



Cour constitutionnelle

COMMUNIQUÉ DE PRESSE
ARRÊTS 1/2024, 2/2024, 3/2024 et 4/2024

La Cour annule des aspects des législations fédérale, wallonne, bruxelloise et de la Communauté française transposant la directive DAC 6 sur l'obligation de déclaration de certains dispositifs fiscaux transfrontières

La directive DAC 6 introduit une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières fiscaux à caractère agressif. L'obligation de déclaration repose d'abord sur les intermédiaires (c'est-à-dire des personnes qui participent à l'élaboration ou à la mise en œuvre de ces dispositifs) ou, en second lieu, sur les contribuables. Par quatre arrêts de ce jour, la Cour annule plusieurs aspects des législations fédérale, wallonne, bruxelloise et de la Communauté française qui transposent cette directive. La Cour annule : (1) dans les législations wallonne et de la Communauté française : les dispositions qui imposent une obligation de déclaration rétroactive, (2) dans les législations wallonne, bruxelloise et de la Communauté française : l'impossibilité, pour un intermédiaire tenu au secret professionnel pénalement sanctionné, de se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique de dispositifs commercialisables et (3) dans les législations fédérale, wallonne, bruxelloise et de la Communauté française : l'obligation pour un avocat-intermédiaire qui invoque le secret professionnel d'informer un autre intermédiaire qui n'est pas un client. Enfin, la Cour laisse provisoirement de côté d'autres critiques, dans l'attente d'un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne.

1. Contexte de l'affaire

La directive DAC 6 (directive (UE) 2018/822 du 25 mai 2018) introduit une obligation de déclaration des dispositifs transfrontières fiscaux à caractère agressif. L'obligation de déclaration repose en premier lieu sur les intermédiaires (c'est-à-dire des personnes qui participent à l'élaboration ou à la mise en œuvre de ces dispositifs). Lorsque l'intermédiaire peut invoquer le secret professionnel ou qu'il n'y a pas d'intermédiaire, l'obligation repose sur le contribuable. La directive DAC 6 a été transposée par une loi fédérale du 20 décembre 2019, un décret flamand du 26 juin 2020, un décret wallon du 1er octobre 2020, une ordonnance bruxelloise du 29 octobre 2020 et un décret de la Communauté française du 12 novembre 2020. Des recours en annulation ont été introduits contre ces législations par des avocats, la « Belgian Association of Tax Lawyers », l'Ordre des barreaux francophones et germanophone, l'« Orde van Vlaamse balies » et l'Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables.

Par son arrêt [n° 167/2020](#), la Cour a suspendu partiellement le décret flamand et a posé une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE). À la suite de la réponse à cette question par un arrêt de la CJUE du [8 décembre 2022](#), la Cour a annulé, pour cause de violation du secret professionnel des avocats, certains aspects du décret flamand (arrêt [n° 111/2023](#)).

Concernant les recours en annulation contre la loi fédérale, la Cour a déjà rendu un premier arrêt le 15 septembre 2022 (arrêt [n° 103/2022](#)) par lequel (i) elle a annulé plusieurs dispositions attaquées de cette loi, (ii) elle a décidé, avant de statuer sur certains griefs, d'attendre la réponse de la CJUE à la question posée par l'arrêt n° 167/2020 et (iii) elle a décidé, avant de statuer sur d'autres griefs, de poser cinq questions supplémentaires à la CJUE. Par l'arrêt n° 1/2024 de ce jour, la Cour se prononce sur les griefs pour lesquels elle attendait la réponse qui a entre-temps été apportée par l'arrêt de la CJUE du 8 décembre 2022.

Enfin, par les arrêts n°s 2/2024, 3/2024 et 4/2024 de ce jour, la Cour se prononce sur les recours en annulation dirigés respectivement contre le décret wallon (qui avait été partiellement suspendu par l'arrêt [n° 45/2021](#)), contre l'ordonnance bruxelloise (qui avait été partiellement suspendue par l'arrêt [n° 46/2021](#)) et contre le décret de la Communauté française.

