

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF
LE PRÉSIDENT DE LA XV^e CHAMBRE SIÉGEANT EN RÉFÉRÉ
A R R Ê T

n° 249.822 du 12 février 2021

A. 231.473/XV-4513

En cause : **L'ORDRE DES BARREAUX FRANCOPHONES ET GERMANOPHONE (OBFG)**,
ayant élu domicile chez
M^e Sabrina SCARNA, avocat,
avenue Louise 240/3
1050 Bruxelles,

contre :

L'État belge, représenté par le ministre des Finances,
chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite par la voie électronique le 3 août 2020, l'Ordre des barreaux francophones et germanophone (OBFG) demande, d'une part, la suspension de l'exécution et, d'autre part, l'annulation des « articles 1 à 6 de l'arrêté royal du 20 mai 2020 portant 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, paru au *Moniteur belge* du 4 juin 2020 ».

II. Procédure

La partie adverse a déposé une note d'observations et le dossier administratif.

M^{me} Muriel Vanderhelst, auditeur au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 de l'arrêté royal du 5 décembre 1991 déterminant la procédure en référé devant le Conseil d'État.

Par une ordonnance du 17 novembre 2020, l'affaire a été fixée à l'audience du 11 décembre 2020 et le rapport a été notifié aux parties.

M. Marc Joassart, conseiller d'État, président f.f., a exposé son rapport.

M^e Sabrina Scarna, avocat, comparaissant pour la partie requérante, et M. Éric De Plaen, attaché, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Christian Amelynck, premier auditeur chef de section au Conseil d'État, a été entendu en son avis conforme.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Faits

1. L'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, qui est l'acte attaqué, vise à établir les barèmes progressifs des sanctions administratives pour le défaut d'information, l'information incomplète ou la communication tardive d'informations.

Il adapte à cet effet plusieurs arrêtés royaux : l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (article 1^{er} de l'acte attaqué), l'arrêté royal du 11 janvier 1940 relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 2 de l'acte attaqué), l'arrêté royal du 31 mars 1936 portant règlement général des droits de succession (article 3 de l'acte attaqué) et, enfin, l'arrêté royal du 3 mars 1927 portant exécution du Code des droits et taxes divers (articles 4 et 5 de l'acte attaqué).

2. L'acte attaqué met ainsi en œuvre de nouvelles dispositions insérées dans différents codes fiscaux par la loi du 20 décembre 2019, précitée. Cette loi prévoit, dans chacun des codes qu'elle modifie, une obligation pour les intermédiaires ou, parfois, pour les contribuables, de fournir certaines informations à l'autorité belge compétente sur les structures transfrontalières soumises à

notification. Dans certains cas, une exemption de l'obligation de déclaration est prévue pour un intermédiaire, auquel cas l'obligation de déclaration incombe aux autres intermédiaires impliqués ou, à défaut, au contribuable. Ainsi, cette loi comporte, entre autres, une réglementation spécifique dans le cas où un intermédiaire, tel qu'un avocat, est lié par un secret professionnel légal. Le nouvel article 326/7 du Code des impôts sur les revenus (CIR) 1992, inséré par l'article 9 de la loi du 20 décembre 2019, précitée, est libellé comme suit :

« § 1^{er}. 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^{er}.
§ 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^{er} 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 ».

Des dispositions similaires sont également insérée dans les autres codes fiscaux, à l'article 289*bis*/7 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 26 de la loi), à l'article 146*duodecies* du Code des droits de succession (article 41 de la loi) et à l'article 211*bis*/7, du Code des droits et taxes divers (article 55 de la loi).

Afin de lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales agressives, cette loi ajoute également des sanctions dans les codes fiscaux précités. Une amende administrative est prévue en cas de manquement à l'obligation de fournir les informations requises, ou en cas d'informations tardives ou incomplètes. Les montants minimum et maximum de l'amende sont déterminés par la loi, variant entre 1 250 et 100 000 euros, selon que l'information fournie est incomplète, tardive ou inexistante, avec une intention frauduleuse ou une intention de nuire (articles 445, § 4, du CIR 1992, 289*bis*/12 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, 132 du Code des droits de succession et 206 du Code des droits et taxes divers, tels que modifiés par la loi précitée).

