

## ÉTUDE

---

### SECRET PROFESSIONNEL DE L'AVOCAT ET DAC 6: UNE CONCILIATION (IM)POSSIBLE?(1)

1. — Ce n'est plus un secret pour personne, la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 dite «DAC 6»(2) a été transposée en droit belge par la loi du 20 décembre 2019 («la Loi»)(3) (4). Les États membres peuvent toutefois dispenser des intermédiaires de leur obligation de déclaration lorsque celle-ci serait contraire au secret professionnel applicable en vertu du droit national. En Belgique, cette possibilité a notamment été

---

(1) Cet article est initialement paru en néerlandais dans la newsletter du Belgian Association of Tax Lawyers (BATL) du 4 mai 2020.

(2) 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.*, L 139/1 du 5/06/2018, p. 1.

(3) *M.B.*, 30 décembre 2019.

(4) Pour une étude approfondie de la Directive et de sa transposition en droit belge, voy. not. 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.*, 2020/1-2, pp. 29-40; D.-E. PHILIPPE et E. YUKSEL, «Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC 6 in Belgium», *European Taxation*, 2020, vol. 60, n° 4, pp. 121-128; 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, pp. 361-392; S. SCARNA, «La directive 2018/822/UE du Conseil du 25 mai 2018 ou “DAC 6”. L'obligation de déclaration des conseils fiscaux potentiellement agressifs», *Pli Juridique*, 2018/46, pp. 3-10; Voy. égal. L. VANHEESWIJCK, «DAC 6: het einde van het beroepsgeheim in fiscale zaken?», *T.F.R.*, 2019/8, n° 560, pp. 375-377.

mise en œuvre à l'article 326/7 du Code des impôts sur les revenus de 1992 (« CIR/92 ») qui prévoit :

« Art. 326/7. § 1. Lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel, il doit :

1° informer le ou les intermédiaires concernés, par écrit et de façon motivée, qu'il ne peut pas respecter l'obligation de déclaration, à la suite de quoi cette obligation de déclaration incombe automatiquement à l'autre intermédiaire ou aux autres intermédiaires ;

2° en l'absence d'un autre intermédiaire, informer par écrit et de façon motivée le ou les contribuables concernés de son ou de leur obligation de déclaration. La dispense d'obligation de déclaration n'est effective qu'à partir du moment où un intermédiaire a rempli l'obligation visée à l'alinéa 1<sup>er</sup>.

§ 2. Le contribuable concerné peut, par autorisation écrite, permettre à l'intermédiaire de satisfaire à l'obligation de déclaration prévue à l'article 326/3. Si le contribuable concerné ne donne pas l'autorisation, l'obligation de déclaration continue d'incomber au contribuable et l'intermédiaire fournit les informations nécessaires au respect de l'obligation de déclaration visée à l'article 326/3 au contribuable concerné.

§ 3. Aucun secret professionnel visé au paragraphe 1<sup>er</sup> ni aucune dispense de plein droit ne peut être invoqué concernant l'obligation de déclaration des dispositifs commercialisables qui donnent lieu à un rapport périodique conformément à l'article 326/4 ».

Dans la présente contribution, nous proposons de mettre en évidence les incohérences entre d'une part, les obligations imposées par la transposition de la Directive en Belgique et, d'autre part, le secret professionnel auquel est tenu l'avocat belge.

2. — Premièrement, la Loi prévoit une exemption à l'obligation de déclaration pour les intermédiaires tenus au secret professionnel à condition : (i) d'informer le ou les autres intermédiaires, ou (ii) à défaut, le ou les contribuables concernés. En d'autres termes, ce n'est que lorsqu'une « obligation d'information » est remplie que l'intermédiaire est exempté de son « obligation de déclaration ». Cette exigence supplémentaire à l'invocation du secret professionnel par son titulaire est discutable. D'autant plus que, pour l'avocat, l'information d'autres intermédiaires constitue

en soi une méconnaissance du secret professionnel auquel il est tenu(5). En effet, selon VAN GOETHEM, un avocat ne peut révéler à des tiers qu'il est le conseil d'un client, à moins que cette divulgation ne soit justifiée par son propre intérêt(6). L'auteur donne à cet égard l'exemple d'un avocat qui, après la Seconde Guerre mondiale, avait été soupçonné de collaboration au motif qu'il avait été le conseil d'un ou plusieurs collaborateurs.

3. — Deuxièmement, la Loi n'établit aucune distinction entre les différents intermédiaires tenus au secret professionnel, négligeant ainsi la singularité du secret professionnel de l'avocat. La Cour d'arbitrage rattache pourtant le secret professionnel des avocats au respect des droits de la défense et le distingue de celui des autres intermédiaires(7). Elle souligne ainsi dans son arrêt n° 126/2005 du 13 juillet 2005 (spéc. B.6.1.-B.6.3.):

«[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».

