiaire d'aider le contribuable à satisfaire cette obligation de déclaration¹⁸⁰. En effet, elle énonce qu'« [i]l n'apparaît pas pourquoi il serait possible, dans le cadre d'un dispositif sur mesure, de fournir les informations nécessaires au contribuable, mais pas dans le cadre d'un dispositif commercialisable, pour lequel aucun ajustement substantiel n'est nécessaire pour le contribuable, sauf en ce qui concerne des informations dont le contribuable disposera souvent lui-même »¹⁸¹. La Cour

¹⁷¹ Proposition de la directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE susmentionnée, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 14.

¹⁷² Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionnée, n° 791/001, p. 21.

¹⁷³ *Ibid.*

¹⁷⁴ W. HEYVAERT et V. SHEIKH MOHAMMAD, *op. cit.*, p. 323.

¹⁷⁵ *Ibid.*

¹⁷⁶ Avis CE, 14 novembre 2019, n° 66.644/3, 5.6.2.

¹⁷⁷ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.7.7.

¹⁷⁸ *Ibid.*

¹⁷⁹ Ontwerp van decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, susmentionné, *Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1, p. 21.

¹⁸⁰ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.7.7.

¹⁸¹ *Ibid.*

considère, selon nous à juste titre, que l'article 11/6, § 3, en ce qu'il prévoit que les avocats ne peuvent pas se prévaloir du secret professionnel concernant l'obligation de déclaration périodique, n'est *pas raisonnablement proportionné* à l'objectif poursuivi¹⁸². Néanmoins, la Cour n'a pas examiné davantage cette demande car les parties requérantes ont renoncé à leur demande de poser une question préjudicielle à la C.J.U.E.¹⁸³. De surcroît, la directive elle-même ne laisse aucune latitude.

D. Quant à l'absence de distinction entre les différents intermédiaires

Il ressort du considérant 8 de la directive DAC 6 que tous les professionnels sont visés, à savoir « tous les acteurs qui participent généralement à la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion de la mise en œuvre d'une opération transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ou d'une série de telles opérations, ainsi qu'à ceux qui apportent assistance ou conseil », afin de garantir le bon fonctionnement du marché intérieur et de prévenir les lacunes dans le cadre réglementaire proposé.

En effet, les travaux parlementaires belges énoncent que « [c]hacun de ces groupes a un secret professionnel "propre" qui vise d'ailleurs une efficacité propre et, dans certains cas, va au-delà des autres¹⁸⁴. Néanmoins, tous les intermédiaires doivent être sur un pied d'égalité, car ils fournissent exactement les mêmes services à cet égard »¹⁸⁵.

Pourtant, nous relevons que la Cour d'arbitrage rattache le secret professionnel des avocats au respect des droits de la défense et le distingue de celui des autres intermédiaires. En effet, elle énonce dans son arrêt du 13 juillet 2005 que : « [les avocats] sont soumis à des règles déontologiques strictes [...]. Il découle du statut particulier des avocats, établi par le Code judiciaire et par les réglementations adoptées par les ordres créés par la loi du 4 juillet 2001, que la profession d'avocat en Belgique se distingue d'autres professions juridiques indépendantes », ce qu'elle confirme à nouveau en 2008¹⁸⁶. Par ailleurs, la Cour constitutionnelle dans un arrêt du 27 mars 1996, dans le cadre de la loi relative à la protection de la vie privée concernant la mise sur écoute dans les locaux professionnels, statue sur la distinction opérée entre les avocats et médecins, qui bénéficie d'une dérogation partielle, et les autres professionnels, en l'occurrence les experts-comptables¹⁸⁷. La Cour énonce que « [l]e législateur peut raisonnablement considérer que les restrictions [...] sont nécessaires, eu égard à la nature des principes en cause, pour que soient pleinement assurés les droits de défense et le droit au respect de la vie privée dans ce qu'elle a de plus intime. De ce que l'article 458 du Code pénal protégeant le secret professionnel est applicable à d'autres personnes que les médecins et les avocats, il ne s'ensuit pas que les articles 10 et 11 de la Constitution exigent que ces autres personnes bénéficient des garanties particulières nécessaires pour sauvegarder les valeurs qui sont en jeu lorsqu'interviennent les médecins ou les avocats »¹⁸⁸. Toutefois, nous devons souligner que la Cour a examiné ladite loi qu'à la lumière du principe de non-

¹⁸² C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.7.8.

¹⁸³ *Ibid.*, B.7.10.

¹⁸⁴ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionné, n° 791/001, p. 21.

¹⁸⁵ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.3.

¹⁸⁶ C.A., 13 juillet 2005, n° 126/2005, B.6.1.-B.6.3. ; C. C., 23 janvier 2008, n° 10/2008, B.6.3.

¹⁸⁷ C. C., 27 mars 1996, n° 26/199.

¹⁸⁸ *Ibid.*, B.4.

discrimination et n'a, dès lors, par vérifié la compatibilité de celle-ci avec l'article 458 du Code pénal¹⁸⁹. Pour le surplus, nous vous renvoyons aux précédents chapitres exposant notamment la protection du secret professionnel des avocats.

E. Quant au parallélisme avec la législation anti-blanchiment

Le secret professionnel de l'avocat ne peut être levé en raison d'un prétendu parallélisme avec la législation anti-blanchiment. En effet, la Cour constitutionnelle a estimé, dans un arrêt du 23 janvier 2008, dans cette matière, qu'il n'y pas d'atteinte disproportionnée au secret professionnel dès lors que l'avocat n'est soumis à l'obligation de communication aux autorités que lorsqu'il exerçait une *activité étrangère* à sa mission spécifique de défense, de représentation en justice ou celle de conseil juridique¹⁹⁰. En outre, la violation du secret professionnel se justifie par le fait que la dénonciation porte sur des *infractions pénales* que le client est suspecté avoir commises et elle est tempérée par le fait que les avocats communiquent leurs soupçons de blanchiment au bâtonnier et non pas à la CTIF et/ou au ministère public¹⁹¹. Selon nous, un parallélisme ne peut être fait pour les trois raisons suivantes :