Ainsi, l'article 445, § 4 du CIR 1992 dispose ce qui suit :

« Par dérogation au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste en la fourniture incomplète des informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 1 250 euros à 12 500 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 2 500 euros à 25 000 euros est infligée.

Le fonctionnaire délégué par le conseiller général compétent inflige, pour une infraction aux dispositions des articles 326/1 à 326/9 ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, qui consiste à ne pas ou tardivement fournir les informations visées à l'article 338, § 6/4, une amende de 5 000 euros à 50 000 euros. Pour de telles infractions commises avec intention frauduleuse ou intention de nuire, une amende de 12 500 euros à 100 000 euros est infligée.

Le Roi fixe l'échelle progressive des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci.

La loi du 20 décembre 2019, précitée, a été publiée au *Moniteur belge* le 30 décembre 2019 et est entrée en vigueur le 1^{er} juillet 2020, conformément à son article 61, dont l'alinéa 2 précise que « les informations doivent également être fournies sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visé dans la présente loi dont la première étape a été mise en œuvre entre le 25 juin 2018 et le 1^{er} juillet 2020. Ces informations sur ces dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, seront communiqués au plus tard le 31 août 2020 ». Les articles 18, 31, 33 et 47 de la loi du 20 décembre 2019 ne sont pas applicables aux cas visés à l'article 61, deuxième alinéa, de cette loi s'ils sont introduits avant le 31 décembre 2020 (article 62).

En application de son article 6, l'acte attaqué est également entré en vigueur le 1^{er} juillet 2020.

3. Dans un communiqué du 4 juin 2020, l'administration fiscale déclare que « étant donné la situation actuelle et en raison d'un accord politique entre les États membres de l'UE sur un report (optionnel) de cette obligation, il a été décidé d'accorder un report de six mois par le biais de la tolérance administrative ». Dans un communiqué du 6 juillet 2020, l'administration fiscale indique que l'accord politique mentionné dans le communiqué du 4 juin 2020 « a été officialisé » dans la directive (UE) 2020/876 du Conseil du 24 juin 2020 modifiant la directive 2011/16/UE afin de répondre à la nécessité urgente de reporter certains délais pour la fourniture et l'échange d'informations dans le domaine de la fiscalité en raison de la pandémie de COVID-19. L'article 1^{er} de cette directive prévoit le report facultatif des délais en raison de la pandémie de COVID-19.

Dans un communiqué daté du 28 janvier 2021, l'administration fiscale a apporté les précisions suivantes :

« 28.01.2021 - DAC 6 - Dispositifs à déclarer en janvier et février : report jusqu'au 28 février 2021 inclus

Depuis le 4 janvier 2021, il est possible de déclarer des informations concernant les dispositifs dans le cadre de DAC 6 via le portail MyMinfin DAC 6 du SPF Finances.

Après publication du format électronique du 25 septembre 2020, un manuel correspondant et des règles de validation ont été publiés par l'administration le 23 novembre 2020.

En outre, le 23 décembre 2020, un xml-tool a été mis à disposition, par lequel une personne ayant une obligation de déclaration peut créer un format électronique complété, afin que ces personnes ayant une obligation de déclaration puissent déjà se préparer à la déclaration prochaine. Enfin, le 4 janvier 2021, le portail a été ouvert pour exécuter les déclarations effectives.

À cause d'éventuelles difficultés de communication pendant cette phase de démarrage (qui sont liées à la crise sanitaire) entre les personnes ayant une obligation de déclaration et les contribuables concernés, l'administration appliquera une tolérance administrative pour les dispositifs à déclarer pendant les mois de janvier et février 2021, en accordant un report jusqu'au 28 février 2021 inclus. Les sanctions prévues pour soumission tardive ne seront pas appliquées pendant cette période ».

4. La loi du 19 décembre 2020, précitée, fait l'objet de quatre recours en annulation devant la Cour constitutionnelle. Ces recours, inscrits sous les numéros de rôle 7407, 7409, 7410 et 7412, ont été joints sous le numéro de rôle 7407 et sont toujours en cours. Le recours en annulation inscrit sous le numéro de rôle 7409 a été introduit par la première partie requérante.

Les requérants dans l'affaire portant le numéro de rôle 7407 ont également introduit auprès de la Cour constitutionnelle un recours en suspension de la loi du 20 décembre 2019. Ce recours a été rejeté par l'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020 de la Cour constitutionnelle.

