

| |
|--|
| Numéro du rôle : 5314 |
| Arrêt n° 18/2013 du 21 février 2013 |

A R R E T

En cause : le recours en annulation des articles 174/1 et 313 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par les articles 28 et 33 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, et, accessoirement, des articles 25 à 38 de la même loi, introduit par Guy Kleynen.

La Cour constitutionnelle,

composée du juge J.-P. Snappe, faisant fonction de président, du président M. Bossuyt, et des juges E. De Groot, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le juge J.-P. Snappe,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 février 2012 et parvenue au greffe le 20 février 2012, Guy Kleynen, demeurant à 1150 Bruxelles, avenue des Albatros 17, a introduit un recours en annulation des articles 174/1 et 313 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par les articles 28 et 33 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, et, accessoirement, des articles 25 à 38 de la même loi (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2011, quatrième édition).

La demande de suspension des articles 174/1 et 313 précités, introduite par la même partie requérante, a été rejetée par l'arrêt n° 56/2012 du 19 avril 2012, publié au *Moniteur belge* du 14 août 2012.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire, la partie requérante a introduit un mémoire en réponse et le Conseil des ministres a également introduit un mémoire en réplique.

A l'audience publique du 30 octobre 2012 :

- ont comparu :
 - . la partie requérante, en personne;
 - . B. Druart, auditeur général des Finances, et L. Becquart, inspecteur des Finances, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J. Spreutels et A. Alen ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant aux dispositions attaquées

A.1.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 25 à 38 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, dans la mesure où elles ne seraient pas modifiées par une loi qui ferait disparaître l'inconstitutionnalité dont elles seraient atteintes. Elle demande en tout cas l'annulation des articles 28 et 33 de cette même loi, insérant l'article 174/1 et modifiant l'article 313 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

A.1.2. Le Conseil des ministres relève que sont seuls attaqués les articles 27 (cinquième et septième moyens), 28 (premier, deuxième, troisième, quatrième, cinquième, septième et huitième moyens), 29 (cinquième et septième moyens), 33 (premier, deuxième et neuvième moyens), 37 (sixième moyen) et 38 (quatrième moyen). Il en résulte que les articles 25, 26, 30 à 32 et 34 à 36 ne sont pas attaqués.

A.1.3. Le Conseil des ministres indique par ailleurs que la loi attaquée doit faire l'objet, d'une part, d'une loi correctrice, la mission dévolue à la Banque nationale de Belgique par l'article 174/1 nouveau du CIR 1992 ne pouvant être assumée par elle et, d'autre part, de mesures d'exécution.

A.1.4. La partie requérante se réfère à plusieurs passages de sa requête pour indiquer que celle-ci porte sur l'ensemble des articles 25 à 38 de la loi attaquée; les dispositions qui, selon le Conseil des ministres, ne seraient pas attaquées sont des accessoires des dispositions qui sont expressément visées par les moyens et qui, si elles étaient annulées, entraîneraient l'annulation de ces dispositions accessoires. Le délai de six mois pour introduire un recours en annulation n'étant pas expiré, celles-ci pourraient d'ailleurs encore être attaquées.

Elle indique que sa requête tend, fondamentalement, à l'annulation de la cotisation supplémentaire instaurée par l'article 28 de la loi du 28 décembre 2011, de la majoration des taux de précompte mobilier ainsi que, corrélativement, des taux de taxation à l'IPP (impôt des personnes physiques) des revenus mobiliers, que prévoient les articles 27 et 29 de la loi du 28 décembre 2011, et de la modification apportée à l'article 313 du CIR 1992 par l'article 33 de la loi du 28 décembre 2011 quant à l'obligation de déclarer certains revenus mobiliers. Les moyens ont pour vocation d'obtenir, selon le cas, tout ou partie de ces annulations, étant entendu que la complexité des dispositions attaquées empêche le requérant de prévoir les solutions qui pourraient être retenues par la Cour, de sorte qu'il n'a d'autre choix que de demander l'annulation des articles 25 à 38. Enfin, les réserves que la partie requérante avait formulées dans sa requête, selon lesquelles elle aurait pu renoncer à certains de ses moyens si la loi attaquée faisait l'objet de corrections, sont à tenir pour caduques puisque le mémoire du Conseil des ministres n'envisage que des corrections limitées.

A.1.5. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres s'en remet, quant à l'étendue du recours, à l'appréciation de la Cour.

A.1.6. Le Conseil des ministres indique par ailleurs que la disposition de la loi correctrice évoquée en A.1.3 est l'article 145 de la loi-programme du 29 mars 2012 (*Moniteur belge* du 6 avril 2012), modifiant l'article 174/1 attaqué.

Il ajoute que cet article 174/1 a été une nouvelle fois modifié par l'article 86 de la loi-programme du 22 juin 2012 (*Moniteur belge* du 28 juin 2012).

Quant à l'intérêt

A.2.1. La partie requérante indique que les dispositions attaquées, qui modifient les taux du précompte mobilier et instaurent une cotisation supplémentaire de 4 % sur certains revenus excédant 20 020 euros, suppriment corrélativement, pour les revenus qui ne sont pas soumis à cette cotisation, le caractère libératoire que le précompte mobilier avait depuis 1984 et la garantie du secret bancaire fiscal dont bénéficiaient ces revenus, avec le risque de la constitution d'un cadastre des fortunes fragmentaire et discriminatoire et celui d'une atteinte à la vie privée que cela entraîne.

Elle estime justifier de l'intérêt requis à demander la disparition des dispositions en faisant valoir qu'elle est titulaire (en indivision avec son épouse et ses enfants) d'un portefeuille de titres d'une banque belge.