Premièrement, l'obligation de déclaration prévue par la directive DAC 6 ne concerne des structures ni frauduleuses, ni même abusives, mais en général des *dispositifs parfaitement légaux*¹⁹². De surcroît, s'il existe un risque que ces dispositifs à déclarer ne soient pas légaux et que des sanctions pénales puissent s'y attacher, Jacques MALHERBE considère que, dans ce cas, ladite directive violerait le droit de ne pas s'incriminer soi-même¹⁹³. En effet, le contribuable serait, en l'absence d'intermédiaire, soumis à cette obligation de déclaration et serait ainsi obligé de se dénoncer lui-même eu égard à la sanction prévue¹⁹⁴. Selon d'autres auteurs, il n'y a pas d'auto-incrimination car cette déclaration concerne uniquement la détermination de la base imposable exacte, ce qui relève des activités essentielles au fonctionnement de l'État démocratique¹⁹⁵. En effet, les travaux préparatoires rappellent que dans le domaine fiscal, une obligation de collaboration est en principe d'application et énonce, en se référant à un arrêt de la Cour de cassation, que : « le droit de garder le silence ne s'applique pas aux questions purement administratives, destinées uniquement à faire des constatations matérielles en vue de la conformité à la réglementation applicable, sans que la personne concernée soit accusée d'une infraction ou se trouve sous la menace de poursuites pénales. En outre, les déclarations fiscales et autres documents requis par la loi pour évaluer de manière fidèle la situation fiscale d'un contribuable sont indépendants de la volonté et ne peuvent en aucun cas bénéficier de la protection du secret professionnel »¹⁹⁶. La Cour poursuit, en ajoutant que ladite obligation de déclaration ne peut être érodée par un éventuel droit de non-divulgaration général qui aurait pour

¹⁸⁹ AFSCHRIFT, T. et GODDEVRIENDT, F., « Het beroepsgeheim van fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa? », *T.F.R.*, 2002/6, n° 218, p. 331.

¹⁹⁰ C. C., 23 janvier 2008, n° 10/2008, B.9.6 et B.10.

¹⁹¹ W. HEYVAERT et V. SHEIKH MOHAMMAD, *op. cit.*, p. 329.

¹⁹² *Ibid.*, p. 328.

¹⁹³ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 40.

¹⁹⁴ *Ibid.*

¹⁹⁵ A. BALLANCIN et F. CANNAS., « The "DAC 6" and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s) », *EC Tax Review*, 2020/3, p. 125.

¹⁹⁶ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/U, susmentionné, n° 791/001, p. 20.

conséquence que la directive perdrait son utilité¹⁹⁷. L'obligation de déclaration du contribuable doit être l'exception¹⁹⁸. C'est d'ailleurs la raison pour laquelle la loi prévoit cette possibilité pour le contribuable d'autoriser l'intermédiaire à procéder à la déclaration nécessaire¹⁹⁹.

Deuxièmement, aucun filtre n'existe entre l'avocat et les autorités, contrairement à la matière de blanchiment qui implique l'intervention du bâtonnier de l'ordre. Néanmoins, comme déjà mentionné, lorsque le contribuable autorise l'intermédiaire à procéder à la déclaration, l'intermédiaire peut soumettre la déclaration au bâtonnier de l'ordre des avocats afin de vérifier le contenu et l'étendue de la déclaration²⁰⁰.

Troisièmement, la levée du secret ne semble pas être proportionnelle à un quelconque « objectif supérieur à atteindre » (cf. point 4 *infra*)²⁰¹.

F. Quant à la détermination de la situation juridique

Lors des travaux parlementaires belges, il a été mentionné que « le fait de concevoir, proposer, mettre en place des dispositifs transfrontières, les mettre à disposition en vue de leur implémentation, ou gérer cette implémentation, n'a toutefois pas immédiatement rapport avec un quelconque secret qui aurait été confié à un intermédiaire par son client, mais relève davantage d'une assistance, ou d'un conseil que l'intermédiaire fournit au client »²⁰². Ils soulèvent que le secret professionnel peut être invoqué uniquement en cas de *détermination de la situation juridique* d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice car ces hypothèses impliquent une situation juridique *préexistante* dont l'intermédiaire acquiert connaissance à la suite de sa profession²⁰³.

A contrario, la situation juridique est encore inexistante quand l'intermédiaire est consulté pour la première fois ou quand elle est imaginée, proposée, mise en place ou mise à disposition en vue de l'implémentation par l'intermédiaire²⁰⁴. Étant donné que les intermédiaires n'agissent pas dans les limites des législations nationales pertinentes qui définissent leur profession, ces derniers ne peuvent bénéficier d'une dispense légale de l'obligation de déclaration²⁰⁵. De surcroît, le législateur belge ne peut étendre le champ d'application de la possibilité d'invoquer cette dispense du car cela ne serait pas conforme à ladite directive²⁰⁶.

Cette approche semble être contraire à la vision de la Cour constitutionnelle étant donné que le secret professionnel de l'avocat ne se limite pas, selon elle, à l'assistance ou à la représentation en justice et/ou à la détermination de la situation juridique d'un contribuable pour un litige devant les cours et tribunaux²⁰⁷. En effet, la Cour constitutionnelle a pris une position claire sur cette question dans son arrêt du 23 janvier 2008, en matière de blanchiment,

¹⁹⁷ Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionné, n° 791/001, p. 21.

¹⁹⁸ *Ibid.*

¹⁹⁹ *Ibid.*

²⁰⁰ *Ibid.*

²⁰¹ Voy. notamment W. HEYVAERT et V. SHEIKH MOHAMMAD, *op. cit.*, p. 329.

²⁰² Projet de loi transposant la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la directive 2011/16/UE, susmentionné, n° 791/001, p. 19.

²⁰³ *Ibid.*

²⁰⁴ *Ibid.*

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ *Ibid.*, *Commentaires des articles*, art. 9.