IV. Conditions de la suspension

Conformément à l'article 17, § 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la suspension de l'exécution d'une décision administrative suppose deux conditions, une urgence incompatible avec le délai de traitement de l'affaire en annulation et l'existence d'au moins un moyen sérieux susceptible, *prima facie*, de justifier l'annulation de cette décision.

V. Exposé de l'urgence

V.1. Thèse de la partie requérante

Dans sa requête, la partie requérante distingue la demande de suspension et la requête en annulation. Le titre IV est intitulé « exposé des moyens de suspension » (tandis que le titre V est consacré à l'« exposé des moyens d'annulation ») et est subdivisé en deux sous-titres : « 1. Quant à l'urgence » et « 2. Quant aux moyens sérieux ».

Sous le titre consacré à l'urgence, elle synthétise préalablement ses griefs comme suit :

- « Dès le 1^{er} juillet 2020, les intermédiaires et contribuables pourront donc se voir appliquer des sanctions administratives de nature pénale (parmi les plus élevées instaurées par les Codes fiscaux dans lesquelles elles s'intègrent), appliquées de manière automatique, alors même que les personnes tenues au dépôt de la déclaration :
- sont dans l'impossibilité de comprendre avec suffisamment de certitude les dispositifs devant donner lieu à déclaration. Cette incertitude est d'autant plus problématique concernant les intermédiaires soumis au secret professionnel puisqu'ils encourent soit les sanctions prévues par l'Arrêté royal litigieux en cas d'absence de déclaration opportune, soit la mise en cause de leur responsabilité pénale sur la base de l'article 458 du Code Pénal en cas de déclaration inopportune. Or, ni la loi, ni l'arrêté royal litigieux qui en règle l'exécution ne permettent de déterminer quand une déclaration est opportune avec un degré suffisant de certitude;
 - Les intermédiaires soumis au secret professionnel ne sont pas en mesure de déterminer s'ils sont en situation d'infraction dès lors que la dispense qui est prévue pour les intermédiaires soumis au secret n'est effective que lorsqu'un autre intermédiaire a rempli l'obligation déclarative;
 - Les délais de déclaration de ces dispositifs transfrontières potentiellement agressifs sont extrêmement courts. Or, les personnes tenues de déclarer sont dans l'impossibilité matérielle de le faire en raison de l'absence de formulaire *ad hoc*;
 - Aucune circonstances atténuantes ou autres causes de justification n'est admise au stade administratif pour la détermination de l'amende applicable. ».

Toujours sous le titre consacré à l'urgence, elle développe ensuite son argumentation sous la forme de « moyens ».

Dans un premier « moyen », elle fait valoir que les intermédiaires soumis aux obligations déclaratives sont susceptibles de se voir infliger des sanctions administratives élevées alors que les cas dans lesquels une telle déclaration doit intervenir ne sont pas déterminés avec suffisamment de certitude. Elle expose que lorsque ces intermédiaires sont soumis au secret professionnel, comme les avocats, une erreur d'appréciation les expose à des sanctions pénales sur la base de l'article 458 du Code pénal. Elle soutient que les sanctions encourues sont de nature

pénale et que la définition des manquements devrait satisfaire au principe de prévisibilité. Elle considère que ce n'est pas le cas pour les infractions prévues dans la loi du 20 décembre 2019. Elle soutient que l'acte attaqué ne précise pas davantage dans quelles circonstances une déclaration sera considérée inexistante, tardive ou incomplète et qu'il ne prévoit aucune cause d'excuse spécifique ou la prise en compte de circonstances atténuantes. Elle estime cela particulièrement problématique en ce qui concerne les contribuables soumis au secret professionnel, ceux-ci ne pouvant procéder à des déclarations sous le « bénéfice du doute » afin de se prémunir d'une éventuelle sanction administrative car alors ils commettraient une violation du secret professionnel. Elle indique que ce double risque de sanction nécessite que l'avocat puisse savoir de manière extrêmement précise et exempte de doute ce qui doit être déclaré – et ce pour quoi il est donc autorisé à lever son secret professionnel – et ce qui ne doit pas être déclaré – ce pour quoi son secret s'applique dans toute sa rigueur. Elle ajoute qu'il est également nécessaire que la sanction administrative tienne compte de la situation particulière dans laquelle se trouve l'assujetti soumis au secret. Elle conclut que l'intermédiaire soumis au secret professionnel s'expose à un préjudice grave difficilement réparable dès lors qu'il risque, pour un même dispositif, soit les sanctions administratives prévues à l'arrêté royal litigieux, sans que la spécificité de son cas ne soit prise en compte, soit des poursuites pénales, disciplinaires et/ou civiles en cas de violation de son secret professionnel. Elle souligne, par ailleurs, que la loi du 20 décembre 2019, précitée, fait l'objet de plusieurs recours en annulation devant la Cour constitutionnelle et que si la loi est annulée et à sa suite le présent arrêté, l'intermédiaire soumis au secret professionnel, et en particulier l'avocat, aura alors, dans tous les cas où il aura déclaré, violé son secret professionnel.

