

Le droit au respect de la vie privée face aux investigations de l'administration fiscale :

Marielle Moris

Conseiller à la Cour d'appel de Bruxelles

Professeur à l'ULB

Conférence IFA du 12 décembre 2017.

I. Introduction :

L'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales garantit le droit au respect de la vie privée, du domicile et de la correspondance.

L'intérêt de cette disposition, telle qu'interprétée de manière autonome par la Cour européenne des droits de l'homme, est que le droit au respect de la vie privée, du domicile et de la correspondance s'applique non seulement aux personnes physiques dans le cadre de leur vie privée, comme c'est le cas en droit interne, mais également aux personnes physiques et aux personnes morales agissant dans le cadre de leurs activités professionnelles.

Ainsi, les locaux professionnels peuvent bénéficier des garanties de l'article 8 de la Convention, de même que les relations professionnelles avec les clients.

Les investigations de l'administration fiscale à l'égard du professionnel et de ses clients doivent être examinées sous l'angle des conditions posées par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme pour la protection du droit au respect de la vie privée.

Nous examinerons plus particulièrement, dans le cadre de cette contribution, la situation des avocats et conseillers fiscaux, confrontés à des mesures d'investigations concernant leur propre situation ou celle de leurs clients.

Les autorités européennes multiplient en effet les obligations de communication aux autorités fiscales d'informations relatives aux opérations en rapport avec la fraude et l'évasion fiscale.

La proposition de directive du Conseil, 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, impose aux intermédiaires, à savoir les conseillers fiscaux, de déclarer les dispositifs de planification

fiscale à caractère potentiellement agressif, au moment où ils fournissent ces mécanismes à leurs clients.

Cette obligation de déclaration qui pèse sur les conseillers fiscaux doit être examinée sous l'angle de l'article 8 de la CEDH.

II. L'application de l'article 8 de la CEDH aux professionnels :

A. Principes :

L'article 8 de la CEDH prévoit : « 1. *Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance.*

2. Il ne peut y avoir ingérence d'une autorité publique dans l'exercice de ce droit que pour autant que cette ingérence est prévue par la loi et qu'elle constitue une mesure qui, dans une société démocratique, est nécessaire à la sécurité nationale, à la sûreté publique, au bien-être économique du pays, à la défense de l'ordre et à la prévention des infractions pénales, à la protection de la santé ou de la morale, ou à la protection des droits et libertés d'autrui.»

La notion de domicile dans le cadre de cette disposition reçoit une interprétation autonome, conformément aux règles d'interprétation de la Cour européenne des droits de l'homme. Le domicile n'est pas seulement le lieu d'habitation d'une personne physique, mais recouvre également le domicile professionnel des personnes physiques et des personnes morales¹.

Le principe prévu à l'article 8 de la CEDH est l'inviolabilité du domicile. Les perquisitions au domicile privé ou professionnel constituent une ingérence dans le droit à la protection du domicile qui est permise à la condition qu'elle soit prévue par la loi et que le droit interne offre des garanties procédurales suffisantes pour encadrer les pouvoirs des fonctionnaires chargés de ces investigations.

B. Les professionnels et leurs locaux :

La Cour européenne des droits de l'homme a rappelé ces principes dans un arrêt du 21

¹ F. SUDRE, *Droit européen et international des droits de l'homme*, 10^e éd., Paris, PUF, 2011, p. 506.

février 2008, en cause *Ravon e.a. c. France*². En l'espèce, M. Ravon contrôlait plusieurs sociétés soupçonnées de fraude à l'impôt des sociétés et à la TVA. Conformément à l'article L.16 B du livre des procédures fiscales français, l'administration a saisi le président du tribunal de grande instance de Marseille et de Paris pour obtenir l'autorisation de procéder à la visite de locaux occupés ou susceptibles d'être occupés par M. Ravon et les sociétés concernées. Sur la base de ces ordonnances, l'administration a effectué la visite des locaux des sociétés et des domiciles de M. Ravon et a emporté des documents qui s'y trouvaient. Estimant avoir été victime d'irrégularités commises lors de ces visites domiciliaires, M. Ravon a introduit un recours devant les présidents des tribunaux de grande instance de Paris et de Marseille aux fins d'obtenir l'annulation des opérations.

La requête fut déclarée irrecevable parce que la procédure fiscale française ne prévoit qu'une seule voie de recours, le pourvoi en cassation, qui permet de contester l'ordonnance d'autorisation et le déroulement de la visite domiciliaire.

La Cour européenne des droits de l'homme commence par rappeler que la contestation n'a pas pour objet l'établissement d'un impôt, qui échappe en principe au champ d'application de l'article 6, § 1^{er}, de la CEDH, mais la régularité de visites domiciliaires et saisies de documents. Le litige porte sur le droit au respect du domicile qui a manifestement un caractère civil. En conséquence, l'article 6, § 1^{er}, de la CEDH est applicable à la contestation en cause.

D'après cette dernière disposition, «[t]oute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, [...], par un tribunal indépendant et impartial, établi par la loi, qui décidera, [...], des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil, [...]».

Conformément à sa jurisprudence classique, la Cour rappelle encore qu'un tribunal au sens de l'article 6, § 1^{er}, de la CEDH doit jouir d'une plénitude de juridiction et avoir la compétence d'examiner toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour la solution du litige.

Pour la Cour, «cela implique en matière de visite domiciliaire que les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir la survenance de l'opération, soit, dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié »³.

En l'espèce, l'exercice d'un droit de recours devant la Cour de cassation, tel que la législation

² Cour eur. D.H., *Ravon c. France*, 21 février 2008, n^o 18497/03.

³ Cour eur. D.H., *Ravon c. France*, 21 février 2008, n^o 18497/03. *Ibid.*, considérant 28.

française le prévoit, ne répond pas aux exigences de l'article 6, § 1^{er}, de la CEDH, selon la Cour européenne des droits de l'homme, parce que le pourvoi en cassation ne permet pas l'examen des éléments de fait sur lesquels se fondent les autorisations de visite.

La circonstance que l'autorisation de procéder à des visites domiciliaires est donnée par un juge ne suffit pas à combler cette lacune parce que la personne concernée par les visites domiciliaires n'est pas partie à l'instance au cours de laquelle le juge examine la demande d'autorisation, de sorte qu'elle ne peut se faire entendre. Bien que la législation française prévoit que les opérations de visites domiciliaires s'effectuent sous le contrôle du juge qui les a autorisées, cela ne permet pas de satisfaire à un contrôle indépendant de la régularité de l'autorisation elle-même.

En conséquence, la Cour décide que les requérants n'ont pas eu accès à un tribunal pour obtenir, à l'issue d'une procédure qui satisfait aux conditions prévues à l'article 6, § 1^{er}, de la CEDH, une décision sur leur contestation dont l'objet est le respect du domicile prévu à l'article 8 de la Convention.

La jurisprudence de la Cour constitutionnelle suit celle de la Cour européenne des droits de l'homme en matière de protection du domicile face aux visites sur place de l'administration fiscale.

La Cour constitutionnelle a été saisie d'une question préjudicielle relative à la compatibilité de l'article 319, alinéa 1^{er}, du CIR 1992 et de l'article 63, alinéa 1^{er}, CTVA, relatifs au droit de visite des locaux où s'exercent une activité professionnelle, avec l'article 8 de la CEDH, si ces dispositions sont interprétées en ce sens qu'elles confèrent à l'administration fiscale un droit général, inconditionnel et illimité de libre accès aux locaux professionnels, permettant aux agents de l'administration de visiter et de fouiller ces locaux sans autorisation préalable.

La Cour a considéré que ces dispositions imposent aux personnes concernées l'obligation de donner libre accès à l'administration fiscale, aux locaux où s'exercent leur activité professionnelle, ce qui constitue une ingérence dans le droit au respect du domicile.

Dans la mesure où cette ingérence a pour but de contrôler l'exacte perception de l'impôt, elle poursuit un but légitime au sens de l'article 8.2 de la CEDH.

Quant à la proportionnalité de la mesure d'investigation par rapport au but poursuivi, la Cour constitutionnelle a considéré que les dispositions en cause ne permettent pas à l'administration de pénétrer dans les locaux ni de consulter et rechercher les documents qui s'y trouvent lorsque le contribuable s'y oppose.

« Afin de pouvoir déterminer l'impôt dû, les agents compétents disposent ainsi de pouvoirs d'investigation étendus et ils ont le droit d'examiner au cours de la visite quels livres et documents se trouvent dans les locaux et de les contrôler, sans devoir demander au préalable

leur remise. Une interprétation raisonnable de l'obligation de coopération commande que l'administration fiscale ne soit pas tributaire du choix du contribuable de déterminer quels documents il permet de consulter et que le contribuable soit également tenu de coopérer afin d'ouvrir par exemple des armoires ou coffres fermés. Les dispositions en cause n'autorisent toutefois pas les agents compétents à exiger la consultation des livres et documents en question si le contribuable s'y oppose. Si le Législateur avait voulu un tel droit d'investigation, il aurait dû le prévoir expressément et il aurait dû en préciser les modalités, ce qui n'est pas le cas »⁴.

Dès lors que l'administration fiscale ne dispose pas, lors d'une visite des locaux professionnels, d'un droit général, inconditionnel et illimité de libre accès aux locaux professionnels, les dispositions en cause ne violent pas l'article 8 de la CEDH.

Lorsque les locaux où s'exerce une activité professionnelle sont des locaux habités, l'article 319 du CIR 1992 permet également à l'administration fiscale d'effectuer une visite sur place, mais à la condition d'obtenir préalablement l'autorisation du juge de police et que la visite s'effectue entre 5h et 21 h.