²⁰⁷ C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008, B.9.6.

en énonçant ce qui suit : « les informations connues de l’avocat à l’occasion de l’exercice des activités essentielles de sa profession [...], à savoir l’assistance et la défense en justice du client, et le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire, demeurent couvertes par le secret professionnel, et ne peuvent pas être portées à la connaissance des autorités et ce n’est que lorsque l’avocat exerce une activité qui va au-delà de sa mission spécifique de défense ou de représentation en justice et de conseil juridique qu’il peut être soumis à l’obligation de communication aux autorités des informations dont il a la connaissance »²⁰⁸. Par ailleurs, La Cour constitutionnelle a confirmé ces principes par un arrêt du 24 septembre 2020²⁰⁹. La Cour précise que la notion de conseil juridique vise « à informer le client sur l’état de la législation applicable à sa situation personnelle ou à l’opération que celui-ci envisage d’effectuer ou à lui conseiller la manière de réaliser cette opération dans le cadre légal » et que celle-ci « a donc pour but de permettre au client d’éviter une procédure judiciaire relative à cette opération »²¹⁰.

Étonnamment, les travaux parlementaires s’appuient sur la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux pour aboutir à ce raisonnement²¹¹. En effet, l’article 53 de cette loi prévoit que les avocats et un certain nombre d’autres professionnels ne déclarent pas les éventuels soupçons de blanchiment lorsque ceux-ci ont été reçus d’un de leurs clients ou obtenus sur un de leurs clients « lors de l’évaluation de la situation juridique de ce client [à savoir le conseil juridique] ou dans l’exercice de leur mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure »²¹². Or, si nous suivons le raisonnement de ces travaux parlementaires, une nuance serait à faire entre la situation juridique existante et celle (encore) inexistante, alors que ce raisonnement ne trouve pas de soutien dans la jurisprudence²¹³. Nous pouvons également souligner que la protection ne s’applique implicitement qu’aux conseils juridiques donnés par un *avocat* et ne s’applique donc pas à d’autres conseillers²¹⁴.

4. Sous l’angle de la base légale et de la proportionnalité

A. La base légale

Comme déjà mentionné, l’Union européenne a placé la lutte contre la fraude et l’évasion fiscales parmi les priorités politiques de l’UE en vue de créer un marché unique plus approfondi et plus équitable²¹⁵. Nous déduisons de ce constat ainsi que des considérants 10 et 19 de la directive DAC 6, que le principal objectif de la présente directive est d’assurer le bon fonctionnement du marché intérieur.

La directive DAC 6 spécifie, *in expresso* et à juste titre, qu’elle se base notamment sur les articles 113 et 115 du TFUE. Ces articles permettent, d’une part, d’arrêter les dispositions

²⁰⁸ C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008.

²⁰⁹ C.C., 24 septembre 2020, n° 114/2020, B.12.

²¹⁰ *Ibid.* ; Nous mettons en italique dans le texte.

²¹¹ A. CLAES, *op. cit.*, p. 387.

²¹² La notion d’« évaluation de la situation juridique » du client comprend celle de « conseil juridique » (C.J.U.E., arrêt *O.B.F.G. e.a. c. Conseil des ministres*, 26 juin 2007, C-305/05, confirmé par la C.C. 24 septembre 2020, n° 114/2020, B.12).

²¹³ A. CLAES, *op. cit.*, p. 387.

²¹⁴ *Ibid.*

²¹⁵ Proposition de la directive du Conseil modifiant la directive 2011/16/UE susmentionnée, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017, p. 2.

touchant à l'harmonisation des législations relatives aux impôts indirects si cette harmonisation est nécessaire pour assurer le fonctionnement du marché intérieur et éviter les distorsions de concurrence (art. 113) et d'autre part, d'arrêter des directives pour le rapprochement des dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur (art. 115)²¹⁶.

La prévention de l'évasion fiscale pourrait justifier des mesures nécessitées par l'intérêt public et répondant aux critères de subsidiarité, ce qui ne serait pas le cas, conformément à une jurisprudence constante, si la directive était basée sur la volonté d'éviter une perte de revenus²¹⁷. Néanmoins, ces mesures doivent être aussi proportionnelles.

B. La proportionnalité

Selon le considérant 19 de la directive, la présente directive n'excède pas ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif, en particulier si l'on considère qu'elle est limitée aux dispositifs transfrontières concernant soit plusieurs États membres, soit un État membre et un pays tiers. Or, la proportionnalité de la directive est discutable. En effet, la jurisprudence européenne ne permet d'écarter que des arrangements artificiels et refuse le recours à des présomptions générales de fraude ou d'abus²¹⁸.

En outre, nous relevons que les violations potentielles du secret professionnel pour certains intermédiaires, de la vie privée et du droit à un procès équitable, ainsi que les coûts à supporter par les intermédiaires pour se conformer à ces obligations nous semblent aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif²¹⁹. En effet, les intermédiaires seront obligés de développer des processus internes afin de traiter ces formalités lourdes, à savoir la collecte des informations et la préparation du rapport dans un délai très court de 30 jours²²⁰.

Enfin, Alain CLAES souligne que l'UE devra également engager des dépenses importantes pour s'assurer de la sécurité de toutes ces informations et assurer la transmission aux différentes administrations fiscales²²¹. En outre, selon lui, l'objectif de la directive est déjà partiellement atteint eu égard à l'échange sur les décisions anticipées transfrontalières²²².

Section 6. La sanction

Il ressort du considérant 15 de la directive que les sanctions doivent être « effectives, proportionnées et dissuasives » afin d'améliorer l'efficacité future de la présente directive. En droit belge, les sanctions administratives prévues par l'arrêté royal d'exécution du 20 mai 2020 des articles 18, 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 transposant la directive DAC 6 sont

²¹⁶ Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C 326/47, 26 octobre 2012, art. 113 et 115.

²¹⁷ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 40.

²¹⁸ *Ibid.*

²¹⁹ *Ibid.* ; B. PEETERS et L. VANNESTE., *op. cit.*, p. 564.

²²⁰ D.-E. PHILIPPE et E. YÜKSEL, « Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC 6 in Belgium? », *European Taxation, Journal Articles & Papers IBFD*, avril 2020, p. 126.

²²¹ A. CLAES, *op. cit.*, p. 264.