Dans un deuxième « moyen », elle fait valoir que les intermédiaires soumis au secret professionnel peuvent se voir infliger des sanctions à caractère pénal en raison de la défaillance d'autres intermédiaires ou du contribuable lui-même. Elle soutient que le système de dispense au profit de l'avocat prévu par la loi du 20 décembre 2019, précitée, est tel que ce n'est qu'à compter de la déclaration effective par l'une de ces personnes que la dispense de déclaration est reconnue à l'avocat, qui peut, par conséquent, lui éviter l'application des sanctions administratives à caractère pénal. Elle considère que l'avocat encourt ainsi une sanction, sans avoir une totale maîtrise sur le respect des délais et/ou de l'obligation de déclaration par les autres intermédiaires ou le contribuable concerné. Elle indique qu'afin d'éviter cette sanction, il n'aura d'autre choix que de déposer, en cas de doute, une déclaration, endéans le délai, violant ainsi son secret professionnel avec les conséquences pénales, disciplinaires et civiles que cela pourrait entraîner. Elle y voit un risque de préjudice grave difficilement réparable.

Dans un troisième « moyen », elle expose que l'arrêté royal déterminant le formulaire par lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit se conformer aux obligations énoncées par la loi du 20 décembre 2019, précitée, n'a pas encore été publié. Elle en déduit que, malgré les sanctions applicables, les intermédiaires concernés sont donc dans l'impossibilité matérielle d'introduire les déclarations dont ils sont redevables alors que le système de gradation des sanctions se fonde uniquement sur la nature de l'infraction (dont le caractère tardif) et la répétition de celle-ci. Elle estime que l'urgence est d'autant plus incompatible avec le traitement de la requête en annulation que les sanctions pour une déclaration tardive sont les plus élevées et que l'application de sanctions administratives aussi élevées causerait un préjudice grave difficilement réparable.

Dans un quatrième « moyen », elle soutient que l'application de ces amendes ne peut faire l'objet d'aucune modération ou réduction pour la constatation de quelque cause que ce soit ou de quelconques circonstances atténuantes alors même que les intermédiaires sont dans l'impossibilité matérielle de déclarer les dispositifs transfrontières agressifs qu'ils estimeraient devoir déclarer. Elle observe que la constitutionnalité de l'impossibilité de réduction ou modération a pourtant été expressément soulevée par la section de législation du Conseil d'État dans son avis 67.078/3 du 8 avril 2020 portant sur le projet qui a donné lieu à l'acte attaqué. Elle estime que la possibilité d'introduire une action devant une quelconque juridiction afin de bénéficier d'une remise d'amende ne peut pallier à cette inconstitutionnalité.

Elle conclut comme suit :

« Pour ces motifs, l'application du régime de sanctions administratives doit être suspendue d'urgence, afin d'éviter que des sanctions administratives à caractère pénal, dont les montants sont extrêmement élevés, de surcroît au regard des infractions que ces sanctions entendent réprimer lesquelles sont fondamentalement imprécises et floues - ne soient appliquées pour des déclarations incomplètes, l'absence de déclaration ou la fourniture tardive des informations, dans des délais qui, à l'heure actuelle, sont impossibles à respecter par les destinataires de la Loi et de l'Arrêté royal qui en porte exécution. ».

V.2. *Appréciation*

En vertu de l'article 17, § 1^{er}, alinéa 2, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la suspension de l'exécution d'un acte ou d'un règlement susceptible d'être annulé en vertu de l'article 14, §§ 1^{er} et 3, des lois précitées peut être ordonnée à tout moment s'il existe une urgence incompatible avec le traitement de l'affaire en annulation et si au moins un moyen sérieux susceptible *prima facie* de justifier l'annulation de l'acte ou du règlement est invoqué.