La Cour constitutionnelle a examiné la compatibilité de cette mesure d'investigation avec l'article 8 de la CEDH, à propos du droit des fonctionnaires de l'administration des douanes et accises de pénétrer dans les bâtiments des particuliers, moyennant l'autorisation du juge de police, prévue aux articles 197 et 198, § 3, LGDA.

La Cour a décidé que cette mesure d'investigation constitue une ingérence dans le droit au respect du domicile prévu à l'article 8 de la CEDH et que cette mesure peut faire l'objet d'un recours judiciaire, dès lors que le domicile est un droit civil qui entre dans le champ d'application de l'article 6 de la Convention.

Ainsi, « les garanties de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme impliquent, entre autres, que les personnes concernées puissent bénéficier d'un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision autorisant l'accès aux locaux habités ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement. Le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir l'accès, soit, dans l'hypothèse où un accès jugé irrégulier a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié »⁵.

Ainsi, la Cour constitutionnelle aligne sa jurisprudence sur celle de la Cour européenne des droits de l'homme en ce qui concerne les garanties dont bénéficie la personne qui fait l'objet d'une visite domiciliaire de l'administration fiscale, tant du point de vue du droit au respect du domicile prévu à l'article 8 de la CEDH que des garanties judiciaires prévues à l'article 6.1

⁴ C. const., 12 octobre 2017, n° 116/2017, B.11.3.

⁵ C. const., 27 janvier 2011, n° 10/2011.

de la CEDH.

En conséquence, la Cour constitutionnelle décide que, pour être conformes aux articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 6.1 et 8 de la CEDH, les articles 197 et 198, § 3, de la LGDA doivent s'interpréter dans le sens suivant :

– ils «*n'excluent pas tout contrôle juridictionnel de la légalité de l'autorisation du juge de police d'accéder aux locaux habités*»;

– ils «*ne soustraient pas au principe du contradictoire les documents et déclarations sur lesquels est fondée l'autorisation du juge de police d'accéder à des locaux habités, sauf si un autre droit fondamental ou principe était ainsi vidé de sa substance de manière disproportionnée*»;

– ils «*ne dispensent pas le juge de police de l'obligation de motiver expressément l'autorisation de procéder à une visite*»⁶.

Lorsque le bâtiment n'est pas habité et que sa visite par l'administration fiscale ne requiert pas l'autorisation préalable du juge de police, le contribuable peut néanmoins exercer un recours judiciaire pour faire respecter la proportionnalité de la mesure d'investigation. Celle-ci constitue en effet une ingérence dans le droit au respect du domicile qui doit être proportionnée à l'objectif poursuivi de contrôler l'exacte perception de l'impôt et la protection du domicile constitue un droit civil qui peut faire l'objet d'un recours judiciaire conformément à l'article 6 de la CEDH.

Le contribuable peut, en conséquence, exercer un recours judiciaire pour s'opposer aux investigations menées dans ses locaux professionnels, lorsqu'elles excèdent ce qui est nécessaire au contrôle de sa situation fiscale, conformément à la jurisprudence précitée de la Cour européenne des droits de l'homme.

C. Les informations concernant les relations entre les professionnels et leurs clients :

Dans un arrêt du 14 mars 2013, la Cour européenne des droits de l'homme a eu à connaître de la compatibilité avec le droit au respect du domicile et de la vie privée, de l'obligation pour une société de remettre à l'administration fiscale une copie de toutes les données d'un serveur informatique⁷.

⁶ *Ibidem*.

⁷ Cour eur. D.H., *Bernh Larsen Holding as and others c. Norvège*, 14 mars 2013, n^o 24117/08.

Il s'agissait d'une société qui partageait un serveur hébergeant son système informatique avec plusieurs autres sociétés. Les fichiers appartenant à chacune de ces sociétés n'étaient pas clairement séparés, mais étaient mélangés.

L'administration fiscale, qui avait averti cette société de son intention de procéder à un contrôle fiscal plus d'un an auparavant, a demandé de lui remettre une copie de toutes les données enregistrées sur le serveur. La société a donné son accord, tout en introduisant une réclamation afin que cette copie lui soit restituée dans les plus brefs délais. En attendant l'issue de la procédure, l'administration a placé toutes les données sous scellés, sans en prendre connaissance.

La Cour européenne a décidé, conformément à sa jurisprudence antérieure, que la demande d'accéder au serveur informatique et de faire une copie de toutes les données qui y sont enregistrées, constitue une ingérence dans le droit au respect du domicile et de la correspondance de la société en cause, au sens de l'article 8 de la Convention. Cette société a également un intérêt légitime à veiller à la protection de la vie privée de ses employés, en raison de données les concernant qui peuvent figurer sur le serveur.

La Cour, après analyse du droit interne, constate que la mesure de contrôle est prévue par la loi et que le contenu de celle-ci est suffisamment précis et prévisible.

Dès lors que l'objet de la mesure d'investigation de l'administration est clairement limité au contrôle de l'exacte perception de l'impôt d'un contribuable, le droit d'accès au serveur informatique ne permet pas à l'administration de recueillir des données qui appartiennent à d'autres contribuables ni qui ne présentent pas de rapport avec la situation fiscale du contribuable concerné.

Toutefois, la demande de communication de l'ensemble des données enregistrées sur le serveur, y compris celles appartenant à d'autres sociétés, n'est pas disproportionnée en l'espèce, parce qu'elle résulte de la circonstance que les données de la société en cause ne sont pas séparées de celles des autres sociétés. La Cour européenne estime dès lors, qu'il était raisonnablement prévisible que l'administration ne se limite pas à l'accès aux données de la société en cause, mais qu'elle souhaite obtenir l'intégralité des données figurant sur le serveur, afin de déterminer par elle-même quelles sont les données pertinentes relatives à la société en cause.

Quant à la légitimité de la mesure de contrôle, la Cour européenne décide que l'ingérence se justifie par la sauvegarde du bien-être économique du pays.

Quant à la proportionnalité de la mesure de contrôle, la procédure en vertu de laquelle l'administration a pu obtenir une copie des données du serveur informatique, comporte plusieurs garanties :

- les dirigeants de la société concernée ont été avertis de l'intention de l'administration de procéder à un contrôle un an à l'avance ;

- la société a pu exercer un recours contre la remise d'une copie de toutes les données du serveur à l'administration et les données enregistrées ont été placées sous scellés en attendant l'issue de ce recours ;

- les dirigeants de la société ont pu assister à la levée de scellés et obtenir une copie du rapport du contrôle fiscal ;

- les documents jugés non pertinents par l'administration ont été restitués ;

- la copie des données du serveur doit être détruite à l'issue du contrôle, ainsi que toutes les données enregistrées dans les systèmes de stockage de l'administration fiscale.

La Cour européenne constate que l'ingérence relative à un contrôle fiscal ne présente pas le même degré de gravité que les mesures qui résultent de perquisitions ou de saisies réalisées dans le cadre d'une enquête pénale, dès lors que le refus de coopérer à un contrôle fiscal a des conséquences exclusivement administratives. L'ampleur des mesures d'investigation de l'administration fiscale est imputable à la société concernée qui, alors qu'elle savait qu'elle ferait l'objet d'un contrôle fiscal, a maintenu un système de stockage de ses données sur un serveur partagé avec d'autres sociétés, sans opérer de séparation entre ses propres données et celles des autres sociétés.

En conséquence, la Cour européenne estime que la loi prévoit des garanties effectives et adéquates contre les abus de l'autorité et que l'administration fiscale a ménagé un juste équilibre entre, d'une part, le droit de la société au respect de son domicile et de sa correspondance, ainsi que le droit de veiller au respect de la vie privée de ses employés et, d'autre part, l'intérêt général qui justifie que des contrôles fiscaux efficaces, en vue d'établir l'exacte perception de l'impôt, puissent être réalisés.

La Cour a décidé qu'il n'y a pas de violation de l'article 8 de la CEDH en l'espèce.

Dans sa jurisprudence relative aux investigations de l'administration fiscale dans les locaux professionnels du contribuable, la Cour européenne des droits de l'homme prend en considération le droit au respect du domicile et le droit au respect de la vie privée, dès lors que les données concernant les relations avec les clients, couvertes par le droit au respect de la vie privée, peuvent être obtenues dans les locaux professionnels qui bénéficient du droit au respect du domicile.

III. Les avocats et les mesures d'investigation de l'administration fiscale :

En droit belge, le secret professionnel de l'avocat relève de l'article 458 du Code pénal, ce qui signifie que sa violation constitue une infraction pénale. L'exercice des droits de la défense, valeur fondamentale d'un Etat démocratique, nécessite une relation de confiance entre l'avocat et son client qui doit être protégée.

Le secret professionnel couvre toutes les informations dont l'avocat a eu connaissance en raison ou à l'occasion de l'exercice de sa profession en qualité d'avocat. Le secret professionnel est destiné à protéger les intérêts du client et non ceux de l'avocat. Celui-ci ne peut donc, en principe, divulguer des informations relatives à ses clients ni se retrancher derrière le secret professionnel pour se protéger d'investigations menées à son égard, par exemple, dans le cadre d'un contrôle de sa situation fiscale.

Les mesures d'investigation concernant la situation personnelle de l'avocat peuvent toutefois avoir pour conséquence la divulgation de données concernant les clients, protégées par le secret professionnel. Il appartient à l'avocat de prendre toutes les dispositions nécessaires pour qu'à l'occasion de mesures d'investigation concernant sa situation personnelle, des données couvertes par le secret professionnel ne soient pas divulguées.

Le secret professionnel de l'avocat n'est toutefois pas absolu et doit, dans certaines conditions, être nuancé en raison de l'existence de motifs d'intérêt général supérieurs.

Les contours du secret professionnel de l'avocat face à ces motifs d'intérêt général supérieurs doivent être examinés sous trois angles : la divulgation par l'avocat d'informations couvertes par le secret professionnel, les investigations menées à l'encontre du client et les investigations menées à l'encontre de l'avocat lui-même.