A.2.2. Le Conseil des ministres indique que le requérant n'indique ni la mesure dans laquelle les revenus mobiliers dont il fait état pour justifier son intérêt sont ou non visés par l'article 174/1 du CIR 1992 ni la mesure dans laquelle, compte tenu de l'article 127 du même Code, il s'agit de ses revenus ou de revenus qui reviennent à son épouse. Dans son mémoire en réplique, il constate que la question est tranchée par l'arrêt n° 56/2012 du 19 avril 2012.

A.2.3. La partie requérante répond qu'elle a produit une attestation établissant que les revenus du portefeuille sont soumis à un précompte mobilier de 21 % et de 25 % et ajoute que ce sont précisément les dividendes imposés au taux de 25 % et ceux imposés au taux de 21 % mais s'élevant à un montant inférieur au seuil fixé par la loi qui posent problème puisque, dispensés de la cotisation supplémentaire, ils sont d'office communiqués au « point de contact central ». La mesure dans laquelle les revenus en cause appartiennent à la partie requérante ou à son épouse est par ailleurs sans incidence sur la recevabilité du recours puisque pour un ménage, le seuil fixé par la loi, en deçà duquel le montant des revenus est communiqué au « point de contact central », est doublé.

Elle indique en outre que son épouse, directeur général honoraire au SPF Affaires étrangères et présidente honoraire du Centre pour l'égalité des chances et la lutte contre le racisme, a préféré s'abstenir de s'associer au recours pour des raisons déontologiques.

Quant aux moyens

A.3. La partie requérante invoque neuf moyens d'annulation, les deux premiers étant aussi des moyens de suspension. Un dixième moyen porte sur la seule suspension.

Premier moyen

A.4.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution en ce que les articles 174/1 et 313 du CIR 1992, respectivement inséré et modifié par les articles 28 et 33 de la loi attaquée, imposent, d'une part, la communication à l'administration fiscale, par l'intermédiaire du « point de contact central » tenu par la Banque nationale de Belgique, de l'identité de tous les bénéficiaires des dividendes et intérêts qui ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire de 4 % (hormis les revenus des bons d'Etat « privilégiés » émis entre le 24 novembre 2011 et le 2 décembre 2011, visés à l'article 534 du CIR 1992) et, d'autre part, la mention de ces revenus dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques. Or, cette cotisation n'est due ni par les contribuables les plus nombreux, dont les revenus en cause s'élèvent à moins de 20 020 euros, ni par ceux percevant des dividendes d'actions émises avant 1994 non dotées d'avantages fiscaux, lesquels sont soumis à un précompte mobilier de 25 % qui est visé par l'article 171, 3°, du CIR 1992 et qui est un impôt définitif. Ces deux catégories de contribuables sont ainsi discriminées alors que l'administration fiscale aurait pu vérifier si la limite de revenus de 20 020 euros (au-delà de laquelle la cotisation est due) est ou non atteinte, non pas en mettant en cause le caractère libératoire du précompte mobilier mais en rendant obligatoire (et non optionnelle comme en l'espèce) la retenue de la cotisation supplémentaire par l'établissement dépositaire des valeurs (et non par le redevable du précompte mobilier) sur les revenus excédant le seuil de 20 020 euros et en combinant cette obligation avec celle de déclarer à l'impôt des personnes physiques les éventuels revenus qui auraient dû être soumis à la retenue à la source de la cotisation supplémentaire mais qui ne l'auraient pas été, comme cela se pratique pour la quotité non exonérée des intérêts des dépôts d'épargne.

Cette mesure est disproportionnée puisqu'elle remet en cause le principe fondamental du caractère libératoire du précompte mobilier, affecte principalement les redevables les moins fortunés, vise à assurer l'exacte perception d'un impôt peu important qui ne concerne qu'une partie inversement proportionnelle au total des revenus d'un nombre limité de contribuables, impose de lourdes obligations administratives aux redevables du précompte mobilier et incitera le contribuable à se tourner vers des placements garantissant son anonymat.

A.4.2. Le Conseil des ministres indique que le précompte mobilier a suivi antérieurement des règles différentes pour l'impôt des personnes physiques (pour lequel les informations globalisées par redevable du précompte mobilier et les informations individualisées par contribuable ne pouvaient pas être recoupées), pour l'impôt des sociétés et celui des personnes morales (dont l'assiette imposable comprend des revenus mobiliers qui ne sont pas inclus dans celle de l'impôt des personnes physiques) et pour l'impôt des non-résidents (qui ne touche que le revenu belge).

La remise en cause du caractère libératoire du précompte mobilier, critiquée par la partie requérante, est liée, d'une part, aux montants régularisés par les mécanismes de la déclaration libératoire unique et de « régularisation *bis* » qui ont fait apparaître des failles dans ce régime de précompte mobilier et, d'autre part, à l'informatisation de l'administration fiscale qui permet désormais à celle-ci d'opérer des contrôles ciblés. De plus, les raisons budgétaires qui ont conduit le législateur à augmenter le taux du précompte l'ont aussi conduit à renforcer les moyens de contrôle.

A.4.3. Le Conseil des ministres nie un quelconque droit à l'anonymat reconnu aux contribuables : il ne s'agissait que d'une anomalie fiscale résultant du caractère libératoire du précompte mobilier et d'une dérogation circonstancielle et exorbitante à l'obligation de déclaration des revenus et d'identification des bénéficiaires.

A.4.4. Il soutient que l'obligation faite au contribuable de déclarer ses revenus mobiliers, rétablie après avoir été supprimée en 1984, est liée à l'augmentation des taux d'imposition de certains d'entre eux et à la volonté d'assurer la rentrée de ces recettes nouvelles; la cotisation supplémentaire permet, quant à elle, d'instaurer une dose de progressivité de l'impôt des personnes physiques pour certains revenus élevés. Le contribuable peut ne pas déclarer ces revenus et garantir ainsi leur anonymat s'il accepte de subir la cotisation par voie de retenue à la source, ce qui dispense d'en communiquer les éléments au « point de contact central » et permet de rassurer, psychologiquement, le contribuable.