L'urgence requise comme condition à la suspension de l'exécution d'un acte attaqué constitue, d'une part, une condition de fond de tout référé en ce sens qu'il doit exister pour le requérant un dommage ou un inconvénient d'une certaine importance causé par l'exécution de l'acte administratif et, d'autre part, une condition de recevabilité en ce sens que ne peut être attendu l'arrêt dans la procédure au fond pour prévenir ledit dommage ou inconvénient.

Ainsi, l'urgence ne peut résulter de la seule circonstance qu'une décision au fond interviendra dans un avenir plus ou moins lointain. Une certaine durée est, en effet, inhérente à la procédure en annulation et à l'exercice concret et complet des droits de la défense des parties. L'urgence ne peut être reconnue que lorsque le requérant établit que la mise en œuvre de l'acte attaqué présenterait, au regard de l'intérêt qu'il fait valoir, des inconvénients d'une gravité suffisante pour que l'on ne puisse les laisser se produire en attendant l'issue de la procédure au fond.

En d'autres termes, la charge de la preuve de la gravité de l'inconvénient allégué incombe au requérant. Ce principe emporte plusieurs corollaires.

Le requérant doit établir *in concreto*, dans sa demande de suspension, que l'exécution immédiate de la décision attaquée risque, si elle n'est pas suspendue, d'entraîner pendant l'instance en annulation des inconvénients suffisamment graves. La demande de suspension doit ainsi contenir les éléments de fait précis permettant d'apprécier les risques concrets que l'exécution immédiate de la décision attaquée pourrait entraîner. Par voie de conséquence, la démonstration de l'urgence ne peut se limiter à un exposé théorique, se cantonner à la seule évocation de précédents ou encore tenir en des considérations générales.

Enfin, le Conseil d'État ne peut avoir égard qu'aux éléments avancés dans la demande de suspension.

En l'espèce, au titre de la condition de l'urgence, la partie requérante expose dans sa requête quatre « moyens » qui mêlent des considérations liées au sérieux des moyens de droit et à la condition de démonstration d'un risque d'inconvénients d'une certaine importance. Il est rappelé à cet égard que l'urgence est une condition distincte de celle du sérieux des moyens. Ce n'est donc pas parce qu'un moyen est sérieux, que l'urgence est démontrée. Les « moyens » invoqués par la partie requérante au titre de la condition de l'urgence ne sont donc examinés dans ce cadre qu'en tant qu'ils prétendent établir l'existence d'un risque d'inconvénients graves pour les intermédiaires exerçant la profession d'avocat dont la partie

requérante entend protéger l'intérêt collectif, sans préjuger à ce stade du caractère sérieux ou non des griefs allégués en droit.

Il convient d'observer préalablement que l'acte attaqué a une portée restreinte puisqu'il se limite à mettre en œuvre l'habilitation accordée au Roi par la loi du 20 décembre 2019, précitée, de fixer l'échelle progressive des amendes administratives et des modalités d'application de celles-ci. Le principe même de ces amendes, de même que leurs montants maximum et minimum et leur aggravation en cas d'intention frauduleuse ou d'intention de nuire sont fixés par le législateur lui-même.

Les inconvénients invoqués par les parties requérantes au titre de l'urgence, comme le manque de prévisibilité des infractions ou l'absence de possibilité pour le fonctionnaire délégué de prendre en considération des circonstances atténuantes, résultent de la loi elle-même, voire même parfois de la directive 2018/822 qu'elle transpose. C'est en effet cette directive qui définit les dispositifs transfrontières qui doivent faire l'objet d'une déclaration et qui impose à chaque État membre de prendre les mesures nécessaires pour que les intermédiaires soumis au secret professionnel soient tenus de notifier sans retard à tout autre intermédiaire, ou, en l'absence d'un tel intermédiaire, au contribuable concerné, les obligations de déclaration qui leur incombent.