A. La divulgation par l'avocat d'informations couvertes par le secret professionnel

1° La prévention d'un péril grave

L'avocat ne peut jamais diffuser de sa propre initiative des informations concernant ses clients, couvertes par le secret professionnel, même lorsqu'il est chargé de la défense de personnes accusées de crimes particulièrement graves. L'avocat ne peut ainsi communiquer aucune information dont il a eu connaissance dans le cadre de la défense de son client, même s'il s'agit de faits inconnus des autorités judiciaires et qui seraient utiles à l'enquête.

Ainsi, dans le cadre de la relation entre l'avocat et son client, le secret professionnel est absolu, sous une seule réserve qui est celle de l'existence d'un péril grave. Si l'avocat est informé dans le cadre de l'exercice de sa profession, que son client ou un tiers s'apprête à commettre un acte susceptible de causer un grave préjudice à des personnes, il peut tenter de l'empêcher en passant outre à son obligation de secret professionnel. Dans cette hypothèse, l'avocat doit effectuer la balance des intérêts entre son secret professionnel et l'importance du préjudice en cause que son silence ne permettrait pas d'empêcher.

S'il arrive à la conviction que la gravité du préjudice en cause l'emporte sur le respect de son secret professionnel, l'avocat doit en référer à son bâtonnier qui pourra l'aider dans son appréciation de la situation, mais surtout, se chargera des mesures nécessaires à la préservation de l'intérêt supérieur en cause.

Ainsi couvert par son Ordre professionnel, l'avocat ne pourra être accusé d'avoir ouvertement violé son secret professionnel.

Quant à la personne qui a fait l'objet de la dénonciation, elle ne peut se prévaloir de la violation de l'article 8 de la Convention à son égard. L'article 17 de la Convention prévoit en effet qu'aucune des dispositions de la Convention ne peut être interprétée comme autorisant un individu à se livrer à une activité ou à accomplir un acte visant à la destruction des droits et libertés garantis par la Convention ou à des limitations plus étendues de ceux-ci que celles prévues par la Convention.

Or, des droits comme le respect de la vie, l'interdiction de traitements inhumains ou dégradants, la liberté et la sûreté sont garantis par les articles 2 à 5 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Dès lors que la divulgation d'informations couvertes par le secret professionnel de l'avocat tend à empêcher la survenance d'un péril grave qui, s'il se réalisait, porterait atteinte aux droits précités, la personne concernée par ces informations ne peut se prévaloir de l'article 8 de la Convention.

2° La lutte contre le blanchiment d'argent

Les dispositions internationales et nationales relatives à la lutte contre le blanchiment prévoient des mesures destinées à l'obligation pour les avocats de dénoncer leurs clients dans certains cas.

Or, l'article 458 du Code pénal belge prévoit une dérogation au secret professionnel lorsque la loi oblige le dépositaire du secret à le faire connaître.

Dans son arrêt *Michaud c. France*, la Cour européenne des droits de l'homme s'est prononcée sur la compatibilité avec l'article 8 de la Convention, de l'obligation de

dénonciation par les avocats de faits couverts par le secret professionnel imposée par la loi française transposant la directive du 26 octobre 2005 n°2005/60/CE relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins de blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme⁸.

Dans son analyse, la Cour s'est fondée sur deux éléments essentiels pour conclure à l'absence de violation de l'article 8 de la Convention.

La Cour a relevé en premier lieu que l'obligation de dénonciation prévue dans la législation française transposant la directive 2005/60/CE est limitée. Les avocats sont soumis à cette obligation de déclaration de soupçon uniquement dans deux cas.

D'une part, lorsqu'ils participent au nom et pour le compte de leurs clients à des transactions financières ou immobilières ou agissent en qualité de fiduciaire.

D'autre part, lorsqu'ils assistent leurs clients dans la réalisation ou la préparation de transactions dans le cadre de certaines opérations bien définies : l'achat et la vente d'immeubles ou de fonds de commerce ; la gestion de fonds, titres ou autres actifs appartenant au client ; l'ouverture de comptes bancaires, d'épargne ou de titres ou de contrats d'assurance ; l'organisation des apports dans le cadre de la constitution de sociétés ; la constitution, la gestion ou la direction de sociétés, de fiducies ou de toute autre structure similaire et de fonds de dotation.

L'obligation de déclaration de soupçon ne concerne pas les activités professionnelles de l'avocat liées aux droits de la défense de leurs clients mais ne vise que les activités similaires à celles des autres professions juridiques indépendantes. Ainsi, les prestations des avocats réalisées dans le cadre des droits de la défense de leurs clients échappent à l'obligation de dénonciation, de sorte que les garanties du procès équitable, dont la Cour a rappelé l'importance dans une société démocratique, ne subissent aucune restriction dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux et les infractions qui y sont liées.

Lorsque, en dehors des activités liées à la défense des intérêts de ses clients, l'avocat exécute des opérations visées par l'obligation de dénonciation, il se trouve dans la même situation que celle des autres conseillers juridiques indépendants qui se livrent à l'exécution de ces activités et doit dès lors être traité de la même manière que ces derniers, compte tenu de l'objectif poursuivi par la directive.

En second lieu, la Cour a relevé que la loi française prévoit que les avocats ne communiquent pas directement les informations à la cellule nationale chargée de la lutte contre le blanchiment de capitaux, mais au président de l'Ordre des avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation ou au bâtonnier de l'Ordre auprès duquel ils sont inscrits.

L'arrêt *Michaud* souligne l'importance du filtre protecteur du secret professionnel que constitue la déclaration à l'Ordre des avocats, dès lors que les représentants de l'ordre des

⁸ Cour eur.D.H., *Michaud C. France*, 6 décembre 2012.

avocats sont soumis à la même déontologie et sont élus par leurs pairs pour assurer le respect du secret professionnel. Les représentants de l'ordre des avocats sont plus à même que quiconque d'apprécier ce qui est couvert ou non par le secret professionnel. L'intervention de l'ordre des avocats constitue d'après la Cour, une garantie importante dans le cadre de la protection du secret professionnel.

La loi belge du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme respecte les conditions fixées par la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme en ce qui concerne le secret professionnel de l'avocat.

En effet, les avocats sont tenus de dénoncer les faits qu'ils soupçonnent être liés au blanchiment de capitaux dans deux cas : d'une part, lorsqu'ils assistent leurs clients dans la préparation ou la réalisation de transactions concernant l'achat ou la vente d'immeubles ou d'entreprises commerciales, la gestion de fonds, de titres ou d'actifs appartenant au client, l'ouverture ou la gestion de comptes bancaires, d'épargne ou de portefeuille, l'organisations des apports nécessaires à la constitution, la gestion ou la direction de sociétés et la constitution, la gestion ou la direction de sociétés, de trusts, de fiducies ou de constructions juridiques similaires ; d'autre part, lorsqu'ils agissent au nom de leurs clients ou pour le compte de ceux-ci dans toute transaction financière ou immobilière (article 3, 5°, de la loi précités).

Lorsque, dans le cadre des activités précitées, les avocats constatent des faits qu'ils soupçonnent être liés au blanchiment, ils en informent le bâtonnier de l'ordre des avocats dont ils relèvent. Toutefois, les informations ne doivent pas être transmises au bâtonnier si elles ont été reçues d'un client ou obtenues sur un client à l'occasion de l'évaluation de la situation juridique de ce client ou dans l'exercice de la mission de défense ou de représentation de ce client dans une procédure judiciaire ou concernant une telle procédure, y compris dans le cadre de conseils relatifs à la manière d'engager ou d'éviter une procédure. Les exceptions à l'obligation de dénoncer les faits au bâtonnier ne sont évidemment pas applicables lorsque les avocats prennent part à des activités de blanchiment de capitaux, fournissent un conseil juridique à des fins de blanchiment ou savent que le client sollicite des conseils à de telles fins (article 26, § 3, de la loi).

Le secret professionnel de l'avocat s'oppose à toute transmission d'informations lorsqu'il agit dans le cadre de son activité de conseil sur la situation juridique du client et de défense à l'occasion d'une procédure judiciaire.

L'obligation de dénonciation ne vise que les activités qui ne sont pas spécifiques à la mission de l'avocat en tant que chargé de la défense de son client. Même dans ces hypothèses, les informations sont transmises au bâtonnier qui joue le rôle de filtre de la pertinence des informations qui doivent être dénoncées au regard des conditions prévues par la loi. Ce n'est que si ces conditions sont respectées que le bâtonnier communique les informations à la cellule de traitement des informations financières.

B. Les investigations menées à l'encontre du client

Les investigations menées à l'encontre du client concernent le sort des communications entre l'avocat et son client, dont les autorités prendraient connaissance à l'occasion de ces investigations.

La Cour européenne des droits de l'homme a été saisie de cette question, notamment dans son récent arrêt *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France*⁹.

Dans cette dernière affaire, le juge des libertés et de la détention avait autorisé la direction générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes à procéder à des visites et saisies dans les locaux de plusieurs sociétés dans le cadre d'ententes illicites qui auraient été commises à l'occasion de marchés publics pour la rénovation d'hôpitaux publics. Des documents et fichiers informatiques ont été saisis, dont l'intégralité de la messagerie électronique de certains employés¹⁰.

Les sociétés requérantes invoquaient que les visites domiciliaires ont donné lieu à des saisies massives et indifférenciées de documents informatiques, dont un grand nombre étaient étrangers aux faits qui leur étaient reprochés et dont certains étaient couverts par la confidentialité qui s'attache à la relation entre un avocat et son client.

Elles faisaient valoir également la violation de leurs droits à un recours effectif et à un procès équitable, en raison de l'absence d'inventaire exhaustif des documents saisis, ce qui ne leur a pas permis de vérifier l'adéquation des saisies avec l'autorisation délivrée par le juge.