Cet anonymat est réduit aux seuls revenus mobiliers qui ont subi la cotisation supplémentaire. Si ces bénéficiaires perçoivent des dividendes ou des intérêts imposés à 25 %, l'information concernant ces revenus sera communiquée au « point de contact central » et ils devront les déclarer à l'impôt des personnes physiques. Il convient d'ajouter que ces revenus mobiliers imposés à 25 % doivent être pris en compte pour déterminer si la limite de 13 675 euros (montant indexé à 20 020 euros) est atteinte ou non. L'avantage de l'anonymat ainsi accordé à certains contribuables peut être justifié par la charge fiscale supportée par eux et cet avantage n'est pas disproportionné. Le bien-fondé de ces mesures devra être apprécié lorsqu'on en fera le bilan après plusieurs exercices d'imposition.

A.4.5. La partie requérante répond qu'elle ne conteste pas en tant que tels le principe de la majoration des taux d'imposition ou la remise en cause du principe du secret bancaire ou du caractère libératoire du précompte mobilier, mais les maladresses de la loi qui les prévoit, de manière occulte et discriminatoire. Les justifications avancées par le Conseil des ministres ne sont ni objectives ni raisonnables et celle relative à l'informatisation des administrations fiscales ne trouve aucun appui dans les travaux préparatoires.

Elle souligne en outre les effets spoliateurs et imprévisibles de la nouvelle loi, qui s'applique aussi au *pro rata* d'intérêts que l'acheteur d'un titre à revenus fixes a payé au vendeur en 2011. Comme l'indique le quatrième moyen, ces dispositions, qui entrent en vigueur le 1er janvier 2012, pénalisent de façon imprévisible les acheteurs de titres à revenus fixes acquis en 2011 et ont un effet dissuasif pour le futur.

A.4.6. La partie requérante ne conteste pas que le précompte mobilier n'a jamais été libératoire pour les contribuables soumis à l'impôt des sociétés mais il est bien un impôt définitif pour ceux soumis à l'impôt des personnes morales. Elle maintient, quant au « droit à l'anonymat », que les banques n'ont jamais été autorisées à communiquer au fisc des renseignements relatifs aux revenus mobiliers de leurs clients et qu'il est bel et bien discriminatoire de dispenser les contribuables bénéficiant des revenus mobiliers les plus élevés de l'obligation de déclarer l'ensemble de leurs revenus mobiliers dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques. Quant au secret bancaire fiscal, il existe bel et bien puisque l'article 318 du CIR 1992, qui n'a pas été modifié, interdit au fisc de s'informer auprès des banques et qu'il y est dérogé s'il y a des indices de fraude. Il a été vidé de sa substance par la loi attaquée alors qu'il visait à protéger les intérêts de l'économie nationale en évitant la fuite des capitaux. Ici encore, l'on ne prétend pas que le secret bancaire soit un droit absolu mais les dérogations qui y sont apportées doivent faire l'objet d'un débat et ne pas être discriminatoires. Il en va de même des atteintes à la vie privée.

La partie requérante estime aussi que c'est grâce au secret bancaire et au caractère libératoire du précompte que le rapatriement des capitaux a été favorisé lors des opérations d'amnistie fiscale. L'argumentation du Conseil des ministres ne permet d'établir ni que le requérant se fonderait sur des contre-vérités, ni en quoi serait justifiée la différence de traitement entre les petits épargnants et les épargnants les plus fortunés qui continuent à bénéficier de l'anonymat.

A.4.7. Selon la partie requérante, l'argument budgétaire invoqué par le Conseil des ministres tout au long de son mémoire ne justifie pas que soient établis des impôts créant entre contribuables des différences de traitement qui sont injustifiables et qui, compte tenu du caractère modique de la cotisation supplémentaire, ont des effets disproportionnés au regard de l'atteinte portée au caractère libératoire du précompte mobilier ou à l'anonymat des revenus mobiliers. De même, l'argument tiré de l'informatisation des administrations fiscales ne permet pas de justifier que l'obligation de déclaration incriminée ne s'applique pas à toute une série de revenus, parmi lesquels les revenus soumis à la cotisation supplémentaire, les revenus des bons d'Etat émis du 24 novembre 2011 au 2 décembre 2011, les revenus des dépôts d'épargne dans des banques belges, ou les revenus des dépôts d'assurances de la branche 21 et de la branche 23 ou provenant de certaines SICAV de capitalisation.

A.4.8. La partie requérante estime aussi que le Conseil des ministres ne peut être suivi lorsqu'il affirme que pour éviter la communication au « point de contact central », il suffit d'accepter la retenue à la source de la cotisation : il est en effet impossible de retenir la cotisation sur les dividendes imposés au taux de 25 % et cette cotisation n'est en outre due que sur les revenus dont le montant excède le seuil fixé par la loi. La position du Conseil des ministres revient à monnayer le droit au secret bancaire, ce qui est contraire à l'ordre public.

A.4.9. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres estime que les considérations qui, dans le mémoire de la partie requérante, s'apparentent à un discours politique empêchent toute contradiction juridique sérieuse et ne souhaite pas s'engager dans des polémiques stériles.

A.4.10. Pour le surplus, il réplique, quant aux besoins budgétaires de l'Etat, que l'augmentation de certains taux applicables à certains revenus mobiliers répond à ces besoins et forment un tout avec le renforcement des mesures de contrôle destinées à garantir que ces besoins budgétaires soient rencontrés : ces mesures permettent de contrôler la juste perception de l'impôt des personnes physiques sur les revenus mobiliers et de déceler si le seuil fixé par la loi pour la perception de la cotisation supplémentaire est ou non atteint.