²²² *Ibid.*

lourdes²²³. En effet, la loi a instauré deux catégories de sanctions, elles-mêmes sous-catégorisées en fonction du nombre d'infractions déjà commises²²⁴. D'une part, en cas de fourniture incomplète d'informations, les intermédiaires et contribuables concernés sont passibles d'une amende de 1.250 à 12.500 euros. Cette fourchette est doublée en cas d'intention frauduleuse ou intention de nuire. D'autre part, le fait de ne pas fournir les informations ou de les fournir tardivement est passible d'une amende de 5.000 à 50.000 euros et de 12.500 à 100.000 euros en cas d'intention frauduleuse ou avec l'intention de nuire²²⁵. Dans le rapport au Roi, Alexandre DE CROO, alors Vice-premier Ministre et Ministre des Finances, indique que « [l]a différence de traitement entre les deux catégories de sanctions est justifiée par le fait qu'il est indispensable que les autorités fiscales soient informées de l'existence d'une construction juridique dans les délais prescrits. À défaut, elles sont incapables de détecter ces constructions à temps et cela les empêcherait de mener une éventuelle enquête dans les délais légaux »²²⁶.

Bien qu'il s'agisse de sanctions présentées comme étant administratives, le Conseil d'État a constaté que les sanctions doivent être considérées comme étant des sanctions pénales au sens de l'article 6 de la CEDH²²⁷. En effet, pour arriver à ce constat, le Conseil d'État a relevé les éléments suivants : le risque d'infraction n'est pas mince, la réglementation est complexe, les délais sont brefs, les amendes sont lourdes et, dans certains cas, la langue anglaise doit être utilisée²²⁸. La Cour constitutionnelle, dans son arrêt du 17 décembre 2020 concernant le décret flamand transposant la directive DAC 6, déclare qu'eu égard au caractère répressif dominant de l'amende, la définition de ces manquements doit satisfaire au principe général de prévisibilité des incriminations²²⁹. Il découle, selon la Cour, de l'application de ce principe, ainsi que le rang de principe général participant du respect des droits fondamentaux attribué au secret professionnel de l'avocat, que les règles dérogeant à ce secret ne peuvent être que de stricte interprétation et qu'il faut avoir égard à la manière dont est organisée la profession d'avocat dans l'ordre juridique interne²³⁰.

Nous nous interrogeons également sur le fait que les sanctions sont sans nuance sur l'hypothèse où la déclaration n'a pas été faite par un autre intermédiaire ou le contribuable concerné alors que la personne qui avait invoqué le secret professionnel les avait correctement informés²³¹. Pour rappel, l'intermédiaire doit prouver aux autorités qu'un autre intermédiaire ou le contribuable concerné a fait la déclaration du dispositif transfrontière pour qu'il soit

²²³ Arrêté royal du 20 mai 2020 d'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la 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, *M.B.*, 6 avril 2020.

²²⁴ 1^{re} infraction, 2^e infraction, 3^e infraction, 4^e infraction, infractions suivantes.

²²⁵ Voy. arrêté royal du 20 mai 2020 susmentionné. Il insère l'art. 229/6 de l'AR d'exécution du 27 août 1993 du CIR, complète l'annexe de l'AR du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code d'enregistrement, insère l'art. 9bis dans l'AR du 31 mars 1936 portant règlement général des droits de succession et rétablit l'art. 240 dans l'AR du 3 mars 1927 portant exécution du Code des droits et taxes divers.

²²⁶ Arrêté royal du 20 mai 2020 d'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 susmentionné, *Rapport au Roi*.

²²⁷ Avis 67.078/3 du 8 avril 2020 sur le projet d'arrêté royal d'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 transposant la Directive (UE) 2018/822 susmentionné.

²²⁸ *Ibid.*

²²⁹ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.6.

²³⁰ *Ibid.*, B.5.7.

²³¹ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontières et l'avocat », *J.T.*, 2020, n° 38, p. 814.

effectivement dispensé de sa propre obligation de déclaration. Néanmoins, la Cour constitutionnelle a pris position sur ce point en déclarant qu'il n'est pas exigé de l'intermédiaire qui invoque le secret professionnel d'apporter la preuve qu'un autre intermédiaire ou le contribuable concerné a effectué cette déclaration à l'autorité compétente²³². Cet intermédiaire est dispensé de l'obligation de déclaration s'il a *notifié* par écrit et de manière motivée qu'il ne respectera pas l'obligation de déclaration parce qu'il est tenu au secret professionnel²³³. Par contre, la circulaire précise que l'amende peut également être infligée à la personne qui invoque le secret professionnel si elle n'en informe pas les autres intermédiaires ou le contribuable concerné²³⁴.

Enfin, par comparaison, en cas de non-respect du secret professionnel, c'est-à-dire si les juges considèrent, dans un cas d'espèce, que la déclaration effectuée par l'intermédiaire l'a été en violation du secret professionnel et donc, de manière non conforme à la loi transposant la directive DAC 6, l'intermédiaire pourrait se voir condamné pénalement à la peine d'emprisonnement d'un à trois ans et/ou d'une amende de 100 à 1.000 euros, portée à 800 à 8.000 euros devant le tribunal correctionnel²³⁵. Il est interpellant de constater que le seuil maximal de l'amende pénale est indubitablement plus faible que le seuil maximal de l'amende administrative pouvant aller jusqu'à 100.000 euros.

Finalement, cette nouvelle obligation implique que les intermédiaires doivent faire un choix entre violer leur secret professionnel ou ne pas satisfaire à l'obligation de déclaration provenant de la directive DAC 6. Dès lors, eu égard aux termes imprécis de la directive et la sanction lourde infligée en cas de non-respect de la réglementation, les intermédiaires seront tentés de déclarer automatiquement le dispositif en cas de doute sur l'interprétation de certains marqueurs afin d'éviter ladite sanction. Il y a, dès lors, un risque de briser le lien de confiance entre les clients et leur avocat, étant donné que les clients ne peuvent plus être assurés que leur avocat respectera le secret professionnel²³⁶. En outre, ce manque de clarté peut conduire l'administration fiscale à recevoir des informations de mauvaise qualité ou non pertinentes²³⁷.