En prélude de son contrôle, la Cour énonce que, s'agissant de visites domiciliaires et de saisies, elle vérifie s'il existe des dispositions de droit interne qui offrent des garanties adéquates et suffisantes contre les abus et l'arbitraire. Parmi ces garanties, figure l'existence d'un contrôle efficace des ingérences de l'autorité dans le droit au respect de la vie privée, du domicile et de la correspondance.

En l'espèce, la Cour a relevé que les sociétés requérantes ont pu exercer un recours contre les visites domiciliaires et les saisies devant le juge des libertés et de la détention, de sorte que le droit interne prévoit des garanties contre les abus. Encore faut-il vérifier si, en l'espèce, ces garanties ont été appliquées de manière concrète et effective et non pas de manière théorique.

⁹ Cour eur. D.H., arrêt *Vinci Construction et GTM Génie Civil et Services c. France*, 2 avril 2015.

¹⁰ Pour une analyse approfondie de cet arrêt, voy. T. Bontinck et A. Guillerme, R.T.D.H., 2016, p. 261.

La Cour a estimé que les saisies de documents n'ont pas été massives et indifférenciées, dès lors que les enquêteurs ont circonscrit leurs fouilles aux éléments susceptibles de présenter un rapport avec l'objet de l'enquête et ont remis aux requérantes un inventaire suffisamment précis ainsi qu'une copie des documents saisis.

Par contre, des documents et l'intégralité des messageries électroniques de certains employés ont été saisis, alors qu'un certain nombre de fichiers contenaient des informations couvertes par la confidentialité attachée aux relations entre un avocat et son client.

Dès lors que pendant le déroulement des saisies, les requérantes n'ont pu ni prendre connaissance des éléments saisis, ni discuter de l'opportunité de leur saisie, elles devaient pouvoir faire apprécier *a posteriori* la régularité des saisies qui ont porté sur des informations concernant les relations entre l'avocat et son client.

Soulignant qu'il appartient au juge national saisi d'une demande relative à la saisie de documents couverts par la confidentialité des relations entre un avocat et son client, de statuer sur le sort de ces documents à l'issue d'un contrôle concret de proportionnalité et d'ordonner, le cas échéant, leur restitution et l'effacement des fichiers informatiques saisis, la Cour a relevé en l'espèce que le juge saisi d'un recours par les requérantes s'est contenté d'apprécier la régularité formelle des saisies litigieuses sans procéder à l'examen concret qui s'imposait, alors qu'il a constaté la présence parmi les documents saisis d'informations couvertes par la confidentialité des relations entre l'avocat et son client.

La Cour a jugé en conséquence que les saisies litigieuses étaient disproportionnées par rapport au but poursuivi et qu'elles ont été effectuées en violation de l'article 8 de la Convention.

Il ressort de cet arrêt que l'article 8 de la Convention protège les documents couverts par le secret professionnel de l'avocat même lorsqu'ils se trouvent chez le client. Une autorité ne peut prendre connaissance ou saisir chez le client des documents concernant la relation entre ce client et l'avocat, même lorsque le client est soupçonné d'une infraction et que les visites domiciliaires à son encontre sont légitimes.

Le client qui a fait l'objet de ces mesures doit disposer d'un recours effectif qui lui permet d'obtenir la protection de la confidentialité des informations échangées avec son avocat.

Le juge doit avoir la compétence, soit d'empêcher *a priori* la prise de connaissance des documents couverts par le secret professionnel de l'avocat, soit de décider *a posteriori* des mesures qui doivent être prises pour respecter la confidentialité de ces informations, telles que leur restitution au client ou la destruction des copies qui ont été prises.

C. Les investigations menées à l'encontre de l'avocat lui-même :

L'avocat peut être l'objet d'investigations menées à son encontre lorsqu'il est soupçonné d'être auteur, coauteur ou complice d'une infraction ou dans le cadre d'un contrôle fiscal.

La Cour européenne des droits de l'homme a fixé les conditions dans lesquelles l'avocat peut faire l'objet de mesures d'investigation à des fins fiscales en conformité avec l'article 8 de la CEDH.

- Cour eur. D.H., 1^{er} décembre 2015 :

Dans une première affaire, la requérante est avocat au Portugal et exerce sa profession au sein d'une société d'avocats. A la suite d'un contrôle de la comptabilité de cette société, l'administration fiscale s'est aperçue que la requérante n'avait pas acquitté la TVA sur ses honoraires au cours des années 2005 et 2006 et lui a demandé de produire les relevés de son compte bancaire personnel, ce qu'elle a refusé¹¹.

Une procédure pénale a été ouverte à l'encontre de l'avocat du chef de fraude fiscale. Dans le cadre de cette procédure, la requérante a refusé de communiquer les extraits de son compte bancaire personnel sur lequel elle a admis avoir perçus des honoraires, en raison du secret professionnel auquel elle était tenue en sa qualité d'avocat et du secret bancaire.

Estimant que le retranchement derrière le secret professionnel était légitime, le juge d'instruction saisi de l'affaire a demandé à la cour d'appel la levée des secrets professionnel et bancaire pour pouvoir accéder au compte bancaire personnel de l'avocat, conformément au code portugais de procédure pénale. La cour d'appel a décidé que l'intérêt public d'une bonne administration de la justice doit l'emporter sur les intérêts privés et a ordonné à la Banque du Portugal d'identifier tous les comptes bancaires détenus par l'avocat au cours des années 2005 et 2006, afin que les opérations réalisées sur ces comptes soient communiquées au parquet.

La requérante a exercé un recours devant la Cour suprême, notamment en raison de la violation du code de procédure pénale, à défaut de consultation de l'ordre des avocats en cours de procédure. Ce recours a été jugé irrecevable parce que la décision attaquée ne pouvait pas faire l'objet d'un tel recours.

Conformément à sa jurisprudence antérieure, la Cour européenne des droits de l'homme rappelle que la notion de vie privée peut inclure les activités professionnelles ou commerciales¹². Et elle ajoute que lorsque, comme en l'espèce, l'activité professionnelle est celle d'un avocat, la protection de la vie privée doit être plus stricte parce que le secret professionnel de l'avocat constitue la base de la relation de confiance entre l'avocat et son client et peut avoir des conséquences sur la bonne administration de la justice. La

¹¹ Cour eur. D.H., *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova c. Portugal*, 1^{er} décembre 2015.

¹² Cour eur. D.H., arrêt *Niemietz c. Allemagne*, 16 décembre 1992 ; Cour eur. D.H., arrêt *André c. France*, 24 juillet 2008 ; Cour eur. D.H., arrêt *Xavier da Silveira c. France*, 21 janvier 2010.

communication des relevés de comptes bancaires de la requérante peut en effet révéler des informations concernant les clients de celle-ci.

En l'occurrence, la Cour observe que l'ingérence en cause est « prévue par la loi », soit le code de procédure pénale. La norme de droit interne doit en outre répondre à un contrôle de qualité. Il ne suffit pas que l'ingérence ait une base en droit interne, il faut encore que la norme soit accessible et suffisamment claire pour être prévisible dans son application par ses destinataires. La Cour a déjà sanctionné une disposition du droit interne dont l'application n'était pas prévisible en raison d'une absence de clarté qui a provoqué un revirement de la jurisprudence de la Cour suprême de l'Etat concerné. Une loi qui n'est pas suffisamment prévisible dans son application porte atteinte au principe de la sécurité juridique¹³. La Cour n'examine toutefois pas en l'espèce la prévisibilité de la norme en cause, malgré l'existence d'une divergence de jurisprudence, dès lors que l'examen de la nécessité de l'ingérence l'a conduite à conclure à la violation de l'article 8 de la Convention.

Quant à la légitimité de l'ingérence, celle-ci répond au but de prévention des infractions pénales prévu à l'article 8, § 2 de la Convention, dès lors qu'elle tend à la recherche de preuves dans le cadre d'une instruction pénale pour fraude fiscale ouverte à la charge de la requérante.

Ici encore, la Cour se concentre sur la proportionnalité de l'ingérence.

Bien que les Etats disposent d'une certaine marge de manœuvre, les exceptions prévues à l'article 8, § 2 de la Convention, qui permettent une ingérence dans le droit au respect de la vie privée, sont d'interprétation restrictive.

En outre, dès lors que le respect de la vie privée constitue un droit civil au sens de l'article 6.1 de la Convention, toute personne confrontée à une ingérence dans sa vie privée doit pouvoir contester celle-ci devant un tribunal indépendant et impartial.

Ainsi, la personne confrontée à une ingérence dans l'exercice de ses droits garantis par l'article 8 de la Convention doit pouvoir bénéficier d'un recours devant un tribunal indépendant et impartial établi par la loi auquel s'attachent toutes les garanties procédurales du procès équitable. Le droit d'exercer un recours devant un tribunal au sens de l'article 6 de la Convention en cas d'ingérence dans un droit protégé par l'article 8, y compris dans le cadre d'activités professionnelles, est admis par la Cour qui a défini l'objet du contrôle juridictionnel de l'ingérence.

Le tribunal auprès duquel le recours peut s'exercer doit jouir d'une compétence de pleine juridiction, ce qui implique qu'il doit pouvoir examiner toutes les questions de fait et de droit pertinentes pour la solution du litige.

Ainsi, en matière de visites domiciliaires dans des locaux professionnels par exemple, la compétence de pleine juridiction signifie que « *les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision*

¹³ Cour eur. D.H., arrêt *Serkov c. Ukraine*, 7 juillet 2011.

prescrivant la visite ainsi que, le cas échéant, des mesures prises sur son fondement ; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d'irrégularité, soit de prévenir la survenance de l'opération, soit, dans l'hypothèse où une opération jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir à l'intéressé un redressement approprié »¹⁴.