A.4.11. Quant au droit à l'anonymat invoqué par la partie requérante, le Conseil des ministres constate que cette partie ne conteste pas les besoins budgétaires de l'Etat et estime que, si la cotisation supplémentaire est payée, l'anonymat doit pouvoir être maintenu pour des raisons psychologiques; si elle ne l'est pas, l'anonymat doit pouvoir être levé pour permettre de vérifier si la cotisation est due ou non.

Deuxième moyen

A.5.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10, 22 et 172 de la Constitution, de l'article 318 du CIR 1992 ainsi que de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que les articles 174/1 et 313 du CIR 1992 créent une discrimination vis-à-vis des contribuables qui ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire de 4 % parce qu'ils n'atteignent pas le seuil de 20 020 euros en ce qui concerne les revenus en cause ou parce qu'ils recueillent des dividendes soumis au précompte mobilier de 25 % : ils sont privés du secret bancaire fiscal garanti par l'article 318 du CIR 1992 et courent un risque d'atteinte à leur vie privée et de constitution d'un cadastre fragmentaire des fortunes.

En augmentant en 1984 de 20 à 25 % le précompte mobilier et en le rendant libératoire dans l'intérêt de l'économie nationale, le législateur avait garanti l'anonymat aux bénéficiaires des revenus en cause. Même avant 1984, le débiteur du précompte mobilier n'était pas tenu d'informer l'administration fiscale de l'identité de ces bénéficiaires et l'article 318 du CIR 1992 interdit à celle-ci de recueillir de telles informations. Les dispositions

attaquées vident cette disposition de sa substance en ce qui concerne les contribuables qui ne sont pas assujettis à la cotisation supplémentaire, lesquels subissent en outre une atteinte à la vie privée qui n'est pas « nécessaire au bien-être économique du pays » au sens de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et qui, au contraire, nuit à l'économie puisque l'on a déjà constaté une fuite de capitaux.

En outre, les dispositions attaquées n'interdisent nullement, quoi qu'en disent les défenseurs de la mesure, l'établissement d'un cadastre des fortunes sur la base des informations transmises au « point de contact central » de la Banque nationale. Or, la Commission de la protection de la vie privée a déjà indiqué en 2010 que le démantèlement du secret bancaire fiscal ne pourrait se faire que moyennant des garanties de procédure qui ne soient pas laissées à la seule appréciation de l'administration fiscale. Ce cadastre des fortunes serait enfin discriminatoire parce qu'il concernerait davantage les contribuables qui ne sont pas assujettis à la cotisation supplémentaire ou qui perçoivent le plus de dividendes soumis au précompte mobilier de 25 %.

A.5.2. Le Conseil des ministres nie l'existence d'un secret bancaire fiscal, l'article 318 du CIR 1992 interdisant certes à l'administration fiscale de consulter les comptes et les livres de certains établissements financiers pour établir l'impôt de leurs clients mais prévoyant aussi des circonstances dans lesquelles cette interdiction est levée.

A.5.3. Il rejette aussi l'argument tiré d'une atteinte à la vie privée en indiquant qu'avant l'introduction, en 1984, du précompte mobilier libératoire, le contribuable devait déclarer ses revenus alors que l'article 318 précité existait déjà.

L'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas une disposition absolue et les ingérences dans la vie privée du citoyen peuvent être justifiées par la nécessité d'une juste perception des impôts et de l'application normale des dispositions pénales visées aux articles 449 et suivants du CIR 1992.

A.5.4. Le Conseil des ministres fait valoir que l'article 318 du CIR 1992 ne constitue pas une norme de référence pour le contrôle exercé par la Cour; celle-ci n'est par ailleurs pas habilitée à exercer un contrôle direct sur la base de l'article 8 de la Convention précitée.

Il soutient que la modification de l'article 318 du CIR 1992 n'est pas envisagée, que les mesures attaquées n'y portent pas atteinte et que les contribuables ne peuvent être protégés par le « secret bancaire fiscal », celui n'existant pas en droit.

L'obligation de déclarer les revenus en cause ne constitue pas plus une atteinte à la vie privée que celle de déclarer ses autres revenus et les ingérences de l'administration fiscale ne sont admises que pour garantir la bonne perception de l'impôt, sous le contrôle des tribunaux, dans le respect du secret professionnel et conformément aux avis de la Commission pour la protection de la vie privée. Le principe d'égalité ne postule pas l'anonymat des contribuables et le risque de la constitution d'un « cadastre des fortunes » est une pure hypothèse. Les missions du « point de contact central » ne pourront servir à la constitution d'un tel cadastre et il ne sera pas en liaison avec les administrations fiscales opérationnelles.

A.5.5. La partie requérante conteste l'irrecevabilité des moyens fondés sur des dispositions de droit international, soutenue à plusieurs reprises par le Conseil des ministres. Elle se réfère à l'article 35 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui subordonne la saisine de la Cour européenne des droits de l'homme à l'épuisement des voies de recours internes, et à l'article 267 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), qui impose aux juridictions dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne de saisir la Cour de justice de l'Union européenne à titre préjudiciel. En tout état de cause, la Cour constitutionnelle doit trancher le litige en ayant égard aux rapports de cohérence qui doivent exister entre le droit belge et le droit européen, en particulier depuis l'adoption de l'article 26, § 4, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle. De plus, lorsque le moyen invoque la violation d'une norme de droit international lue en combinaison avec une norme constitutionnelle, la Cour statue en tenant compte des normes de droit international.

A.5.6. La partie requérante estime que, quoi qu'en dise le Conseil des ministres, une fois les informations récoltées et centralisées au « point de contact central », la constitution d'un cadastre des fortunes pourra être réalisée. Comme tel, cela n'est pas critiquable; ce qui l'est, c'est de l'avoir fait sans débat parlementaire, sans consultation préalable de la Commission pour la protection de la vie privée et du Conseil d'Etat et sans respecter le principe d'égalité des contribuables.

A.5.7. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres ne conteste pas que la Cour soit compétente pour utiliser la Convention européenne des droits de l'homme comme norme de contrôle, lorsque les dispositions qu'elle est habilitée à faire respecter sont lues en combinaison avec les dispositions de cette Convention.

A.5.8. Le Conseil des ministres estime que le risque de création d'un cadastre des fortunes est inexistant. D'une part, parce que certains revenus mobiliers ne sont pas communiqués au « point de contact central », notamment les revenus non compris dans les revenus mobiliers, visés à l'article 21 du CIR 1992, les revenus de bonis de liquidation (article 171, 2^o, f), du CIR 1992) et les revenus des bons d'Etat émis entre le 24 novembre 2011 et le 2 décembre 2011 (article 534 du CIR 1992). D'autre part, parce que les administrations fiscales opérationnelles ne pourront obtenir du « point de contact central » que les informations nécessaires à la détermination du montant de la cotisation supplémentaire (article 174/1, § 2), soit le montant total des revenus mobiliers imposables à 21 % et le montant total des revenus mobiliers imposables à 15 et 25 %. Les informations à communiquer par les banques respecteront le même principe, et avec l'accord du client qui doit opter pour cette communication s'il n'accepte pas la retenue à la source.

Le Conseil des ministres souligne que les dispositions attaquées sont une initiative parlementaire, qu'un débat parlementaire a donc bel et bien eu lieu et qu'un avis du Conseil d'Etat a été émis. Il admet que la disposition initiale n'a pas été soumise à la Commission de la protection de la vie privée, mais celle-ci s'est prononcée le 23 mai 2012 sur la disposition modificative insérée dans la loi-programme du 22 juin 2012 évoquée en A.1.6 et n'a émis aucune réserve relative à la création du « point de contact central ».

Troisième moyen

A.6.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution en ce que l'article 174/1, nouveau, de la loi attaquée impose au redevable du précompte mobilier de percevoir la cotisation supplémentaire de 4 % et d'informer le « point de contact central », alors que cela est impossible en ce qui concerne les obligations et les actions cotées en bourse. Il crée ainsi une discrimination entre bénéficiaires de revenus suivant qu'ils sont ou non identifiables par le redevable du précompte mobilier et suivant qu'ils savent ou non dès le 1er janvier de l'année s'ils seront ou non redevables de la cotisation supplémentaire.

La disposition en cause se réfère à la perception du précompte mobilier, lequel, contrairement à la cotisation supplémentaire, peut être retenu à la source de façon aveugle sans avoir égard à la situation du bénéficiaire des revenus. Cette difficulté peut être surmontée pour différents types de revenus mais non pour les dividendes et les intérêts de valeurs mobilières belges cotées en bourse parce que l'émetteur de ces titres, débiteur des revenus et redevable du précompte mobilier, ne peut savoir sur quels revenus la cotisation doit être retenue ni, par conséquent, informer le « point de contact central ». Même si le bénéficiaire des revenus est connu, ce n'est qu'à la fin de l'année civile qu'il pourra être établi qu'une cotisation est due sur les revenus dont le montant excède 20 020 euros.

A.6.2. Le Conseil des ministres répond que la question de l'identification du bénéficiaire du revenu sera réglée par la loi-programme qui modifie l'article 174/1 en chargeant l'agent payeur d'identifier ce bénéficiaire.

Quant à la critique relative à la situation des bénéficiaires sachant ou ne sachant pas dès le 1er janvier s'ils seront ou non redevables de la cotisation, elle ne repose sur aucune argumentation. Ou bien les revenus sont des intérêts : dans ce cas, le bénéficiaire peut en règle calculer le montant des revenus qu'il percevra; ou bien ces revenus sont exclusivement ou quasi exclusivement des dividendes : dans ce cas, le contribuable se trouve dans une situation différente, dans laquelle il prend des risques plus grands. Il pourra néanmoins évaluer ses revenus,

soit qu'il s'agisse de dividendes d'actions non cotées en bourse et acquises par lui en qualité de dirigeant d'entreprise ou dans le cadre d'une société familiale, ce qui lui permettra d'être très informé des résultats escomptés, soit qu'il s'agisse de dividendes d'actions cotées en bourse et acquises par lui en qualité d'investisseur averti qui se tient informé. Dans les deux cas, le choix prévu par l'article 174/1 du CIR 1992 peut être opéré par un bon père de famille, pour le comportement duquel la loi est conçue, le législateur n'étant pas tenu de disposer pour une minorité de contribuables n'adoptant pas ce comportement.

A.6.3. La partie requérante estime que la position du Conseil des ministres est irréaliste car la gestion d'un portefeuille est fonction de trop de variables pour permettre à un bon père de famille de savoir si, à la date de mise en paiement des revenus de son portefeuille, il sera ou non redevable de la cotisation supplémentaire. Son appréciation est d'autant plus faussée que le régime de taxation des titres à revenus fixes contient des anomalies. Il eût été préférable de retenir la cotisation en fin de période et la nécessité d'une loi correctrice démontre que la faisabilité de ce régime n'a pas été préalablement vérifiée alors qu'il entraîne une atteinte au droit de propriété avec un effet rétroactif implicite mais certain.

Quatrième moyen

A.7.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution et de l'article 63 du TFUE en ce que l'article 174/1 du CIR 1992, inséré par l'article 28 de la loi attaquée, s'applique, en vertu de l'article 38 de la loi attaquée, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012.

