

Obligation déclarative des dispositifs transfrontières potentiellement agressifs (DAC 6) : état des lieux après les nouveaux arrêts d'annulation de la Cour constitutionnelle

Denis-Emmanuel PHILIPPE

Avocat-associé (Bloom Law)

Maître de conférences à l'ULiège

Aymeric NOLLET

Avocat au barreau de Bruxelles (Bloom Law)

Professeur à l'ULiège

Docteur en droit de l'Université de Liège et de l'Université d'Anvers

En matière fiscale, un système d'échange automatique d'informations entre Etats membres de l'UE a été instauré dès 2011 par une *Directive on Administrative Cooperation* (« DAC »). En 2018, une directive appelée alors « DAC 6 » (pour la 6^e version consécutive de la DAC) avait introduit dans ce système d'échange d'informations une nouvelle obligation déclarative reposant en première intention – et de façon inédite – sur les épaules des conseillers fiscaux (appelés « intermédiaires »), à propos des montages de planification fiscale internationale (appelés « dispositifs transfrontières ») qui présenteraient certains « marqueurs d'agressivité » et auxquels ils prêteraient leur concours (que ce soit dans la conception ou la mise en œuvre).

D'emblée, la question s'est posée de la compatibilité d'une telle obligation déclarative avec le secret professionnel auquel certains de ces intermédiaires fiscaux peuvent être tenus. En Belgique, ces questions se sont traduites dans des recours en annulation introduits devant la Cour constitutionnelle à l'encontre des régimes de transposition de la directive DAC 6 dans les différentes législations fiscales fédérales et régionales. Ces recours ont dès 2020 et 2021 débouché sur des suspensions de certains aspects de ces régimes et une première question préjudicielle soumise à la C.J.U.E. en lien avec la question du secret professionnel des avocats.

En particulier, l'obligation, prévue par la directive (et reprise dans ces transpositions), pour l'avocat agissant en tant qu'intermédiaire et invoquant son secret professionnel, de notifier à un autre intermédiaire n'étant pas son propre client son obligation de déclaration du dispositif en cause, a été vue par la

C.J.U.E., dans un arrêt du 8 décembre 2022, comme une ingérence injustifiée dans le droit au respect de la vie privée, lequel protège notamment le secret professionnel de l'avocat et la confidentialité de l'existence et du contenu de sa consultation.

A la suite de cet arrêt de la C.J.U.E., la Cour constitutionnelle est ainsi venue par plusieurs arrêts rendus le 11 janvier 2024 convertir les suspensions antérieurement prononcées en de véritables annulations. Celles-ci portent sur l'obligation de notification susvisée des avocats intermédiaires (ayant fait l'objet de l'arrêt de la C.J.U.E.), ainsi que sur un autre point lié au fait que les intermédiaires tenus au secret professionnel ne pouvaient pas invoquer ce secret pour se dispenser d'une obligation de déclaration périodique que leur assignait en outre la directive pour ce qui concerne les dispositifs dits « commercialisables », c'est-à-dire les montages de planification qui peuvent être proposés sans besoin d'adaptations significatives selon le client.

Entre-temps, le législateur européen est déjà intervenu pour corriger la DAC 6 sur le premier point litigieux, mais il reste encore d'autres questions préjudicielles en suspens devant la C.J.U.E., qui avaient été posées dans un précédent arrêt de la Cour constitutionnelle du 15 septembre 2022 relatif au régime de transposition fédéral. Certaines de ces questions touchent au cœur même du fonctionnement de l'obligation déclarative DAC 6, en interrogeant la prévisibilité des concepts utilisés (« dispositifs transfrontières », « intermédiaires »,...) et la largeur des marqueurs d'agressivité définis par la directive pour déterminer son application.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction	24
1. Problématique de la DAC 6 en lien avec le secret professionnel	24
2. Antécédents juridiques (Cour constitutionnelle, Conseil d'Etat et C.J.U.E.)	25
3. Nouveaux arrêts de la Cour constitutionnelle du 11 janvier 2024	27
4. Intervention législative européenne via la DAC 8	27
5. Incidences concrètes pour les avocats « intermédiaires » et exemple pratique	29
6. Questions restant en suspens devant la C.J.U.E.	30

Introduction

Par quatre nouveaux arrêts rendus le 11 janvier 2024, la Cour constitutionnelle a annulé sur certains points bien précis les dispositions de transposition, en droit interne belge, aux niveaux fédéral et régional, de la directive « DAC 6 », qui met à charge des « intermédiaires fiscaux » une obligation de déclaration des « dispositifs transfrontières potentiellement agressifs », et ce, encore pour des questions liées au secret professionnel qui incombe aux avocats (notamment).