Si la partie requérante a bien introduit un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle contre la loi précitée, elle n'en a pas, en revanche, demandé la suspension conformément aux articles 19 à 25 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

La demande de suspension introduite par d'autres requérants contre cette loi a été rejetée, en raison de sa tardiveté, par l'arrêt n° 168/2020 du 17 décembre 2020, qui a jugé notamment ce qui suit :

« B.5. Au surplus, il ressort des développements de la requête en suspension consacrés au risque de préjudice grave difficilement réparable que les parties requérantes pouvaient, dès la publication de la loi attaquée, percevoir que l'application immédiate de celle-ci était de nature à leur causer le préjudice qu'elles décrivent, qui consiste en une atteinte au secret professionnel de l'avocat.

B.6. Par ailleurs, les considérations des parties requérantes relatives à la date d'entrée en vigueur des dispositions attaquées ne permettent pas davantage de conclure à la recevabilité de leur demande de suspension, dès lors que le délai de trois mois prévu pour l'introduction d'une demande de suspension prend cours à partir de la publication de la norme attaquée au *Moniteur belge*.

B.7. Enfin, le fait que certaines dispositions du 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 déclaration¹, qui transpose la directive (UE) 2018/822, aient été suspendues par l'arrêt de la Cour n° 167/2020 du 17 décembre 2020 et que les dispositions de la loi attaquée, qui transpose la même directive, ne soient, elles, pas suspendues résulte des choix procéduraux effectués en connaissance de cause par les parties requérantes, qui ont introduit dans le délai imparti une demande de suspension dirigée contre ledit décret flamand, mais pas contre la loi attaquée.

B.8. La demande de suspension est manifestement irrecevable ».

La requérante ayant fait le choix procédural de n'introduire qu'une requête en annulation de la loi sans introduire également une requête en suspension dans le délai imparti, elle ne peut, par le biais de la présente procédure, obtenir une suspension de la loi et, notamment, de l'obligation de déclaration qu'elle implique pour les intermédiaires soumis au secret professionnel.

Les ambiguïtés dénoncées par la partie requérante en ce qui concerne l'obligation de déclaration et les cas de dispense pour ces intermédiaires résultent directement du texte de la loi et non de l'acte attaqué.

À supposer qu'un intermédiaire soumis au secret professionnel estime être légalement tenu de faire une déclaration et qu'il soit pour ce seul motif poursuivi pénalement, civilement voire disciplinairement en raison d'une violation alléguée de ce secret, cette situation préjudiciable ne résulterait pas de l'exécution immédiate de l'acte attaqué qui n'a pour objet que de fixer un barème des amendes administratives.

Or, seuls les inconvénients découlant directement de la mise en œuvre de l'acte attaqué, de son exécution immédiate, doivent être pris en compte au titre de la condition de l'urgence.

À cet égard, il convient d'observer que l'acte attaqué n'exécute pas les articles de la loi du 20 décembre 2019 qui disposent que « le Roi détermine le formulaire par lequel l'intermédiaire ou le contribuable concerné doit se conformer aux obligations énoncées dans la présente section » (articles 13, 30, 45 et 59 de la loi).

L'arrêté royal du 3 juillet 2020 d'exécution des articles 12, 13, 29, 30, 44, 45, 58 et 59 de la loi du 20 décembre 2019, précitée, et l'arrêté ministériel du 7 juillet 2020 portant exécution de cet arrêté royal, tous deux publiés au *Moniteur belge* le 14 juillet 2020 prévoient que c'est le ministre des Finances ou le dirigeant de l'administration générale compétent pour l'établissement des impôts sur les

revenus qui détermine le formulaire qui doit être utilisé. Un éventuel inconvénient relatif à ce formulaire ne résulterait pas non plus de l'acte attaqué.

En conclusion, la partie requérante n'apporte pas la démonstration que l'exécution immédiate de l'acte attaqué pourrait causer par elle-même des inconvénients d'une gravité suffisante pour que l'on ne puisse les laisser se produire en attendant l'issue de la procédure au fond, de sorte que l'urgence requise n'est pas établie.

L'une des conditions requises par l'article 17, § 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, pour que celui-ci puisse ordonner la suspension de l'exécution de l'acte attaqué fait défaut. La demande de suspension ne peut en conséquence être accueillie.

**PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :**

Article 1^{er}.

La demande de suspension est rejetée.

Article 2.

Les dépens, en ce compris l'indemnité de procédure, sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre siégeant en référé, le 12 février 2021, par :

Marc Joassart,
Caroline Hugé,

conseiller d'État, président f.f.,
greffier.

Le Greffier,

Le Président,

Caroline Hugé

Marc Joassart