4. — Troisièmement, la Loi prévoit que les intermédiaires tenus au secret professionnel sont tout de même soumis à l'obligation de déclaration dans deux hypothèses. D'une part, lorsque le contribuable permet à l'intermédiaire d'y déroger(8) et, d'autre part, lorsque l'obligation de déclaration porte sur un «dispositif commercialisable»(9) (défini 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»(10)). Le législateur belge semble néanmoins méconnaître le caractère d'ordre public du secret professionnel de l'avocat, dont il découle qu'il n'est pas possible d'y déroger unilatéralement ou de commun accord. S'il en était autre-

---

(5) Voy. E. REUMONT, «Le secret professionnel des avocats», *J.T.*, 1948, 589, n° 29, cité par H. VAN GOETHEM, «Het beroepsgeheim van de advocaat», *Jura Falconis*, 1981-1982, n° 2, p. 209.

(6) *Ibid.*

(7) R. DEVLOO, «Het beroepsgeheim van de accountant na het uitspraak van het Arbitragehof van 27 maart 1996», *R.W.*, 1996-1997, 424, n° 10.

(8) CIR/92, art. 326/7, § 2.

(9) CIR/92, art. 326/7, § 3.

(10) CIR/92, art. 326/1, 6°.

ment, des pressions exercées sur le contribuable mettraient en péril les droits de la défense, y compris la présomption d'innocence. Un siècle plus tôt, la Cour de cassation établissait déjà le caractère d'ordre public du secret professionnel comme suit (11):

«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» (nous soulignons).

D'aucuns relèvent la relativité du caractère d'ordre public du secret professionnel, mais toujours au profit du justiciable (c'est-à-dire dans l'intérêt du client). Ils donnent notamment l'exemple d'un justiciable qui autorise son avocat à produire des documents strictement couverts par le secret professionnel dans le cadre de la défense du client devant le tribunal (par l'avocat en question) (12).

Quant à l'exclusion des «dispositifs commercialisables», l'exposé des motifs précise (13):

«Dans le cas de dispositifs commercialisables, les intermédiaires sont tenus de rédiger un rapport périodique tous les trois mois avec une vue d'ensemble des nouvelles informations déclarées [...]

Étant donné que, dans le cas de dispositifs commercialisables, le devoir de déclaration trimestriel ne peut pas être répercuté sur un contribuable, puisqu'il ne dispose pas des informations nécessaires pour établir ce rapport, aucune dispense ne peut de ce fait être accordée pour cette obligation. Une dispense ne peut d'ailleurs impliquer une suppression du devoir de déclaration, étant donné que cette règle de droit serait contraire à l'objectif de la directive, et que, par ailleurs, la directive elle-même ne laisse aucune latitude.

---

(11) Cass., 20 février 1905, *Pas.*, I, 1905, 141. Voy. égal. Cass., 19 janvier 2001, *J.T.*, 2002, p. 9; Cass., 7 mars 2002, *J.T.*, 2003, p. 290; ce caractère d'ordre public a également été reconnu par la Cour d'arbitrage, voy. C.A., 3 mai 2000, *J.L.M.B.*, 2000, p. 868; C.A., 24 mars 2004, *J.L.M.B.*, 2004, p. 2080.

(12) Voy. D. VAN GERVEN et J.-P. BUYLE, «Fondement et portée du secret professionnel de l'avocat dans l'intérêt du client», *R.W.*, 2011-2012, n° 38, 1662-1668, not. 1665, n° 8.

(13) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2019-2020, n° 55 0791/001, pp. 21-22.

De ce fait, les données d'identification des intermédiaires doivent toujours être déclarées, indépendamment de la personne qui est tenue de déclarer.

En outre, l'intermédiaire qui se prévaut d'une dispense de l'obligation de déclaration, demeure obligé de démontrer qu'il a informé le(s) autres intermédiaire(s) éventuel(s) ou, en l'absence de ce(s) dernier(s), le contribuable concerné du fait qu'en raison de cette dispense, l'obligation de déclarer leur incombe. Il résulte de la lecture de ces deux éléments que la directive contient en soi une restriction au secret professionnel. L'intermédiaire qui invoque son secret professionnel devra également le limiter lui-même vu son obligation de fournir la preuve qu'il a informé les autres intermédiaires ou le client à identifier. Une telle identification est nécessaire puisque l'article 25*bis* modifié de la directive DAC impose aux États membres de prendre toutes les mesures nécessaires pour garantir l'application des nouvelles dispositions en matière de déclaration. En particulier, la Belgique doit s'assurer que cette demande est vérifiable pour l'administration fiscale».