Lorsque la visite domiciliaire est soumise à une autorisation préalable d'un juge, la décision autorisant l'ingérence doit être susceptible d'un recours qui respecte le principe du contradictoire. Même si pour des raisons évidentes l'autorisation fait l'objet d'une procédure unilatérale, la personne concernée doit, dans le cadre de son recours contre cette décision, avoir communication de l'ensemble du dossier produit à l'appui de la demande d'autorisation afin de pouvoir exercer concrètement ses droits de la défense.

L'exercice d'un droit de recours porte également sur la manière dont l'ingérence s'effectue et la personne concernée doit pouvoir obtenir du juge l'interdiction de l'ingérence en cause, l'arrêt de tout ou partie de son exécution ou la réparation des conséquences des mesures déjà réalisées, en cas de constatation d'un abus ou du caractère disproportionné des mesures en fonction de l'objectif poursuivi et des circonstances de fait du cas d'espèce.

En l'espèce, la levée du secret professionnel de la requérante et du secret bancaire a été décidée par la cour d'appel à l'issue d'une procédure à laquelle la requérante n'était pas partie, de sorte qu'elle n'a pas pu faire valoir ses arguments. En effet, la cour d'appel a été saisie par le juge d'instruction qui lui demandait de lever le secret professionnel et le secret bancaire. Le parquet près cette cour d'appel a déposé des conclusions défendant la levée du secret professionnel auxquelles la requérante n'a pas pu répondre.

Par ailleurs, il s'avère que le droit interne portugais n'a pas été respecté. La Cour relève en effet que le droit interne prévoit que le juge saisi de la demande de levée du secret professionnel doit d'office consulter l'Ordre compétent, ce qui n'a pas été fait en l'espèce. Dès lors que les informations demandées étaient couvertes par le secret professionnel, la consultation de l'Ordre des avocats s'imposait d'autant plus que la relation entre un avocat et son client relève de la bonne administration de la justice et du droit de ne pas s'auto-incriminer.

De plus, la requérante n'a disposé d'aucun recours pour contester la décision de levée de son secret professionnel, la Cour suprême ayant jugé son recours irrecevable.

Pour ces motifs, la Cour européenne des droits de l'homme conclut à la violation de l'article 8 de la Convention, parce qu'en l'absence de garanties procédurales et d'un contrôle juridictionnel effectif, les autorités portugaises n'ont pas ménagé en l'espèce, un juste équilibre entre les impératifs de l'intérêt général de la prévention des infractions pénales et le droit au respect de la vie privée de la requérante.

Cet arrêt s'inscrit dans le cadre de la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme qui a développé les conditions dans lesquelles les ingérences des autorités dans le secret professionnel de l'avocat sont compatibles avec l'article 8 de la Convention.

¹⁴ Cour eur. D.H., arrêt *Ravon c. France*, 21 février 2008, § 28.

- Cour eur. D.H., 16 juin 2016 :

Cet arrêt concerne la possibilité d'utiliser, à l'encontre d'un avocat, la transcription d'une conversation téléphonique qu'il a eue avec son client, légalement placé sur écoute, lorsque les propos tenus par l'avocat lors de cette conversation permettent de présumer la participation de l'avocat à une infraction.

Dans cette affaire, un avocat stagiaire a rendu visite à deux clients placés en garde à vue, puis a téléphoné, à la demande de son maître de stage, à un autre client qui n'était pas encore inculqué mais dont l'audition en qualité de témoin était imminente, pour l'informer des déclarations des clients placés en garde à vue et de l'état du dossier. Le client auquel l'avocat a téléphoné avait été placé sur écoute téléphonique par le juge d'instruction et les conversations entre ce client et l'avocat ont été transcrites. Le procureur général près la Cour d'appel de Paris a saisi le bâtonnier de l'Ordre des avocats afin de lui demander d'initier une procédure disciplinaire à l'encontre de l'avocat du chef de violation du secret professionnel et d'outrage à magistrat. Cet avocat a divulgué à un tiers des informations couvertes par le secret professionnel et a tenu des propos gravement injurieux à l'encontre du juge d'instruction chargé du dossier répressif, lors de la conversation téléphonique.

Le conseil de l'Ordre des avocats de Paris a infligé une sanction disciplinaire à l'avocat et à son maître de stage du chef de violation du secret professionnel. Saisie d'un recours contre cette décision, la Cour d'appel de Paris a décidé que l'inviolabilité du secret des correspondances entre un avocat et son client, fondée sur l'article 8 de la Convention, ne s'oppose pas à la transcription d'une conversation téléphonique entre l'avocat et son client, mis sur écoute, lorsque cette transcription permet de présumer la participation de l'avocat à une infraction, même si les faits sont étrangers à la saisine du juge d'instruction. La Cour de cassation de France a rejeté le pourvoi dirigé contre l'arrêt de la Cour d'appel de Paris.

La Cour relève que l'interception, l'enregistrement et la transcription d'une conversation téléphonique entre la requérante et son client constituent une ingérence dans le droit au respect de la vie privée et de la correspondance du client, mais aussi de son avocat. Cette ingérence enfreint l'article 8 de la Convention, mais peut être admise si elle est prévue par la loi, poursuit un des buts légitimes prévu par le paragraphe 2 de cette dernière disposition et est nécessaire dans une société démocratique.

« *Prévue par la loi* » signifie que l'ingérence doit avoir une base en droit interne et que cette base doit répondre à un critère de qualité. Elle doit être accessible et prévisible dans son application. Cette condition est satisfaite en l'espèce, dès lors que les écoutes téléphoniques en cause se fondent sur les articles 100 et suivants du Code de procédure pénale français et résultent de la décision prise par le juge d'instruction de mettre la ligne téléphonique du client sur écoute. Le fait que la requérante n'était pas titulaire de la ligne téléphonique mise sur écoute est irrelevant, dès lors qu'une telle mesure implique nécessairement que soient interceptées les communications avec des tiers qui ne sont pas visés par la mesure.

La Cour constate que les dispositions du Code de procédure pénale français ne visent pas la situation de la personne qui n'est pas concernée par la mesure d'écoute téléphonique mais dont la conversation avec la personne mise sur écoute est interceptée. Ainsi, la loi française ne prévoit pas la possibilité d'utiliser les propos tenus par cette autre personne dans le cadre d'une procédure autre que celle qui a justifié la mise sur écoute de la ligne téléphonique par le juge d'instruction.

Tel est le cas soumis à la Cour dans cette affaire, dès lors que la requérante n'est pas visée par la procédure qui a justifié la mise sur écoute de la ligne téléphonique de son client et que les propos qu'elle y a tenus ont été utilisés contre elle dans le cadre d'une procédure disciplinaire.

La Cour se demande alors si, concernant la requérante, l'interception et la transcription de la conversation téléphonique qu'elle a eue avec son client constituent une ingérence prévue par la loi.

La Cour constate qu'à l'époque des faits, la Cour de cassation française avait déjà décidé que la transcription d'une conversation téléphonique entre un avocat et son client, dans le cadre d'une mise sur écoute régulière de la ligne de ce dernier, peut être retenue à la charge de l'avocat lorsque les propos de ce dernier sont de nature à présumer la participation de l'avocat lui-même à une infraction¹⁵.

Eu égard aux articles 100 et suivants du Code de procédure pénale et de l'arrêt précité de la Cour de cassation de France, la requérante, professionnelle du droit, pouvait prévoir que la ligne téléphonique de son client pouvait être mise sur écoute et que la conversation qu'elle y tiendrait avec ce dernier serait susceptible d'être interceptée et utilisée contre elle, malgré sa qualité d'avocat, dans la mesure où ces propos permettent de présumer qu'elle a personnellement commis une infraction. Plus particulièrement, la requérante pouvait prévoir que la divulgation d'informations obtenues auprès de clients mis en examen constitue une violation de son secret professionnel et qu'en conséquence, elle s'exposait à des poursuites disciplinaires initiées à la suite de la communication de ces faits par le procureur général à l'Ordre des avocats.

La Cour décide en conséquence, que l'ingérence est prévue par la loi, au sens de l'article 8, § 2, de la Convention.

Quant au but légitime, la Cour estime que l'utilisation de la transcription de la communication téléphonique entre la requérante et son client dans le cadre d'une procédure disciplinaire devant le conseil de l'Ordre des avocats, se justifie par la « *défense de l'ordre* », prévue par l'article 8, § 2, de la Convention.

En ce qui concerne le critère de nécessité de l'ingérence dans une société démocratique, la Cour rappelle qu'il implique l'existence d'un besoin social impérieux et la proportionnalité de l'ingérence par rapport au but légitime poursuivi. Le critère prépondérant est l'existence de garanties adéquates et suffisantes contre les abus. La Cour vérifie donc si la requérante a

¹⁵ Cass. fr., 8 novembre 2000, n° 00-83570, *Bulletin criminel*, 2000, n° 335.

bénéficié d'un contrôle efficace de l'interception, l'enregistrement et la transcription de la conversation téléphonique qu'elle e eue avec son client.

En l'espèce, la Cour constate que, faute d'avoir été poursuivie pénalement, la requérante n'a pas eu la possibilité de saisir la chambre de l'instruction de la cour d'appel de la régularité des écoutes téléphoniques, de leur nécessité et de la proportionnalité de l'atteinte aux garanties de l'article 8 de la Convention. La requérante se trouve dès lors dans les mêmes conditions que celles décrites dans l'arrêt *Matheron* dans lequel la Cour a jugé que, constitue une violation de l'article 8 de la Convention, l'absence de recours juridictionnel pour un tiers auquel sont opposées des écoutes téléphoniques réalisées dans la cadre d'une procédure pénale étrangère à la sienne¹⁶.

Dans l'arrêt en cause, la Cour prend toutefois en considération le fait que les écoutes téléphoniques ont fait l'objet d'un contrôle juridictionnel dans le cadre de la procédure pénale menée à l'encontre du client de la requérante. Celui-ci avait en effet saisi la chambre de l'instruction de la cour d'appel de Paris de la légalité des procès-verbaux de transcription des écoutes téléphoniques. La Cour relève ensuite que la conformité des écoutes téléphoniques à la loi française a ainsi fait l'objet d'un contrôle juridictionnel, ce qu'elle ne peut ignorer, même si la requérante n'était pas partie à cette procédure. La requérante a fait l'objet de poursuites disciplinaires sur la base de ces mêmes écoutes téléphoniques et elle a pu, au cours de cette procédure, demander l'écartement de ces écoutes pour cause d'illicéité ou de la violation de la liberté de communication entre un avocat et son client. Compte tenu de ces circonstances particulières et du fait que les écoutes téléphoniques ont été légalement ordonnées et contrôlées par un juge d'instruction, la Cour décide qu'elles ne constituent pas une ingérence contraire à l'article 8 de la Convention.

La Cour n'a pas suivi la thèse de la requérante suivant laquelle une ingérence dans une conversation entre un avocat et son client est, en toutes circonstances, contraire à l'article 8 de la Convention, dès lors qu'elle porte atteinte au principe de la confidentialité des échanges entre les avocats et leurs clients et au principe de la protection spécifique du secret professionnel des avocats.

La Cour estime que le secret professionnel de l'avocat n'est pas intangible, qu'il consiste avant tout en obligations à la charge de l'avocat et qu'il trouve son fondement dans la mission de défense dont les avocats sont investis.

Ainsi, selon la Cour, « *le secret professionnel de l'avocat, qui trouve son fondement dans le respect des droits de la défense du client, ne fait pas obstacle à la transcription d'un échange entre l'avocat et son client dans le cadre de l'interception régulière de la ligne du second lorsque le contenu de cet échange est de nature à faire présumer la participation de l'avocat lui-même à une infraction, et dans la mesure où cette transcription n'affecte pas les droits de la défense du client. Autrement dit, la Cour admet qu'ainsi restrictivement énoncé, cette exception au principe de la confidentialité des échanges entre l'avocat et son client contient une garantie adéquate et suffisante contre les abus* »¹⁷.

¹⁶ Cour eur. D.H., *Matheron c. France*, 29 mars 2005.

¹⁷ Cour eur. D.H., *Versini-Campichi et Crasnianski c. France*, 16 juin 2016, § 79.

En conclusion, suivant la jurisprudence de la Cour, les communications entre les avocats et leurs clients sont toujours couvertes par la protection de l'article 8 de la Convention lorsqu'elles concernent les droits de la défense du client. Par contre, cette protection ne couvre pas les communications entre l'avocat et son client lorsqu'elles permettent de présumer que l'avocat a commis une infraction. Dans cette dernière éventualité, sa qualité d'avocat ne le place pas dans une situation différente de celle de tout justiciable accusé d'avoir commis une infraction qui doit disposer d'un contrôle juridictionnel effectif de la légalité et de la proportionnalité de l'ingérence.

D. La protection renforcée des relations entre l'avocat et son client sur la base de l'article 8 de la CEDH :

Suivant la jurisprudence précitée de la Cour européenne des droits de l'homme, l'article 8 de la Convention accorde une protection renforcée au secret des communications entre l'avocat et son client, dès lors que l'avocat exerce la mission de défense des justiciables, mission essentielle dans un Etat démocratique. Le secret professionnel de l'avocat n'est toutefois pas absolu, dès lors que son étendue peut être restreinte si l'importance du but d'intérêt général en cause justifie une telle restriction.

La Cour tient compte de deux éléments essentiels dans l'appréciation de la balance des intérêts en présence. D'une part, l'ingérence dans la protection des communications entre un avocat et son client peut être admise lorsque l'information couverte par le secret professionnel ne concerne pas l'activité de défense en justice et de conseil juridique des clients. Cette activité constitue le noyau dur de la profession d'avocat et touche au droit à un procès équitable, de sorte qu'il ne peut être dérogé à la protection d'informations relatives aux droits de la défense du client. D'autre part, la Cour accorde une importance fondamentale à l'intervention du conseil de l'Ordre des avocats dans le processus de divulgation des informations couvertes par le secret professionnel. Les membres du conseil de l'Ordre des avocats ont pour fonction essentielle d'assurer le respect du secret professionnel et sont les mieux placés pour apprécier ce qui est ou non couvert par ce secret¹⁸.

Les conditions à respecter pour sauvegarder le secret professionnel sont celles prévues par l'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 1^{er} décembre 2015. Parmi ces conditions figure le rôle prépondérant de l'Ordre des avocats, en qualité d'organisme indépendant habilité à déterminer quelles sont les informations couvertes par le secret professionnel et à prendre les mesures nécessaires à sa sauvegarde¹⁹.

¹⁸ Cour eur. D.H., arrêt *Michaud c. France*, 6 décembre 2012, pour un commentaire approfondi de ce dernier arrêt, voy. J. Van Compernelle, R.T.D.H., 2013, p. 259.

¹⁹ Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Xavier da Silveira c. France*, 21 janvier 2010.

L'arrêt de la Cour du 16 juin 2016 fixe une interdiction dans l'utilisation d'informations couvertes par le secret professionnel, même lorsqu'elles permettent de présumer la participation de l'avocat à une infraction. Ces informations ne peuvent pas être divulguées ni utilisées lorsqu'elles relèvent des droits de la défense du client. Dans la balance des intérêts entre la nécessité de poursuivre les infractions commises par l'avocat et les droits de la défense du client, ces droits sont prépondérants, dès lors que le droit à un procès équitable est essentiel dans un Etat démocratique et que la mission des avocats trouve son fondement dans l'exercice de ce droit.

En droit belge, lorsqu'un avocat est soupçonné d'avoir commis un crime ou un délit, les mesures d'instruction qui risquent de porter atteinte au secret professionnel de l'avocat ne peuvent avoir lieu sans que le bâtonnier en soit averti. Tel est par exemple le cas des mesures d'observation du domicile ou du cabinet de l'avocat (article 56 bis du Code d'instruction criminelle) ou encore de l'ouverture du courrier d'un avocat qui a été intercepté ou saisi (article 88 sexies, § 1^{er}, du Code d'instruction criminelle).

Un avocat qui fait personnellement l'objet de mesures d'investigations des autorités judiciaires peut, dans le cadre du respect du secret professionnel, solliciter la présence du bâtonnier de l'Ordre auquel il appartient ou de son représentant. Le bâtonnier peut ainsi déterminer quelles sont les pièces couvertes par le secret professionnel qui ne peuvent pas être consultées par les autorités judiciaires ou prescrire les mesures adéquates pour que ces pièces, si elles constituent des éléments de preuve utiles, puissent être consultées sans porter préjudice aux informations couvertes par le secret professionnel.

La présence du bâtonnier est aussi d'usage lorsque l'avocat fait l'objet à son cabinet, de mesures d'investigations de l'administration fiscale concernant sa propre situation.

L'intervention du bâtonnier est expressément prévue à l'article 334 du CIR 1992 dans le cas de demandes de production de livres et documents nécessaires à l'appréciation de la situation fiscale de l'avocat et de demandes de renseignements concernant l'avocat ou des tiers. La disposition précitée prévoit que, lorsque la personne requise invoque le secret professionnel, l'administration demande l'intervention de l'autorité disciplinaire compétente et celle-ci apprécie si et éventuellement dans quelle mesure, la demande de renseignements ou de production de livres et documents est conciliable avec le secret professionnel.

A cet égard, l'administration soutenait que la décision de l'autorité disciplinaire, en l'espèce, le bâtonnier de l'ordre des avocats, ne lui est pas opposable et qu'elle peut contester cette décision devant le juge fiscal, qui doit procéder à un contrôle de légalité de cette décision. La Cour de cassation a décidé qu'en vertu de l'article 334 du CIR 1992, c'est le bâtonnier qui est compétent pour prendre les mesures destinées à protéger le secret professionnel face aux investigations de l'administration fiscale et que cette disposition ne prévoit pas de recours contre la décision du bâtonnier²⁰.

²⁰ Cass. b., 19 octobre 2012, n° F.11.0063.N.

Rien ne s'oppose à l'intervention du bâtonnier de l'ordre des avocats qui devra être sollicitée par l'avocat lui-même dans le cadre du contrôle fiscal. Le bâtonnier étant l'autorité la plus indiquée à prendre les mesures nécessaires à la sauvegarde du secret professionnel, l'administration devra respecter la décision de cette autorité. Cette conséquence n'est pas expressément prévue par la loi, mais le secret professionnel touchant à la fois aux droits de la défense protégés par l'article 6 de la Convention et à la vie privée au sens de l'article 8 de la Convention, un élément de preuve obtenu en violation du secret professionnel serait illégal.

IV. L'obligation des conseillers fiscaux de déclarer les dispositifs de planification fiscale agressive :

A. La proposition de directive du Conseil étendant le champ d'application de 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 :

La proposition de directive du Conseil du 21 juin 2017, modifiant la directive 2011/16/UE oblige les intermédiaires de communiquer aux autorités fiscales, des informations sur les dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif s'ils interviennent dans la conception et la promotion de ces dispositifs.

Le but de cette directive est de renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale au sein de l'Union européenne en imposant des obligations de déclaration aux intermédiaires qui interviennent dans des mécanismes de planification fiscale agressive permettant à leurs clients de réduire leur charge fiscale et de dissimuler des capitaux à l'étranger.