2. Examen par la Cour

2.1. La rétroactivité ou non de l'obligation de déclaration (arrêts n°s 2/2024, 3/2024 et 4/2024)

Plusieurs parties requérantes font valoir que les législations attaquées imposent l'obligation de déclaration de façon rétroactive et que cette rétroactivité n'est pas justifiée.

La Cour constate que le décret wallon et le décret de la Communauté française sont entrés en vigueur respectivement le 20 octobre 2020 et le 24 novembre 2020. Ces décrets prévoient que les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1er juillet 2020 doivent être déclarés au plus tard le 31 août 2020. Pour les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre après le 1er juillet 2020, la déclaration doit avoir lieu dans un délai de 30 jours. Par conséquent, pour les dispositifs dont la première étape a été mise en œuvre au cours de la période allant du 25 juin 2018 jusqu'à 30 jours avant l'entrée en vigueur des décrets concernés, la date ultime de déclaration tombe avant cette entrée en vigueur. L'obligation de déclaration est donc rétroactive pour ces dispositifs. Selon la Cour, il n'est pas démontré que cette rétroactivité est absolument nécessaire pour réaliser un objectif d'intérêt général. Les moyens qui critiquent la rétroactivité du décret wallon et du décret de la Communauté française sont donc fondés.

En ce qui concerne l'ordonnance bruxelloise, la Cour constate que la date à laquelle les dispositifs doivent être déclarés est postérieure à l'entrée en vigueur de l'ordonnance. L'obligation de déclaration n'est donc pas rétroactive.

2.2. L'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables (arrêts n°s 2/2024, 3/2024 et 4/2024)

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

La Cour se réfère à son arrêt n° 111/2023. Elle constate qu'une double obligation de déclaration incombe aux intermédiaires en ce qui concerne les dispositifs commercialisables. Au moment où, pour la première fois, ils sont mis à disposition, ces dispositifs doivent être déclarés individuellement. Ensuite, les intermédiaires doivent établir tous les trois mois un rapport périodique fournissant une mise à jour contenant les nouvelles informations disponibles, notamment l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés. Selon la Cour, les informations à transmettre lors de la déclaration individuelle initiale ne sont pas couvertes par le secret professionnel. Il en va autrement en ce qui concerne l'obligation de déclaration périodique, dont il n'est pas exclu qu'elle porte sur des activités qui relèvent du secret professionnel. La Cour juge que la levée absolue du secret professionnel à l'égard des rapports périodiques va au-delà de ce qui est nécessaire. L'intermédiaire qui, en raison du secret professionnel, ne pourrait pas lui-même satisfaire à l'obligation de déclaration, peut en effet aider le contribuable à satisfaire à l'obligation de déclaration qui lui incombe dans ce cas. Le moyen est fondé dans cette mesure.

L'Institut des conseillers fiscaux et des experts-comptables développe une critique similaire à propos d'autres intermédiaires, qui ne sont pas avocats, mais qui sont aussi tenus au secret professionnel. Il invoque la violation du droit au respect de la vie privée. La Cour aboutit à la même conclusion que pour les avocats-intermédiaires. Le moyen est fondé dans la même mesure.

2.3. L'obligation, pour l'avocat-intermédiaire qui se prévaut du secret professionnel, d'informer les autres intermédiaires (arrêts n°s 1/2024, 2/2024, 3/2024 et 4/2024)

Plusieurs parties requérantes critiquent l'obligation pour les avocats-intermédiaires qui invoquent leur secret professionnel d'informer les autres intermédiaires qu'ils ne peuvent pas satisfaire à leur obligation de déclaration. Selon elles, cette exigence viole le secret professionnel.