En effet, les contribuables qui ont acheté des titres obligataires belges en 2011 (ou même avant lorsqu'il s'agit de bons de capitalisation) sont pénalisés en raison du fait qu'ils se verront appliquer un taux de 21 % et, le cas échéant, la cotisation supplémentaire de 4 %, sur l'intégralité de leurs coupons, alors qu'ils auront payé au vendeur un *prorata* d'intérêts pour des coupons venant à échéance en 2012 (ou après), sous déduction d'un montant équivalent au précompte mobilier qui aura, par hypothèse, été calculé en tenant compte d'un taux de 15 %. Cette discrimination à l'endroit des acheteurs résulte de ce que les nouveaux taux prévus par les dispositions attaquées sont applicables à l'intégralité des intérêts attribués ou mis en paiement à partir de 2012 et non pas aux intérêts courus depuis le 1er janvier 2012. Les effets de cette anomalie se font plus lourdement sentir encore lorsqu'il s'agit d'intérêts capitalisés, parfois pendant de nombreuses années, sur des bons de capitalisation acquis avant 2012 mais venant à échéance à partir de cette année. Les intérêts perçus en 2012 seront intégralement soumis au précompte mobilier et, le cas échéant, à la cotisation supplémentaire au mépris de la règle de la taxation « *prorata temporis* » inscrite à l'article 19, § 2, du CIR 1992. Ces effets seront plus graves encore lorsque le bon de capitalisation a été acheté sur le marché secondaire avec paiement au vendeur du *prorata* d'intérêts courus sous déduction d'un précompte de 15 % alors qu'un précompte de 21 % sera dû, à l'échéance, par l'acheteur.

Cette situation affecte également les acheteurs belges d'obligations étrangères puisqu'ils paient au vendeur un *prorata* d'intérêts brut sur lequel aucun précompte mobilier n'est dû en application de l'article 267 du CIR 1992 et de l'article 204, 2°, de l'arrêté d'exécution du CIR 1992 : alors que le vendeur échappe ainsi légalement à toute imposition, l'acheteur se verra retenir le précompte mobilier sur l'intégralité du revenu. Cette situation, qui existait avant l'entrée en vigueur des dispositions attaquées mais est aggravée par elles, constitue une entrave au commerce en Belgique des obligations étrangères et donc à la libre circulation des capitaux, à nouveau en raison du choix de la date d'entrée en vigueur de ces dispositions.

Cette date pénalise enfin les revenus d'origine étrangère en ce qu'est prise en considération la date de leur encaissement effectif en Belgique et non la période à laquelle se rapporte le revenu.

A.7.2. Le Conseil des ministres fait valoir que la pratique de bonification du précompte mobilier à laquelle se réfère la partie requérante n'est pas imposée par la loi fiscale mais repose uniquement sur le droit privé. Elle avait pour cause le caractère libératoire du précompte mobilier, le critère de proportionnalité dans le temps prévu par l'article 19, § 2, alinéas 1er et 2, du CIR 1992 et le souci de tenir compte de l'influence de la territorialité de l'impôt qui impose ou non la bonification du précompte mobilier lors de chaque transaction suivant que celle-ci est effectuée ou non en Belgique.

A.7.3. Il soutient que la partie requérante n'indique pas la nouvelle différence de traitement qui résulterait des dispositions qu'elle attaque puisque celle existant entre les titres accordant des revenus périodiques (« proratisés de manière linéaire ») et ceux capitalisant les revenus (« proratisés de manière actualisée ») résulte, non de la loi fiscale mais des règles de mathématique financière et est antérieure à la loi attaquée. La partie requérante oublie la modification de l'article 313 du CIR 1992 qui, en rendant obligatoire la déclaration de ces revenus, permet de régler autrement la question de la « proratisation » des revenus des titres à revenus fixes.

A.7.4. L'interprétation de l'article 204, 2°, de l'arrêté d'exécution défendue par la partie requérante ne peut être admise puisqu'elle implique une exonération fiscale que seule la loi peut accorder et ce, contrairement au prescrit constitutionnel que la partie requérante entend pourtant invoquer. La prétendue « anomalie » n'eût pu être évitée qu'en fixant la date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions en ce qui concerne les titres à revenus fixes par rapport non à une période de revenus mais à une date de conclusion des conventions. Mais cela aurait exclu les revenus se rattachant à des conventions antérieures à cette date, créé des discriminations entre types de produits financiers, diminué l'assiette des revenus frappés des nouveaux taux majorés et, par conséquent, obligé le législateur à trouver d'autres manières d'assurer les recettes.

A.7.5. Il estime que les différences entre revenus belges et revenus étrangers existaient avant la loi attaquée et sont la conséquence de la territorialité de l'impôt, les conventions préventives de la double imposition prévoyant une imposition conjointe des revenus mobiliers et l'imposition de ceux-ci n'étant pas harmonisée au niveau européen.

La date retenue par la loi est celle qui rend le précompte mobilier exigible et est donc cohérente.

A.7.6. Le Conseil des ministres estime enfin que le requérant invoque la violation de dispositions de droit international vis-à-vis desquelles la Cour n'est pas compétente et que la partie requérante doit démontrer son intérêt au moyen, lequel ne pourrait être établi que si elle a acheté en 2011 des titres dont le prix de vente comprenait l'intérêt couru ou capitalisé.

A.7.7. La partie requérante estime avoir un intérêt évident à voir supprimer une interprétation de la loi qui entrave sa liberté d'acheter des obligations étrangères; elle produit, pour autant que de besoin, une attestation établissant l'acquisition en 2011 de titres à revenus fixes.