Section 7. Les recours devant la Cour constitutionnelle

Quelques recours en suspension et annulation ont été introduits à l'encontre de la loi fédérale, des décrets et de l'ordonnance transposant la directive DAC 6 devant la Cour constitutionnelle et ce, notamment par les ordres des avocats et l'ITAA. Au cours de cet ouvrage, nous avons déjà fait référence à plusieurs reprises à l'arrêt du 17 décembre 2020 concernant le décret flamand relatif à la coopération administrative dans le domaine fiscal dont la cause a été introduite notamment par l'ordre des barreaux flamands (ci-après « OVB »). Eu égard à un doute sur la validité de dispositions du droit de l'UE, qui est importante pour la solution du litige devant la Cour constitutionnelle, la Cour a posé une question préjudicielle à la C.J.U.E. sur la compatibilité des dispositions querellées de la directive DAC 6, relevant du

²³² Voy. ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel - Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021, p. 6.

²³³ *Ibid.*

²³⁴ FAQ du 25 juin 2020 DAC 6 - déclaration des dispositifs transfrontières, point 8.2.5.

²³⁵ Art. 458 du Code pénal.

²³⁶ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.15.2.

²³⁷ B. PEETERS et L. VANNESTE., *op. cit.*, p. 564.

champ d'application de l'Union, avec les dispositions de la Charte²³⁸. La Cour a posé la question suivante, en substance, à la C.J.U.E. qui n'a pas encore rendu de décision :

L'article 1^{er}, point 2), de la directive DAC 6 viole-t-il le droit à un procès équitable et le droit au respect de la vie privée garantis par les articles 47 et 7 de la Charte, en ce que le nouvel article 8*bis*ter, § 5, qu'il a inséré dans la directive 2011/16/UE, prévoit que, si un État membre prend les mesures nécessaires pour accorder aux intermédiaires le droit d'être dispensés de l'obligation de déclaration lorsque celle-ci serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national dudit État membre, cet État membre est tenu d'obliger lesdits intermédiaires à *notifier* sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, en ce que cette obligation a pour effet qu'un avocat qui agit en tant qu'intermédiaire est tenu de partager avec un autre intermédiaire qui n'est pas son client les informations qui lui sont connues à l'occasion de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire ?²³⁹

Par ailleurs, comme déjà mentionné, la Cour suspend deux dispositions du décret flamand jusqu'à la date de publication au Moniteur belge de l'arrêt statuant sur le recours en annulation exposé ci-avant, en ce qu'un paragraphe impose à l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire une obligation d'information envers un autre intermédiaire qui n'est pas son client et en ce qu'un autre paragraphe prévoit que l'avocat ne peut pas se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs transfrontières commercialisables²⁴⁰. En effet, la Cour ne peut pas se prononcer sur la demande d'annulation tant qu'elle n'a pas pris connaissance de l'arrêt de la C.J.U.E. en réponse à cette question préjudicielle. Cette suspension a également été ordonnée par la Cour constitutionnelle, dans un arrêt du 11 mars 2021, pour les dispositions concernées (ayant le même contenu) dans le décret wallon du 1^{er} octobre 2020 transposant la directive DAC 6 ainsi et dans un autre arrêt du 11 mars 2021, pour les dispositions concernées dans l'ordonnance du 29 octobre 2020²⁴¹. Ces suspensions ont été ordonnées car la Cour estime que l'application immédiate de ces articles risque de causer un préjudice grave aux avocats contraints de partager des informations qui relèvent du secret professionnel. Ce préjudice est difficilement réparable par une éventuelle annulation de cette disposition.

Par ailleurs, l'ITAA a également introduit un recours en annulation auprès de la Cour constitutionnelle contre les dispositions concernées de la loi du 20 décembre 2019 transposant la directive DAC 6 mais ce recours est encore pendant²⁴².

²³⁸ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020, B.5.2. à B.5.4 ; article 267 du TFUE.

²³⁹ C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020.

²⁴⁰ Art. 11/6 §§1 et 3 du décret flamand.

²⁴¹ C. C., 11 mars 2021, n° 45/2021. Les al. 1 et 3 de l'art. 64quinquies/2, § 5 de ce décret sont suspendus ; C.C., 11 mars 2021, n° 46/2021. Les al. 1 1° et 5 de l'art. 9/2 § 6 de cette ordonnance sont également suspendus.

²⁴² Une demande de suspension de ces dispositions avait été introduit également par l'association de fait *Belgian Association of Tax Lawyers* et autres mais elle a été rejetée par la Cour car elle était manifestement irrecevable *ratione temporis* (C.C., 17 décembre 2020, n° 168/2020).

Section 8. En pratique

Selon les principes de base du plan BEPS, les régimes de communication obligatoire d'informations doivent être clairs et faciles à comprendre et avoir fait l'objet d'une balance entre les coûts de mise en conformité pour les contribuables et les gains obtenus par les administrations fiscales²⁴³. Toutefois, nous avons vu qu'outre les coûts qui seront engendrés pour la mise en conformité, tant pour les intermédiaires que les contribuables, la directive est rédigée en des termes très « généraux », ce qui peut poser des problèmes pour son application dans la pratique. D'autant plus que ni les travaux menés par les groupes de travail réunis sous l'égide de la Commission européenne, ni même les travaux de l'OCDE, qui ont été mentionnés par la directive ne permettent d'apporter un certain éclairage²⁴⁴.

Dès lors, les praticiens devront orienter leur comportement sur base de l'interprétation et de la pratique des administrations fiscales de chacun des États membres. À cet égard, Jacques MALHERBE relève qu'il y a déjà des disparités plus ou moins importantes dans les approches arrêtées par les administrations fiscales qui ont publié des commentaires²⁴⁵. Ces disparités impliqueront davantage de difficultés pour les intermédiaires et les contribuables dans le cadre de l'identification de l'étendue de leurs obligations²⁴⁶. Il relève que certaines administrations retiennent une approche relativement pragmatique et réaliste en concertation et coopération avec les différents acteurs visés, tandis que d'autres se contentent globalement de s'en tenir à une vision la plus large possible reflétant les débats qui avaient animé la Commission dans le cadre des travaux sur la directive DAC 6²⁴⁷. Enfin, il est également important de souligner que l'absence de réaction d'un État à la communication d'un dispositif ne peut être interprétée comme étant une approbation²⁴⁸.