Cette proposition de directive fait suite aux révélations des « *Panama Papers* » concernant le rôle actif de certains intermédiaires dans ces mécanismes de planification fiscale agressive. Les intermédiaires qui agissent dans la conception ou la réalisation de ces mécanismes de planification fiscale agressive ont l'obligation de déclarer aux autorités fiscales de leur pays les informations utiles relatives à ces mécanismes ainsi que l'identité des clients qui en bénéficient, dès la mise à la disposition de leurs clients de ces mécanismes, afin que les autorités fiscales puissent agir anticipativement, avant que ces mécanismes ne soient appliqués.

La directive prévoit également un échange automatique d'informations, dès lors que les informations relatives aux mécanismes communiquées par les intermédiaires à leurs autorités fiscales sont échangées automatiquement avec les autres autorités fiscales de l'Union.

- Les dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration :

L'article 3 point 18 de la directive 2011/16/UE, telle que modifiée par le projet de directive du Conseil du 21 juin 2017 définit comme suit les dispositifs transfrontières. Il s'agit d' « *un dispositif ou une série de dispositifs, dans plusieurs Etats membres ou dans un Etat membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes sont remplies :*

- a) *Toutes les parties au dispositif ou à la série de dispositifs ne sont pas résidentes fiscales dans la même juridiction ;*
- b) *Une ou plusieurs des parties au dispositif ou à la série de dispositifs sont résidentes fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;*
- c) *Une ou plusieurs parties au dispositif ou à la série de dispositifs exercent leur activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif ou la série de dispositifs constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;*
- d) *Une ou plusieurs parties au dispositif ou à la série de dispositifs exercent leur activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable qui n'est pas situé dans cette juridiction, le dispositif ou la série de dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;*
- e) *Un tel dispositif ou une série de dispositifs a une incidence fiscale dans au moins deux juridictions ».*

Le dispositif transfrontière qui doit faire l'objet d'une déclaration est le dispositif ou la série de dispositif qui satisfait au moins à l'un des marqueurs figurant à l'annexe IV de la proposition de directive²¹.

D'après cette annexe, les marqueurs ne peuvent être pris en compte que lorsqu'ils remplissent le critère de l'avantage principal. Ce dernier critère est rempli « *lorsque l'avantage principal d'un dispositif ou d'une série de dispositifs est l'obtention d'un avantage fiscal s'il peut être établi que l'avantage est le résultat que l'on peut s'attendre à retirer d'un tel dispositif ou série de dispositifs, y compris en tirant parti de la structure spécifique du dispositif ou de la série de dispositifs.*

La première catégorie de marqueurs visés par l'annexe IV de la proposition de directive concerne les dispositifs pour lesquels le contribuable bénéficiaire doit respecter une clause de confidentialité concernant la manière dont le dispositif peut procurer un avantage fiscal, les dispositifs pour lesquels les honoraires de l'intermédiaire sont déterminés en fonction de l'avantage fiscal découlant de ceux-ci et les dispositifs qui reposent sur l'utilisation de

²¹ Article 3 point 19 de de la directive 2011/16/UE, telle que modifiée par le projet de directive du Conseil du 21 juin 2017.

documents standardisés qui n'ont pas besoin d'être adaptés pour que le contribuable mette en œuvre le dispositif.

Les autres marqueurs visés par l'annexe IV de la proposition de directive visent les situations suivantes :

- Les dispositifs permettent un paiement transfrontalière déductible à la source en faveur d'un bénéficiaire résident dans un pays à fiscalité nulle ou quasi-nulle ;
 - Les dispositifs impliquent une juridiction qui ne dispose pas de régimes d'exécution adéquats de la législation relative à la lutte contre le blanchiment de capitaux ;
 - Les dispositifs sont réalisés en vue d'éviter les déclarations de revenus prévues par les règles de transparence mises en place dans l'Union européenne ;
 - Les dispositifs permettent de contourner les dispositions relatives à l'échange d'informations en matière de rescrits fiscaux ;
 - Les dispositifs permettent qu'un même actif puisse faire l'objet d'amortissements dans plusieurs pays ;
 - Les dispositifs permettent qu'un même revenu bénéficie d'abattements fiscaux dans plus d'une juridiction ;
 - Les dispositifs ne respectent pas les principes internationaux ou communautaires en matière de prix de transfert.
- L'intermédiaire soumis à l'obligation de déclaration :

L'article 3 point 21) de la directive 2011/16/UE, tel que modifié par la proposition de directive du 21 juin 2017 définit comme suit la notion d'intermédiaire : « *toute personne qui assume la responsabilité vis-à-vis du contribuable de la conception, de la commercialisation, de l'organisation ou de la gestion de la mise en œuvre des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou d'une série de tels dispositifs, dans le cadre d'une prestation de services dans le domaine fiscal.*

On entend également par 'intermédiaire' toute personne qui s'engage à fournir, directement ou par le truchement d'autres personnes auxquelles elle est liée, une aide matérielle, une assistance ou des conseils en ce qui concerne la conception, la commercialisation, l'organisation ou la gestion des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration.

Pour être intermédiaire, une personne répond au moins à l'une des conditions suivantes :

- a) *Elle est constituée dans un Etat membre et/ou régie par le droit d'un Etat membre ;*
- b) *Elle réside dans un Etat membre à des fins fiscales ;*
- c) *Elle est enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans au moins un Etat membre ;*
- d) *Elle est située sur le territoire d'au moins un Etat membre où elle exerce sa profession ou fournit des services juridiques, fiscaux ou de conseil ».*

- L'étendue de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières :

L'article 8 bis bis bis de la directive 2011/16/UE, tel que modifié par la proposition de directive du Conseil du 21 juin 2017 définit les modalités de l'obligation de déclaration des intermédiaires.

Les Etats membres doivent prendre les mesures nécessaires afin que les intermédiaires concernés transmettent aux autorités fiscales dont ils dépendent les informations relatives à un dispositif transfrontière, dans le délai de cinq jours ouvrables à partir du jour suivant lequel le dispositif est mis par l'intermédiaire à la disposition du contribuable pour être mis en œuvre ou lorsque la première étape d'une série de dispositifs a déjà été mise en œuvre.

Lorsque plusieurs intermédiaires participent à un dispositif transfrontière, seul l'intermédiaire qui assume la responsabilité vis-à-vis du contribuable, de la conception et de la mise en œuvre du dispositif est tenu à l'obligation de déclaration.

S'il n'existe pas d'intermédiaire au sens de l'article 3, point 21) précité, l'obligation de déclaration pèse sur le contribuable qui doit transmettre les informations dans les cinq jours ouvrables du jour suivant celui de la mise en œuvre du dispositif.

Lorsqu'un intermédiaire visé par l'obligation de déclaration bénéficie du secret professionnel en vertu de la législation de l'Etat membre concerné, il est dispensé de l'obligation de déclaration. Dans ce cas, l'obligation de déclaration du dispositif transfrontière pèse sur le contribuable et l'intermédiaire doit informer le contribuable de cette responsabilité en raison de l'application du secret professionnel.

Les intermédiaires soumis au secret professionnel ne peuvent bénéficier de la dispense de déclaration du dispositif transfrontière que dans la mesure où ils agissent dans les limites de la législation nationale qui définit leur profession.

Les informations qui doivent être communiquées aux autorités fiscales nationales sont les suivantes :

- L'identification des intermédiaires et des contribuables concernés par le dispositif transfrontière, y compris leur nom, leur résidence fiscale et leur numéro d'identification fiscale (NIF) ;
- Les informations détaillées sur les marqueurs prévus à l'annexe IV de la proposition de directive ;

- Un résumé du contenu du dispositif, y compris la référence à la dénomination par laquelle il est communément connu et une description abstraite des activités commerciales du dispositif ;
- La date à laquelle la mise en œuvre du dispositif transfrontière doit débiter ou la date à laquelle la première étape d'une série de dispositifs a débuté ;
- Les informations détaillées sur les dispositions fiscales nationales dont l'application crée un avantage fiscal ;
- La valeur de l'opération ou des opérations incluses dans le dispositif transfrontière ;
- L'identification des autres Etats membres concernés ou susceptibles de l'être par le dispositif ;
- L'identification dans les autres Etats membres de toute personne susceptible d'être concernée par le dispositif, y compris les Etats membres auxquels les intermédiaires ou les contribuables concernés sont liés.

Les Etats membres doivent prendre les mesures nécessaires afin que obligations de déclaration concernant les dispositifs transfrontières soient mises en œuvre le 31 décembre 2018. Les intermédiaires et les contribuables doivent déclarer les informations concernant les dispositifs transfrontières pour le 31 mars 2019.

L'autorité compétente de chaque Etat membre dans lequel les informations relatives aux dispositifs transfrontières ont été déclarées doit communiquer aux autorités compétentes de tous les autres Etats membres, par la voie d'un échange automatique, les informations qui doivent être déclarées.

- L'objectif poursuivi par l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières :

L'article 25 bis de la directive 2011/16/UE, tel que modifié par la proposition de directive du 21 juin 2017 impose aux Etats membres de prévoir des sanctions effectives, proportionnées et dissuasives aux violations des obligations de déclaration des dispositifs transfrontières.

D'après l'exposé des motifs de la proposition de directive, l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières exercera davantage de pression sur les intermédiaires afin qu'ils s'abstiennent de concevoir, de commercialiser et de mettre en œuvre des dispositifs de planification fiscale à caractère agressif. Les contribuables seront moins disposés à mettre ou point ou à utiliser ces dispositifs s'ils savent que ceux-ci doivent faire l'objet d'une obligation de déclaration.

Les Etats membres éprouvent en effet des difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion, dès lors que les structures de planification fiscale deviennent de plus en plus sophistiquées et tirent parti de la mobilité accrue des personnes et des capitaux au sein de l'Union. Le bon fonctionnement du marché intérieur est dès lors compromis par des distorsions et un manque d'équité fiscale.