Le raisonnement du législateur est le suivant : puisque le premier intermédiaire est le seul à avoir la connaissance et la capacité d'effectuer la déclaration trimestrielle pour les dispositifs commercialisables, il ne peut pas transmettre cette obligation à un autre intermédiaire ou au contribuable, ni invoquer son secret professionnel. Cela ressemble fort à ce que les Allemands appellent le «*kurieren am Symptom*» : puisqu'aucune solution efficace ne peut être trouvée pour la déclaration trimestrielle des dispositifs commercialisables, le premier intermédiaire devrait renoncer à son secret professionnel. Mais pourquoi le premier intermédiaire ne pourrait-il pas fournir au contribuable les informations requises pour que celui-ci puisse effectuer lui-même la déclaration périodique ? Ce mécanisme, qui fonctionne pour la déclaration initiale, devrait tout aussi bien fonctionner pour les déclarations périodiques. Par ailleurs, lorsqu'en pratique un avocat conseille un dispositif commercialisable à son client (*e.g.*, une banque ou un conseiller financier), ce dernier en est rarement l'utilisateur final puisqu'il le revend à son tour au véritable utilisateur final. Il nous semble que de tels clients sont suffisamment équipés pour effectuer la déclaration périodique eux-mêmes, voire même mieux placés que l'avocat qui se limite à fournir des conseils juridiques ou fiscaux sur le dispositif commercialisable.

J.D.F. 2019



Du reste, soulignons que — sans doute à cause de la pression ressentie par le législateur fin décembre 2019 car la transposition de la Directive devait avoir lieu au plus tard le 31 décembre 2019 — l'exposé des motifs paru au *Moniteur belge* le 30 décembre 2019 n'est pas la version correcte, mais une version antérieure qui appartenait à une version antérieure du projet de loi qui est finalement devenu la Loi. Cela compromet donc la fiabilité de l'exposé des motifs en tant qu'instrument d'interprétation de la Loi.

5. — Quatrièmement, le législateur insinue dans l'exposé des motifs de la Loi que les conseils donnés par un avocat en vue d'une planification fiscale agressive — en dehors de la défense ou représentation en justice et/ou la détermination de la situation juridique du contribuable — ne seraient pas couverts par le secret professionnel(14):

«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. La protection de la confiance qu'un client accorde à un intermédiaire du fait de l'exercice de son activité professionnelle ne peut concerner que l'assistance, ou le conseil fourni par l'intermédiaire au client pour autant que cela relève de la détermination de la situation juridique d'un contribuable ou de la défense de celui-ci dans une action en justice, ce qui peut également être trouvé dans la 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. En particulier, il s'agit des conseils purement juridiques, à l'exclusion de la planification fiscale à caractère potentiellement agressif. Ce n'est que pour ces activités qu'une dispense légale de l'obligation de déclaration peut s'appliquer pour l'intermédiaire. D'autre part, un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun moment, fourni directement ou par l'intermédiaire

---

(14) *Doc. parl.*, Ch. repr., 2019-2020, n° 55 0791/001, pp. 18-22, spéc. p. 19; *Comp.* Loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation d'utilisation des espèces, *M.B.*, 16 octobre 2017, art. 53.



d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considéré comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration.

Ce point de vue est donc conforme à l'article 53 de la loi du 18 septembre 2017 car il reconnaît implicitement que, dans le cadre de la détermination de la situation juridique et de la défense/représentation en justice, un secret professionnel est d'application. Dans ce contexte, une dispense légale de l'obligation de déclaration pour l'intermédiaire peut effectivement être accordée dans les limites de la réglementation susmentionnée».

Or, le secret professionnel de l'avocat ne se limite pas à l'assistance ou à la représentation en justice et/ou à la détermination de la situation juridique d'un contribuable pour un litige (réel ou potentiel) devant les cours et tribunaux. Le 23 janvier 2008, la Cour constitutionnelle a pris une position claire sur cette question dans son arrêt n° 10/2008 (spéc. B.9.6.):

«[L]es 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» (nous soulignons).

Il semble à ce point évident que les conseils donnés par un avocat à son client sont couverts par le secret professionnel, que peu d'auteurs le confirment explicitement. Quant à VAN GOETHEM, il précise(15):

«Vallen dus ook onder het beroepsgeheim: [...] de correspondentie van en naar de advocaat» (nous soulignons).

---

(15) *Op. cit.*, p. 209. En note infrapaginale, l'auteur cite: R. LEGAIS, «Violation du secret professionnel», *J.C.P.*, partie II, Paris, 1973 sqq., tw. art. 378, n° 104-105; E. REUMONT, «Le secret professionnel des avocats», *J.T.*, 1948, 589, n° 14; *RvS*, 8 juin 1961, avec avis et note de C. HUBERLANT, *J.T.*, 1962, 171; Cass. civ. I<sup>fr.</sup>, 19 mars 1963, *D.*, 1963, 361, note CREMIEU; Cass. civ. I<sup>fr.</sup>, 2 avril 1963, *D.*, 1963, p. 439, note CREMIEU; Cass., 12 mai 1977, *Pas.*, 1977, I, 929.

6. — Cinquièmement, le client est maître des informations confidentielles qu'il a reçues de son conseil et libre de les divulguer. La question de savoir si et dans quelle mesure le gouvernement (en l'occurrence, l'administration fiscale) peut l'y contraindre est délicate. Contrairement au secret professionnel, la confidentialité de la correspondance entre un justiciable et son avocat n'est pas réglée par le législateur. Jugé toutefois que, dans les litiges avec l'administration fiscale, le bâtonnier joue le rôle de «filtre», par analogie avec les dispositions de l'article 334 du CIR/92(16).

Dans l'exposé des motifs de la Loi, le législateur s'aventure dans un parallélisme hasardeux avec l'obligation de déclaration en matière de blanchiment et, en particulier, avec le fait que le secret professionnel y est également levé pour un motif d'intérêt supérieur. Nul ne conteste que même les droits fondamentaux – tel que le droit à un procès équitable, dont le secret professionnel de l'avocat constitue la pierre angulaire — souffrent d'exceptions et qu'ils doivent céder le pas devant un intérêt supérieur. Il convient néanmoins de comparer ce qui est comparable: les déclarations en matière de blanchiment portent sur des infractions pénales que le client est suspecté d'avoir commises, tandis que la Directive concerne des structures ni frauduleuses, ni même abusives, mais légitimes. En effet, elles respectent la législation fiscale en vigueur et appliquent le principe de légalité de l'impôt (Const., art. 170). De surcroît, lorsque les avocats soupçonnent un client de blanchiment, ils le signalent au bâtonnier, non pas à la Cellule de Traitement des Informations Financières (et encore moins au ministère public). En l'espèce, le législateur ne mentionne aucun intérêt supérieur (proportionné à l'objectif à atteindre) justifiant la levée du secret professionnel(17).

7. — Sixième et dernièrement, comme une sorte de double verrouillage, l'exposé des motifs énonce: «[...] un conseiller qui se limite aux conseils juridiques susmentionnés et qui n'a, à aucun

---

(16) Voy. Civ. Bruxelles, 21 décembre 2015, 2015/3258/A et 2015/3259/A, commenté dans *De Tijd*, 24 décembre 2015 et dans *Fisc. Act.*, n° 2017/36, 19-25 octobre 2017, pp. 1-6. Dans le même sens, voy. égal. Civ. Gand, 9 décembre 2015, *Cour. Fisc.*, 2016/497; Anvers, 14 juin 2016, 2014/AR/2248; Gand, 13 juin 2017, 2016/AR/63.

(17) Voy. en ce sens C.A., 13 juillet 2005, arrêt n° 126/2005, B.7.2.: «Il 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».



moment, fourni directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre ne sera pas considéré comme un intermédiaire, conformément à la définition de la directive, et ne sera donc pas soumis à l'obligation de déclaration». À notre sens, cela se résume à *stating the obvious*...

8. — Pour conclure, retenons que :

- Le secret professionnel de l'avocat couvre le simple fait qu'une personne est l'avocat d'un contribuable/client. Le transfert de l'obligation de déclaration à un autre intermédiaire peut donc constituer une violation du secret professionnel.
- Le secret professionnel de l'avocat est d'ordre public. Il ne peut donc y être dérogé ni unilatéralement ni de commun accord entre le client et l'avocat.
- Le secret professionnel de l'avocat s'applique également aux conseils donnés en dehors du contexte d'un litige ou de la détermination de la situation juridique du client.
- Le secret professionnel de l'avocat s'applique également aux informations ou conseils qu'il *prodigue* à son client, et donc pas uniquement aux informations qu'il *reçoit* de son client.
- Le secret professionnel devrait également s'appliquer pour les « dispositifs commercialisables » (à défaut de motivation raisonnable justifiant une exception à cet égard).
- Le secret professionnel de l'avocat ne peut être levé en raison d'un prétendu parallélisme avec la législation anti-blanchiment car : (i) l'obligation de déclaration prévue par la Directive concerne des actes légitimes (ni frauduleux, ni abusifs) et non constitutifs d'une infraction pénale ; (ii) aucun « filtre » n'existe entre l'avocat et les autorités (en l'absence d'intervention du bâtonnier) et ; (iii) la levée du secret n'est pas proportionnelle à un quelconque « objectif supérieur à atteindre ».

WERNER HEYVAERT  
Avocat, Partner (AKD Benelux Lawyers)

VICKY SHEIKH MOHAMMAD  
Avocat (AKD Benelux Lawyers)

J.D.F. 2019