Enfin, sauf erreur de notre part, les ordres belges des avocats, à tout le moins Avocats.be, ne semblent pas avoir donné de directives officielles à leurs membres sur le comportement à adopter face à cette obligation de déclaration. Toutefois, nous pouvons déduire des recours introduits devant la Cour constitutionnelle que les ordres ne sont pas d'accord avec l'application de la directive DAC 6, en ce que le secret professionnel des avocats est violé par ces dispositions. Par ailleurs, nous devons signaler que Avocats.be et l'OVB avait rencontré l'administration fiscale et le cabinet « Finances » afin de leur demander d'opter pour la possibilité de dispense accordée par la directive et de transposer celle-ci dans le respect du secret professionnel de l'avocat, tel que défini dans la législation et la jurisprudence relatives au blanchiment de capitaux²⁴⁹.

²⁴³ OCDE, Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 - Rapport final 2015, p. 9.

²⁴⁴ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 201 » 9, R.G.C.F., 2020/1, p. 36.

²⁴⁵ *Ibid.*

²⁴⁶ J. MALHERBE, « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 201 » 9, R.G.C.F., 2020/1, p. 36.

²⁴⁷ *Ibid.*

²⁴⁸ Art. 8bister, § 15 de la directive 2011/16/UE, tel qu'inséré par l'article 1.2 de la directive DAC 6.

²⁴⁹ L. EVRARD, « Dans les coulisses du parlement belge – note du 9 décembre 2019 », Tribune n° 164, 2020.

Quant à l'ITAA, il s'est exprimé officiellement sur cette question et a rédigé une série de conseils et de directives pour ses membres (*cf. supra*)²⁵⁰. Il leur conseille notamment d'être transparents avec leurs clients en les informant de l'existence de la législation DAC 6 au moyen de la lettre de mission, ou de le faire dans une lettre de mission distincte, une fois que leurs clients ont demandé leur assistance concernant un dispositif transfrontière²⁵¹. Il préconise également de préserver autant que possible le secret professionnel dans le cas où cette loi obligerait ses membres à divulguer des informations à d'autres personnes que les clients eux-mêmes²⁵².

Bien que cet arrêt du 17 décembre 2020, précédemment exposé, ait été prononcé à l'égard des avocats, parties requérantes dans la procédure, l'ITAA estime que, par analogie, cette position vaut aussi à l'égard de ses membres²⁵³. En effet, selon l'Institut, il doit y avoir des conditions de concurrence équitables entre tous les intermédiaires fournissant des services identiques dans ce contexte²⁵⁴. Toutefois, il souligne qu'étant donné le caractère récent de cette jurisprudence, il n'y a pas de précédent sur ce point²⁵⁵. L'ITAA espère obtenir plus de clarté et de certitude en la matière dans le cadre des procédures d'annulation en cours²⁵⁶.

²⁵⁰ Voy. ITAA, « Position de l'ITAA concernant dac6 et le secret professionnel », septembre 2020, disponible sur <https://blog.be.accountants> ; ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel - Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021.

²⁵¹ ITAA, « Position de l'ITAA concernant dac6 et le secret professionnel », septembre 2020, disponible sur <https://blog.be.accountants>.

²⁵² *Ibid.*

²⁵³ ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel - Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021, p. 6.

²⁵⁴ *Ibid.*, p. 7.

²⁵⁵ *Ibid.*

²⁵⁶ *Ibid.*

Conclusion

Les enjeux en matière de secret professionnel touchant les praticiens à la suite de l'adoption de la directive DAC 6 sont finalement de savoir si, par cette obligation de déclaration imposée aux intermédiaires portant atteinte au secret professionnel, l'État agit conformément aux *valeurs de la démocratie et aux droits fondamentaux*, à savoir la CEDH et la Charte et s'il respecte le *principe de sécurité juridique*, qui sont des valeurs primordiales dans un État de droit.

D'une part, concernant les droits fondamentaux, l'avocat général MADURO, dans un arrêt de la C.J.U.E. du 26 juin 2007 précédemment exposé, déclarait que la protection du secret professionnel de l'avocat « est un principe à deux visages, l'un procédural puisé dans le droit fondamental à un procès équitable, l'autre substantiel tiré du droit fondamental au respect de la vie privée »²⁵⁷. En sus de cette protection européenne conférée notamment par les articles 6 et 8 de la CEDH (et leurs équivalents dans la Charte), le secret professionnel est d'ordre public. Bien qu'il soit en conflit avec deux autres normes d'ordre public, à savoir la perception de l'impôt et les pouvoirs de l'administration fiscale qui sont attribués dans ce but, cette atteinte au secret professionnel doit être justifiée par une *raison impérieuse d'intérêt général* et la mesure doit être *nécessaire* et strictement *proportionnée*.

Alors que les travaux parlementaires de la loi belge transposant la directive considèrent que c'est le cas, nous avons, à tout le moins, un doute, tout comme la Cour constitutionnelle dans son arrêt du 17 décembre 2020, en ce que les intermédiaires sont tenus de *notifier* sans retard à tout autre intermédiaire ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, ses obligations de déclaration, alors que ces informations lui sont connues à l'occasion de l'exercice des activités essentielles de sa profession, à savoir la défense ou la représentation en justice du client et le conseil juridique, même en dehors de toute procédure judiciaire. À travers cet arrêt, nous espérons connaître la position de la C.J.U.E. sur la compatibilité de cette obligation de déclaration avec les dispositions de la Charte et sur la question de la violation du secret professionnel au regard de la protection du droit à la vie privée. Par l'adoption de cette directive, les intermédiaires doivent finalement faire un choix entre violer le secret professionnel ou ne pas satisfaire à l'obligation de déclaration provenant de la directive, ce qui les expose dans les deux hypothèses à des sanctions lourdes.

Au cours de cet exposé, nous avons soulevé une série d'incompatibilités et démontré que la proportionnalité de la directive est discutable. En effet, la jurisprudence européenne ne permet d'écarter que des arrangements artificiels et refuse le recours à des présomptions générales de fraude ou d'abus. Par ailleurs, la violation potentielle du secret professionnel, des droits fondamentaux et les coûts engendrés pour se conformer à ces obligations nous semblent aller au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif.