A.7.8. Quant au fond, la partie requérante se réfère à des publications dont elle est l'auteur et à un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 23 novembre 2011 (rôle n° 2005/AR/2512) qui font apparaître les inepties auxquelles conduit le système que le Conseil des ministres prétend défendre en se fondant sur des allégations qui reposent sur des méprises, des erreurs et des contradictions. En effet, l'article 19, § 2, du CIR 1992, qui procède d'une technique boursière bien antérieure à l'instauration du précompte mobilier libérateur, consacre bien le principe de la répartition *prorata temporis*, entre vendeur et acheteur, des intérêts imposables en cas de vente de titres à revenus fixes entre deux échéances de coupons; il est contraire au simple bon sens ainsi qu'à l'article 586 du Code civil, selon lequel les fruits civils sont réputés s'acquérir au jour le jour, de considérer qu'en cas de vente d'un titre à revenu fixe, par exemple la veille du détachement du coupon, le vendeur réaliserait une plus-value en recueillant 364/365èmes du revenu échéant le lendemain, tandis que le seul bénéficiaire de l'intégralité de ce revenu serait l'acheteur qui encaisse le coupon après l'avoir payé quasi intégralement à son vendeur. Le système défendu par le Conseil des ministres aboutit à permettre au contribuable qui vend une obligation la veille de l'échéance du coupon d'échapper à l'impôt en toute légalité et favorise les opérations d'ingénierie fiscale qui entraînent des pertes pour le Trésor; la spoliation dont l'acheteur est victime est aussi un effet de ce système et non des règles de mathématique financière évoquées par le Conseil des ministres. La cotisation supplémentaire entraîne aussi une discrimination spécifique aux bons de capitalisation.

Ces anomalies ne peuvent être corrigées que si la loi applique le principe selon lequel les revenus fixes d'obligations ne sont taxables qu'à concurrence de la période de détention dans le chef de leurs propriétaires successifs et qu'aux taux en vigueur à l'époque de leur production. Cela implique que les nouvelles dispositions n'auraient dû s'appliquer qu'aux intérêts courus à dater du 1er janvier 2012 en ce qui concerne les titres à revenu fixe.

A.7.9. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres rappelle que l'article 19, § 2, du CIR 1992 est applicable à la cotisation supplémentaire; celle-ci sera calculée, comme le précompte mobilier, sur la totalité des revenus.

Néanmoins, si le bénéficiaire estime avoir été trop taxé à la source, il peut déclarer ces revenus et imputer les retenues à la source (précompte mobilier et cotisation supplémentaire) sur l'impôt dû et obtenir, le cas échéant, le remboursement du trop-perçu en application de l'article 19, § 2, du CIR 1992. S'il n'opte pas pour la retenue à la source, l'information sera communiquée au « point de contact central » pour la totalité des revenus. Comme il doit déclarer obligatoirement ces revenus dans ce cas, il obtiendra l'imputation et le remboursement du trop-perçu en précompte mobilier au moment du calcul de l'impôt des personnes physiques, en application de l'article 19, § 2, CIR 1992.

Cinquième moyen

A.8.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution en ce que les articles 171, 174/1 et 269 du CIR 1992, respectivement modifié, inséré et modifié par les articles 27, 28 et 29 de la loi attaquée, soumettent à des prélèvements identiques les dividendes à avantages fiscaux et les dividendes ordinaires alors qu'il s'agit de situations essentiellement différentes. Le taux de prélèvement global des dirigeants des PME constituées à partir du 1er janvier 1994, percevant à ce titre des dividendes à avantages fiscaux, va excéder le taux marginal le plus élevé du barème de l'impôt des personnes physiques par l'effet des nouvelles dispositions; cela va créer un frein à la création d'entreprises en Belgique et, par ailleurs, aggraver aveuglément un impôt qui, compte tenu du faible rendement actuel des obligations, s'avère être un véritable impôt sur le capital. Enfin, le législateur qui établit un régime de taxation identique pour les intérêts et pour les dividendes omet de prendre en compte la circonstance que les dividendes ont déjà été soumis, au préalable, à un impôt des sociétés qui, en principe, s'élève à 33,99 %.

A.8.2. Le Conseil des ministres rappelle que seuls les dividendes imposés à 21 % et dépassant le montant fixé par la loi sont concernés par la cotisation supplémentaire, de sorte qu'il est faux de prétendre que les dividendes à avantages fiscaux subissent le même traitement que les autres puisque le contribuable qui voit imposer les premiers à un taux moindre que celui qui s'applique aux seconds ne se trouve pas dans la même situation que celui qui voit ses dividendes des deux types imposés à un taux maximum de 25 %. La différence de traitement est fonction du niveau de revenus et tient compte de la capacité contributive des deux catégories de contribuables.

A.8.3. Le Conseil des ministres soutient par ailleurs que la fin des avantages fiscaux pour certains dividendes et pour certains contribuables n'est pas le seul paramètre pris en compte pour la création d'entreprises et constitue un simple changement de l'appréciation que le législateur fait des circonstances économiques et financières auxquelles il est confronté.

A.8.4. Il conteste aussi le calcul de la charge fiscale fait par la partie requérante qui, à son estime, mélange abusivement l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes physiques. Le taux d'imposition de la société dépend de la société (elle peut être imposée à des taux réduits, ou disposer de déductions qui réduisent le taux d'imposition) et l'on ne peut ajouter l'impôt sur les dividendes dû par la société, qui prendrait en charge le précompte mobilier du bénéficiaire, à l'impôt dû par celui-ci. Ce dernier est en outre soumis à un taux d'imposition variable alors que le taux de l'impôt des sociétés auquel la partie requérante se réfère est un taux unique. La partie requérante se trompe aussi en soutenant que taxer les intérêts et les dividendes de la même façon revient à perdre de vue que les dividendes sont soumis à l'impôt des sociétés dès lors que l'impôt des sociétés et le précompte mobilier frappent des contribuables différents et ont une assiette différente. Elle se trompe encore en faisant un amalgame entre son capital, la valeur réelle dans le temps de celui-ci et les revenus que ce dernier produit : si à cause de l'inflation, le rendement net est négatif, la responsabilité en incombe au marché et non au fisc, l'impôt ne pouvant tenir compte de l'inflation.