Le régime d'obligation déclarative de la DAC 6 est déjà en lui-même un véritable « nœud gordien », que nous nous sommes essayés de démêler au service des différents praticiens concernés¹. Mais les arrêts de la Cour constitutionnelle ayant déjà suspendu et annulé certains points des régimes de transposition au niveau fédéral ou régional (voire communautaire), un arrêt de la C.J.U.E. ayant constaté une incompatibilité avec le droit primaire de l'UE, un arrêt du Conseil d'Etat ayant annulé l'arrêté royal relatif aux sanctions applicables en cas de violation de l'obligation déclarative, les questions préjudicielles de la Cour constitutionnelle toujours pendantes devant la C.J.U.E., et la modification intervenue récemment au niveau de la directive elle-même par le truchement de la DAC 8... ont rendu le régime DAC 6 totalement illisible.

C'est pourquoi nous nous proposons ici de dresser un état des lieux sur cette situation « kafkaïenne » à la suite des derniers arrêts d'annulation rendus par la Cour constitutionnelle. Nous commencerons par rappeler les termes de la problématique de l'obligation déclarative DAC 6 au regard du secret professionnel (1), avant de retracer les antécédents de décisions antérieurement rendues par la Cour constitutionnelle et le Conseil d'Etat belges et la C.J.U.E. (2), pour en arriver aux arrêts récemment rendus par la première en date du 11 janvier 2024 (3). Nous compléterons cet

état des lieux avec l'évocation de la modification récemment intervenue dans le régime d'obligation déclarative DAC 6 via la DAC 8 (4), l'esquisse des conséquences pratiques de ces derniers arrêts et de cette modification de la directive pour les intermédiaires avocats (5) et un écho aux questions préjudicielles qui restent en suspens devant la C.J.U.E. et qui touchent au cœur du fonctionnement du régime de l'obligation déclarative de la DAC 6 (6).

1. Problématique de la DAC 6 en lien avec le secret professionnel

Pour rappel, cette directive du 25 mai 2018² était venue modifier la directive de 2011 à la coopération administrative dans le domaine fiscal, communément appelée « DAC » (pour « *Directive on Administrative Cooperation* »³, dont la « DAC 6 » a alors apporté la sixième version successive, après cinq modifications), pour y introduire une nouvelle obligation de déclaration à charge des « intermédiaires (fiscaux) » (« *Mandatory Disclosure Regime – MDR* »), à propos des « dispositifs » de planification fiscale qu'ils conçoivent, conseillent, commercialisent ou contribuent à mettre en œuvre ou en place..., qui présentent une dimension « transfrontière » et qui revêtent un caractère « potentiellement agressif » révélé à partir de marqueurs (« *hallmarks* ») énumérés dans une annexe à la directive.

La question s'est d'emblée posée de la comptabilité de cette nouvelle obligation déclarative avec le secret professionnel auquel sont tenus certains des intermédiaires visés, en particulier les avocats, et les arbitrages opérés dans la directive elle-même, et repris dans les textes de transposition, ont été largement questionnés en doctrine avant d'être contestés, notamment dans le cadre de recours en annulation introduits devant la Cour constitutionnelle en Belgique.

Dans le système de la directive DAC 6 telle qu'adoptée en 2018, il avait été prévu une « dispense » de l'obligation déclarative pour l'intermédiaire qui serait tenu au secret professionnel, à charge pour celui-ci de notifier alors aux autres intermédiaires concernés leur obligation de déclarer le « dispositif transfrontière » (déclarable) en question. Ceci avait aussitôt soulevé des critiques dans la mesure où ce système pouvait obliger le cas échéant un avocat à notifier l'obligation déclarative à un (autre) intermédiaire impliqué autre que le contribuable concerné, et ainsi « trahir » la confidentialité de la consultation de cet avocat par le

1. Voir notamment notre étude approfondie de ce régime d'obligation déclarative : D.-E. PHILIPPE et A. NOLLET, *DAC 6 et la déclaration des dispositifs transfrontières agressifs de planification fiscale : qui, quand, quoi, comment, pourquoi ?*, Luxembourg/Limal, Legitech & Anthemis, 2023, 322 p.
2. Directive n° 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive n° 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., L 139/1, 5 juin 2018, p. 1).
3. Directive n° 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal.