

Déclaration 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 au barreau de Bruxelles (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 « 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 rencontrent certains « marqueurs d'agressivité » et auxquels ils prêtent 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 les textes de transposition), 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 »,...)