D'autre part, cette directive pose également des difficultés pratiques eu égard aux termes imprécis et trop généraux employés, ce qui ne favorise pas le principe de *sécurité juridique*, qui est pourtant nécessaire à un État de droit.

²⁵⁷ C.J.U.E., arrêt *O.B.F.G. e.a. c. Conseil*, 26 juin 2007, C-305/05, Conclusions de l'avocat général MADURO ; T. BONTINCK et M. DAL., « 1. - Le secret professionnel au regard du droit européen », *La déontologie en pratique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2017, p. 16.

Bibliographie

Législations et travaux préparatoires

Belgique

Avis CE, 14 novembre 2019, n° 66.644/3 sur le projet de loi 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.

Avis CE, 8 avril 2020, n° 67.078/3 sur un projet d'arrêté royal d'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la 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.

Arrêté royal du 3 mars 1927 portant exécution du Code des droits et taxes divers.

Arrêté royal du 31 mars 1936 portant règlement général des droits de succession.

Arrêté royal du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Arrêté royal d'exécution du 27 août 1993 du Code des impôts sur les revenus 1992.

Arrêté royal du 20 mai 2020 d'exécution des articles 18, 31, 33 et 47 de la 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, *M.B.*, 6 avril 2020.

Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe.

Code des droits de succession.

Code des droits et taxes divers.

Code des impôts sur les revenus 1992.

Code pénal.

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, *M.B.*, 3 juillet 2020.

Décret wallon du 1^{er} octobre 2020 modifiant le décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux, en matière de taxes régionales wallonnes, *M.B.*, 20 octobre 2020.

Ontwerp van decreet tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *Doc. parl.*, Parlement flamand, 2019-2020, n° 322/1.

Ordonnance 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, *M.B.*, 6 novembre 2020.

Projet de loi 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, *Doc. parl.*, Ch., 2019-2020, n° 791/001.

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, *M.B.*, 6 octobre 2017.

Loi du 17 mars 2019 relative aux professions d'expert-comptable et de conseiller fiscal, *M.B.*, 27 mars 2019.

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, *M.B.*, 30 décembre 2019.

Union européenne

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, *J.O.C.E.*, C 364, 18 décembre 2000.

Convention européenne des droits de l'homme, signée à Rome, le 4 novembre 1950.

Directive 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs, *J.O.C.E.*, L 336/15, 27 décembre 1977.

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, *J.O.U.E.*, L 64/1, 11 mars 2011.

Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 359/1, 16 décembre 2014.

Directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 332/1, 18 décembre 2015.

Directive (UE) 2016/881 du Conseil du 25 mai 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 146/8, 3 juin 2016.

Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 décembre 2016 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux, *J.O.U.E.*, L 342/1, 16 décembre 2016.

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, *J.O.U.E.*, L 139/1 du 5 juin 2019.

Proposition de la directive du Conseil 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, COM(2017) 335 final, 21 juin 2017.

Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C 326/47, 26 octobre 2012.

Traité sur l'Union européenne, *J.O.U.E.*, C 326/13, 26 octobre 2012.

Doctrine

AFSCHRIFT, T., « Le secret professionnel et les obligations fiscales de l'avocat », *R.G.C.F.*, 2011/1, pp. 5-54.

AFSCHRIFT, T. et GODDEVRIENDT, F., « Het beroepsgeheim van fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa? », *T.F.R.*, 2002/6, n° 218, pp. 295-319.

BALLANCIN, A. et CANNAS, F., « The “DAC 6” and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s) », *EC Tax Review*, 2020/3, pp. 117 - 125.

BOUIOUKLIEV, I., BEAUTHIER, J.-P., DHAeyer, P., DONATANGELO, M., ENGLEBERT, J., LUISE, V., MOINIL, J., NEUVILLE, P., et FADEUR, M. (2015). « Les secrets professionnels : approche transversale », Acte du colloque du 23 avril 2015.

BONTINCK, T. et DAL, M., « 1. - Le secret professionnel au regard du droit européen », *La déontologie en pratique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2017, pp. 11-37.

BUYLE, J.-P., « Conclusions - Les avocats et le blanchiment : actualités, enjeux et perspectives », 1^{re} édition, Bruxelles, Larcier, 2018, pp. 205-214.

CHEVALIER, J., « L'État de droit », *L.G.D.J.*, coll. Clefs politique, 6^e édition 2017, pp. 1-160.

CLAES, A., « Mandatory Disclosure Rules: de wet van 20 december 2019 betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De adviseur wordt alsnog een fiscale verklikker », *T.F.R.*, 2020/9, n° 581, pp. 361-392.

CORNU, E., « 2. - La confidentialité de la correspondance entre avocats », *La déontologie en pratique*, Bruxelles, Éditions Larcier, 2017, pp. 39-63.

DE NAUW, A. et KUTY, F., « La violation du secret professionnel », *Manuel de droit pénal spécial [2018]*, avril 2018, Wolters Kluwer, pp. 668-716.

DONATANGELO, M., « Le secret professionnel en droit pénal sous l'angle des articles 458 et 458bis du Code pénal », *Les secrets professionnels : approche transversale*, Anthemis, Acte du colloque du 23 avril 2015, pp. 159 et s.

GROSS, J.-P., « À propos d'un arrêt de la CJCE du 26 juin 2007 - Occasion manquée, défaite ou victoire? », *Anwalts Revue de l'avocat*, 9/2007, pp. 392 à 395.

HEUSCHLING, L., « État de droit », *L'influence du droit européen sur les catégories juridiques du droit public*, Paris, Dalloz, 2010, p. 541 à 552.

HEYVAERT, W. et SHEIKH MOHAMMAD, V., « Secret professionnel de l'avocat et DAC 6 : une conciliation (im)possible ? », *J.D.F.*, 2019, nr. 11, pp. 321-329.

LACHAPELLE, A., « Chapitre 1. - Le droit belge de la dénonciation fiscale », *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale. De la complaisance à la vigilance*, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 680-798.

MALHERBE, J., « La déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières - Directive DAC 6 du 25 mai 2018 et loi du 20 décembre 2019 », *R.G.C.F.*, 2020/1, p. 29-40.

MALHERBE, J., « La déclaration obligatoire des dispositifs fiscaux transfrontières et l'avocat », *J.T.*, 2020, n° 38, pp. 812-814

GOFFAUX, B., « Conséquences de la transposition de la Directive DAC 6 en droit interne belge dans les domaines de la gestion et de la transmission patrimoniale (2020) », *Rec. gén. enr. not.*, 2020, liv. 9.

PEETERS, B., et VANNESTE, L., « DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard? », *World Tax Journal*, Journal Articles & Papers IBFD, août 2020, pp. 499 à 564.

PHILIPPE, D.-E. et YÜKSEL, E., « Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC 6 in Belgium », *European Taxation, Journal Articles & Papers IBFD*, Avril 2020, pp. 121 à 127.

SCARNÀ, S., « La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou "DAC 6". L'obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs », *Le Pli juridique*, 2018/46, pp. 3-10.

SCARNÀ, S., « La porosité du secret professionnel dans le cadre de la lutte contre le blanchiment d'argent, le financement du terrorisme, la fraude fiscale et l'ingénierie fiscale », *La transparence : une obligation ou un atout pour l'avocat ?*, Anthemis, CUP, mars 2019, pp. 8 à 54.

TAQUET, J., « La directive "DAC 6" sur les dispositifs transfrontières réputés fiscalement potentiellement agressifs, porte-t-elle atteinte au secret professionnel de l'avocat ? », *Obs. Bxl.*, 2019/3, n° 117, pp. 15 à 20.

TATTI, D., « Conclusion du colloque- L'État de droit sous pression : état des lieux et perspectives », Bruxelles, 20 avril 2017, pp. 1 à 8.

VAN GOETHEM, H., « Het beroepsgeheim van de advocaat », *Jura Falconis*, 1981-1982, n° 2.

Jurisprudence

Belgique

C.A., 3 mai 2000, *J.L.M.B.*, 2000, p. 868.
C.A., 24 mars 2004, *J.L.M.B.*, 2004, p. 2080.
C.A., 13 juillet 2005, n° 126/2005.
Cass., 20 février 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141.
Cass., 11 février 1946, *Pas.*, 1946, I, p. 66.
Cass., 3 juin 1976, *Pas.*, 1976, I, p. 1070.
Cass., 12 mai 1977, *Pas.*, 1977, I, p. 929.
Cass., 18 juin 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 924.
Cass., 15 décembre 1994, *Pas.*, 1994, I, p. 1108.
Cass., 19 janvier 2001, *J.T.*, 2002, p. 9.
Cass., 7 mars 2002, *J.T.*, 2003, p. 290.
Cass., 9 juin 2004, *Pas.*, 2004, n° 313.
Cass., 13 juillet 2010, *Pas.*, 2010, n° 480.
Cass., 29 novembre 2016, *Pas.*, 2016, p. 2323.
C. C., 27 mars 1996, n° 26/199.
C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008.
C.C., 26 septembre 2013, n° 127/2013.
C.C., 14 mars 2019, n° 43/2019.
C.C., 24 septembre 2020, n° 114/2020.
C.C., 17 décembre 2020, n° 167/2020.
C.C., 17 décembre 2020, n° 168/2020.
C.C., 11 mars 2021, n° 45/2021.
C.C., 11 mars 2021, n° 46/2021.

Union européenne

Cour eur. D.H., arrêt Z c. Finlande, 25 février 1997, req. n° 22009/3
Cour. eur. D.H., arrêt Ferrazzini c. Italie, 12 juillet 2001, req. 44759/98.
Cour eur. D.H., arrêt Michaud c. France, 6 décembre 2012, req. n° 12323/11.
C.J.U.E., arrêt Akzo Nobel Chemicals et Akcros c. Commission, 14 septembre 2010, C-550/07 P.
C.J.U.E., arrêt O.B.F.G. e.a. c. Conseil des ministres, 26 juin 2007, C-305/05.

C.J.U.E., arrêt O.B.F.G. e.a. c. Conseil des ministres, 26 juin 2007, C-305/05, Conclusions de l'avocat général MADURO.

Autres

Action 12 projet BEPS (Base Erosion Profit Shifting), disponible sur : <http://www.oecd.org>.

Code de déontologie d'Avocats.be, article 1.2 b) (version du 1^{er} novembre 2020).

Commission européenne, Commission Services, « Summary Record », *Working Party IV - Direct Taxation*, 24 septembre 2018, point II.1., disponible sur <https://ec.europa.eu>.

Commission européenne, « Rapport 2020 sur l'État de droit - Questions et réponses », Bruxelles, septembre 2015, disponible sur <https://ec.europa.eu>.

Conseil des barreaux européens, « Charte des principes essentiels de l'avocat européen », Édition 2019

Conseil des barreaux européens, « Code de déontologie des avocats européens », Édition 2019
FAQ du 25 juin 2020 Dac 6 - déclaration des dispositifs transfrontières.

ITAA, « Point de vue de l'ITAA sur la DAC 6 et le secret professionnel - Un état des lieux actuel et quelques applications pratiques en matière de secret professionnel », 16 mars 2021.

OCDE, Règles de communication obligatoire d'informations, Action 12 - Rapport final 2015, pp. 1 à 110.

Sites Internet

BLOUET-PATIN, A.-L., « [Le point sur...] Déontologie des avocats européens : le rôle du CCBE, octobre 2013 », disponible sur <https://www.lexbase.fr>.

EVARD, L., « Dans les coulisses du parlement belge – note du 9 décembre 2019 », Tribune n° 164, 2020, disponible sur <https://latribune.avocats.be>.

ITAA, « Position de l'ITAA concernant dac6 et le secret professionnel », septembre 2020, disponible sur <https://blog.be.accountants>.

SCARNÀ S., « Lettre d'une nuisible à un leader », 2 mai 2020, disponible sur <https://www.lalibre.be>.

T.d.L., « Tout comprendre aux "Lux Leaks" (ICIJ) », novembre 2017, disponible sur <https://www.leparisien.fr>.

T.d.L., « Tout comprendre aux "Panama Papers" (ICIJ) », novembre 2017, disponible sur <https://www.leparisien.fr>.