La Cour se réfère à son arrêt n° 111/2023. Les informations protégées par le secret professionnel par rapport à l'autorité sont également protégées par rapport aux autres acteurs, par exemple les autres intermédiaires concernés. Si le client de l'avocat est un autre intermédiaire, le secret professionnel n'empêche pas que l'avocat attire l'attention du client sur l'obligation de déclaration. Si le client de l'avocat est le contribuable et que d'autres intermédiaires participent au dispositif, le secret professionnel de l'avocat peut empêcher que celui-ci informe un autre intermédiaire du fait que l'avocat ne satisfera pas à l'obligation de déclaration. Étant donné que l'obligation d'informer les autres intermédiaires découle de la directive, la Cour, par son arrêt n° 167/2020, a posé à la CJUE une question préjudicielle à ce sujet. Par son arrêt du 8 décembre 2022, la CJUE a répondu que cette directive est contraire au droit au respect de la vie privée, en ce qu'elle impose à un avocat-intermédiaire qui invoque son secret professionnel de notifier les obligations de déclaration à tout autre intermédiaire qui n'est pas un client. En conséquence, les législations attaquées sont, dans la même mesure, contraires au droit au respect de la vie privée.

2.4. La faculté, pour le contribuable, d'autoriser l'avocat-intermédiaire à satisfaire à l'obligation de déclaration (arrêt n° 3/2024)

Dans l'un des recours dirigés contre l'ordonnance bruxelloise, les parties requérantes critiquent la faculté pour le contribuable, qui est le client de l'avocat-intermédiaire, d'autoriser ce dernier à satisfaire à l'obligation de déclaration. Le contribuable aurait ainsi la faculté d'obliger l'avocat à violer le secret professionnel.

La Cour se réfère à son arrêt n° 111/2023. L’avocat n’est pas tenu de satisfaire à l’obligation de déclaration malgré l’autorisation du client, mais peut refuser ou soumettre la déclaration à l’autorité disciplinaire de l’organisation professionnelle. La critique n’est dès lors pas fondée.

2.5. Autres griefs sur lesquels la Cour sursoit à statuer (arrêts nos 2/2024, 3/2024 et 4/2024)

Les parties requérantes invoquent encore d’autres griefs. Ainsi, elles estiment que plusieurs notions employées par les législations attaquées sont trop vagues. Par ailleurs, elles critiquent le fait que l’obligation de déclaration s’applique non seulement à l’impôt des sociétés, mais aussi aux autres impôts. Elles dénoncent aussi le fait que l’obligation de déclaration est basée sur des présomptions de planification fiscale agressive qui ne peuvent pas être raisonnablement déduites des marqueurs élaborés dans la directive et elles reprochent aux législations attaquées d’entraîner une ingérence injustifiée dans le droit au respect de la vie privée des intermédiaires et des contribuables. Elles font valoir que le début et la fin du délai pour satisfaire à l’obligation de déclaration n’ont pas été définis de manière suffisamment claire. Enfin, elles critiquent l’obligation, pour les intermédiaires qui se prévalent d’un secret professionnel pénalement sanctionné autre que celui de l’avocat, de notifier les obligations de déclaration aux autres intermédiaires qui ne sont pas leurs clients.

Sur ces aspects, la Cour, par son arrêt n° 103/2022 concernant la loi fédérale, a posé cinq questions préjudicielles à la CJUE. La Cour décide dès lors d’attendre l’arrêt de la CJUE avant de statuer sur ces aspects.

3. Conclusion

La Cour annule :

- 1) dans les législations wallonne et de la Communauté française : les dispositions qui imposent une obligation de déclaration rétroactive.
- 2) dans les législations wallonne, bruxelloise et de la Communauté française : l’impossibilité, pour un intermédiaire tenu au secret professionnel pénalement sanctionné, de se prévaloir du secret professionnel en ce qui concerne l’obligation de déclaration périodique de dispositifs commercialisables.
- 3) dans les législations fédérale, wallonne, bruxelloise et de la Communauté française : l’obligation pour un avocat-intermédiaire qui invoque le secret professionnel d’informer un autre intermédiaire qui n’est pas un client.

Enfin, la Cour sursoit à statuer sur les griefs mentionnés en 2.5.

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

Ce communiqué de presse, rédigé par la cellule « médias » de la Cour, ne lie pas la Cour constitutionnelle. Les textes de l’arrêt [n° 1/2024](#), de l’arrêt [n° 2/2024](#), de l’arrêt [n° 3/2024](#) et de l’arrêt [n° 4/2024](#) sont disponibles sur le site web de la Cour constitutionnelle.

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

Suivez la Cour via Twitter [@ConstCourtBE](https://twitter.com/ConstCourtBE)