Le préambule de la proposition de directive énonce que l'objectif d'amélioration du fonctionnement du marché intérieur en décourageant le recours à des dispositifs transfrontalières de planification fiscale agressive, ne peut pas être réalisé de manière suffisante par les Etats membres individuellement et de manière non coordonnée. Cet objectif peut être réalisé de manière plus adéquate au niveau de l'Union européenne, dès lors que sont visés les régimes créés pour tirer parti des inefficacités du marché, résultant de l'interaction entre des règles fiscales disparates (point 18).

B. L'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières et le secret professionnel de l'avocat :

L'article 8 bis bis bis de la directive 2011/16/UE, tel que modifié par le projet de directive impose aux Etats membres de prendre les mesures nécessaires pour dispenser les intermédiaires de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières lorsqu'ils bénéficient du secret professionnel en vertu de la législation nationale.

Cette dispense n'est applicable que dans la mesure où l'intermédiaire qui bénéficie du secret professionnel agit dans les limites de la législation nationale qui définit sa profession.

Lorsque l'intermédiaire est dispensé de l'obligation de déclaration, cette obligation repose sur le contribuable et l'intermédiaire doit informer le contribuable de cette obligation en raison de l'application du secret professionnel.

Dès lors que l'avocat est soumis au secret professionnel sur la base de l'article 458 du Code pénal, il est dispensé de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières lorsqu'il agit en qualité d'intermédiaire.

Un avocat peut dès lors, sans devoir procéder à la déclaration, concevoir un dispositif transfrontière pour un ou des clients et gérer la mise en œuvre des aspects fiscaux d'un tel dispositif. Il peut également donner des conseils juridiques relatifs à un dispositif transfrontière qui lui serait soumis par le client, y compris lorsqu'un tel dispositif permet de réaliser ou concerne une fraude fiscale.

En effet, nous avons vu à propos de la conformité de l'obligation de dénonciation qui pèse sur les avocats, dans le cadre de la lutte contre le blanchiment de capitaux, à l'article 8 de la CEDH, que la confidentialité des communications entre les avocats et leurs clients bénéficient d'une protection renforcée, dès lors qu'elles relèvent du droit à un procès équitable, qui constitue le fondement d'un Etat démocratique.

Les prestations des avocats qui relèvent des droits de la défense de leurs clients, y compris les activités de conseil juridique, ne peuvent faire l'objet d'aucune restriction. Par contre, lorsque l'avocat met en œuvre personnellement des opérations visées par un obligation de dénonciation ou de déclaration, il se place en-dehors de sa mission de défense des intérêts

de ses clients et se trouvent dans la même situation que celle d'autres conseillers qui se livrent à l'exécution de ces opérations (supra).

Ainsi, lorsque l'avocat réalise ou envisage de réaliser pour le compte de ses clients, des opérations qui participent à la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière qui doit être déclaré, il sort du cadre de la défense des droits de ses clients qui constitue la mission de l'avocat qui doit être protégée et devient un intermédiaire soumis à l'obligation de déclaration.

Tel est par exemple le cas de l'avocat qui, dans le cadre de la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière, assiste son client pour la constitution de sociétés, la mise en place de mécanismes fiduciaires ou de structures étrangères.

Toutefois, l'intermédiaire visé par l'obligation de déclaration est défini à l'article 3, point 21) de la proposition de directive, comme étant celui qui « *assume la responsabilité vis-à-vis du contribuable de la conception, de la commercialisation, de l'organisation ou de la gestion de la mise en œuvre des aspects fiscaux d'un dispositif transfrontière* ».

L'avocat qui assiste son client dans la mise en œuvre d'un dispositif transfrontière n'est pas un intermédiaire visé par l'obligation de déclaration s'il n'est pas responsable à l'égard du client des opérations nécessaires à la réalisation de ce dispositif. En effet, la conception d'un dispositif transfrontière ou un avis juridique relatif à un mécanisme qui constitue un dispositif transfrontière fait partie des missions de défense de l'avocat.

Si dans le cadre de la réalisation du dispositif transfrontière, l'avocat assume à l'égard de son client la responsabilité de la mise en œuvre des opérations nécessaires à cette réalisation, éventuellement par des tiers, il risque d'être considéré comme un intermédiaire soumis à l'obligation de déclaration. Il n'entre en effet pas dans les missions de défense de l'avocat de mettre en place pour le compte de son client, toutes les opérations qui constituent le dispositif transfrontière.

Lorsque le client assume lui-même la réalisation des opérations nécessaires à la mise en place d'un mécanisme transfrontière, même à l'intervention de tiers, autres que l'avocat qui est intervenu dans la conception du mécanisme, ce dernier n'est pas visé par l'obligation de déclaration. Il en est ainsi, même si l'avocat est chargé par le client de donner un avis juridique sur les opérations réalisées à l'intervention de tiers qui participent à la réalisation du dispositif transfrontière. Le conseil juridique fait partie des activités de l'avocat et sont couvertes par le secret professionnel auquel il est soumis.

Il va de soi que l'avocat qui conçoit ou organise un dispositif transfrontière dans un contexte de fraude fiscale, ne bénéficie pas de la dispense de déclaration. Il n'entre en effet pas dans le cadre de la mission de l'avocat de participer à un délit.

C. Et les autres conseillers fiscaux ?

Rappelons que le projet de directive prévoit que les intermédiaires doivent être dispensés de l'obligation de déclaration des dispositifs transfrontières lorsqu'ils bénéficient du secret professionnel en vertu de la législation nationale de l'Etat membre concerné.

En matière d'impôts sur les revenus, l'article 334 du CIR 1992 dispose que, « *lorsque la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1^{er} et 2, 315 bis, alinéa 1^{er} à 3, 316 et 322 à 324 se prévaut du secret professionnel, l'administration sollicite l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente à l'effet d'apprécier si et éventuellement dans quelle mesure la demande de renseignements ou de production de livres et documents se concilie avec le respect du secret professionnel* ».

La Cour de cassation a décidé que cette dernière disposition ne prévoit pas de recours contre la décision de l'autorité disciplinaire compétente quant aux informations couvertes par le secret professionnel²².

Il résulte de l'article 334 du CIR 1992 que les professions organisées pour lesquelles il existe une autorité disciplinaire peuvent se prévaloir du secret professionnel à l'égard de l'administration fiscale et que seule l'autorité disciplinaire territorialement compétente peut décider en dernier ressort quelles sont les informations couvertes par le secret professionnel qui ne peuvent pas être communiquées à l'administration fiscale.

Ainsi, les conseillers fiscaux autres que les avocats qui sont soumis à une autorité disciplinaire bénéficient du secret professionnel qu'ils peuvent opposer aux investigations de l'administration fiscale.

Ces conseillers fiscaux peuvent, sur la base du droit belge, se prévaloir de la dispense de déclaration des dispositifs transfrontières en tant qu'intermédiaires, au même titre que les avocats, dès lors que l'article 334 du CIR 1992 n'opère pas de distinction entre ceux-ci et les avocats.

Il va de soi que, comme pour les avocats, cette dispense de déclaration ne s'applique que pour autant que ces conseillers fiscaux restent dans les limites de l'exercice normal de leur profession.

Le fait que l'article 334 du CIR 1992 vise les investigations de l'administration menées à l'égard du contribuable et des tiers et non pas les obligations de déclaration, ne permettrait pas de considérer que le secret professionnel de toutes les professions soumises à un ordre disciplinaire ne seraient pas visées par la dispense de déclaration des dispositifs transfrontières.

L'obligation de déclaration de ces dispositifs porte en effet sur la description de ces dispositifs, ainsi que sur l'identification précise du client. Or, ces informations constituent des données essentielles qui justifient la raison d'être du secret professionnel.

²² Cass., 19 octobre 2012, n° F.11.0063.N, concernant le secret professionnel de l'avocat et la décision du bâtonnier relative aux informations qui ne peuvent pas être communiquées à l'administration parce qu'elles sont couvertes par le secret professionnel.

Si l'article 334 du CIR 1992 permet d'opposer à l'administration fiscale le secret professionnel afin de ne pas lui communiquer des informations couvertes par ce secret dans le cadre de mesures d'investigation, *a fortiori*, le professionnel soumis à une obligation de secret professionnel ne peut être soumis à une obligation de déclaration de données couvertes par ce secret. Il ne serait en effet pas justifié eu égard au but de ce secret professionnel, que les personnes qui y sont soumises doivent refuser de communiquer à l'administration des informations couvertes par ce secret, alors qu'elles auraient l'obligation de déclarer de telles informations concernant leurs clients.

La transposition de la proposition de directive du 21 juin 2017 en droit belge peut manquer l'objectif poursuivi, qui est de dissuader les intermédiaires de concevoir et mettre en œuvre des dispositifs transfrontières, si tous les intermédiaires qui sont soumis à une autorité disciplinaires sont dispensés de l'obligation de déclaration, ce qui semble fondé, sur la base de l'article 334 du CIR 1992.

Si le Législateur belge devait limiter les professions pouvant bénéficier de la dispense de déclaration des dispositifs transfrontières, aux fins d'exclure les catégories de conseillers fiscaux qui ne sont pas avocats, en modifiant les dispositions de droit interne relatives au secret professionnel, cette différence de traitement ne serait pas contraire à l'article 8 de la CEDH en tant que telle.

En effet, l'article 8 de la CEDH ne permet pas de déroger au secret professionnel de l'avocat pour tout ce qui relève des droits de la défense du client, y compris les activités de conseil juridique, dès lors que ces prestations touchent au droit au procès équitable qui est essentiel dans un Etat démocratique.

Dès lors que les conseillers fiscaux autres que les avocats n'interviennent pas dans les droits de la défense du client, liés au droit à un procès équitable, l'article 8 de la CEDH permettrait de justifier que ces conseillers fiscaux soient, nonobstant leur secret professionnel, soumis à des obligations de déclaration des dispositifs transfrontières, alors que les avocats ne seraient pas soumis à de telles obligations.