A.8.5. La partie requérante se réfère à l'arrêt n° 74/95 pour indiquer que la Cour a déjà censuré une cotisation sur les revenus mobiliers en considérant que les dividendes subissaient déjà une taxation à l'impôt des sociétés. Le Conseil des ministres ne peut donc lui reprocher de mélanger abusivement l'impôt des sociétés et

l'impôt des personnes physiques et il est tout à fait pertinent de relever qu'un dirigeant d'une PME créée après le 1er janvier 1994 peut avoir à subir un prélèvement global excédant désormais le taux marginal à l'IPP lorsque les dividendes qu'il recueille sont soumis à l'impôt des sociétés (34 %) puis à un prélèvement qui est relevé de 15 % à 21 %, voire à 25 %.

A.8.6. La partie requérante soutient que l'avantage fiscal accordé aux actions AFV (« Avantages Fiscaux – Fiscale Voordelen ») ou VVPR (« Verminderde Voorheffing – Précompte Réduit ») était un avantage visant à relancer le capital à risque qui était attaché aux actions, de sorte qu'il est discriminatoire de supprimer cet avantage en ce qui concerne les actionnaires soumis à la cotisation supplémentaire et de le maintenir en ce qui concerne les autres.

La partie requérante maintient que la majoration uniforme du précompte est discriminatoire, le détenteur d'une obligation à faible rendement ne se trouvant pas dans la même situation que le détenteur d'une action à rendement élevé. La loi fiscale tient par ailleurs bel et bien compte de l'inflation puisque l'article 178 du CIR 1992 prévoit une indexation des montants qu'il vise.

A.8.7. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres estime, quant à l'uniformisation des taux d'imposition, que le législateur est en droit de mettre fin à un régime préférentiel lorsque la situation du pays l'exige. Les dispositions en cause ne font d'ailleurs pas dépendre la taxation du seul type de titre, mais aussi de l'importance des revenus du détenteur.

Il admet que l'augmentation des taux d'imposition écorne le revenu du requérant mais souligne que l'inflation écorne, elle, tant le capital que les revenus. Si les titres productifs sont peu attractifs, cela tient moins au taux d'imposition des revenus qu'à l'état du marché et à la situation économique qui conduisent à des taux très bas et à une inflation pratiquement égale à ces taux.

Sixième moyen

A.9.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution ainsi que des articles 63 et 107 du TFUE, en ce que l'article 534 du CIR 1992, inséré par l'article 37 de la loi attaquée, accorde un privilège aux bons d'Etat émis et souscrits pendant la période du 24 novembre 2011 au 2 décembre 2011, au détriment des autres collecteurs de l'épargne, tant en Belgique que dans les autres pays de l'Espace économique européen. En soumettant ces bons d'Etat au précompte de 15 % et ne les soumettant pas à la cotisation supplémentaire, la loi attaquée les fait échapper aux mesures qu'elle instaure et confère à l'Etat un privilège qui est, notamment, contraire aux principes de la libre circulation des capitaux au sein de l'Union européenne et de la libre concurrence au sein du marché intérieur.

A.9.2. Le Conseil des ministres soutient qu'en stigmatisant le privilège exorbitant que constituerait l'article 534, nouveau, du CIR 1992, la partie requérante n'indique pas en quoi il y aurait une discrimination.

De tout temps, les Etats ont réservé un traitement fiscal avantageux aux titres de leur dette publique parce que les emprunts qui couvrent les dépenses de l'Etat participent à l'intérêt général et, pouvant contribuer à éviter de recourir à l'impôt, constituent un moyen de gestion de la puissance publique. Les avantages fiscaux que l'Etat consent lui permettent de ne pas devoir offrir un taux d'intérêt plus élevé qui grèverait son budget.

C'est la crise financière qui a amené le Gouvernement, confronté à la difficulté d'emprunter à un taux d'intérêt normal, à émettre l'emprunt visé par la disposition attaquée et à l'assortir d'avantages qui ne sont pas disproportionnés : les autres émetteurs ne se trouvent pas, en effet, dans une situation d'endettement comparable à celle de l'Etat fédéral qui apparaît aussi comme le dernier garant de l'ensemble des dettes publiques belges (la situation financière des communautés et des régions n'est pas autonome au regard de celle de l'Etat), comme il l'est de celles des banques. L'emprunt a permis de rétablir une confiance ébranlée.

A.9.3. Selon le Conseil des ministres, l'article 63 du TFUE n'est pas davantage violé puisque la disposition attaquée peut aussi s'appliquer aux titres analogues aux bons d'Etat belges émis par des Etats étrangers et souscrits durant la même période, étant entendu qu'une juste perception des impôts supposerait que ces Etats aient conclu avec la Belgique une convention préventive de la double imposition. Quant aux titres qui seraient émis par des émetteurs privés, ils ne concourent qu'aux résultats de la banque ou de la société qui les a émis et ne poursuivent pas un objectif d'intérêt général tenant compte de la gravité de la situation à la fin de l'année 2011 en ce qui concerne la capacité et les conditions d'emprunt de la Belgique sur les marchés internationaux.

A.9.4. Selon le Conseil des ministres, l'emprunt critiqué ne constitue pas davantage une aide d'Etat contraire à l'article 107 du TFUE puisque les avantages fiscaux ne bénéficient pas à un secteur économique mais au seul secteur public et dans l'intérêt général. Même si ces avantages sont tenus pour défavorables à des sociétés émettrices de titres comparables, encore convient-il de relever qu'ils visent à remédier à une perturbation grave de l'économie d'un Etat membre, visée à l'article 107, paragraphe 3, b), du TFUE et évoquée plus haut. L'emprunt auquel ils sont assortis a contribué à la stabilisation de la zone monétaire de l'euro et est donc conforme à l'intérêt commun au sens du Traité.

A.9.5. Le Conseil des ministres indique enfin que le requérant invoque la violation de dispositions de droit international vis-à-vis desquelles la Cour n'est pas compétente et que le législateur ne pouvait pas revenir sur l'engagement pris par l'Etat vis-à-vis des épargnants, sous peine d'obérer leur confiance à l'avenir.

A.9.6. La partie requérante répond que la situation financière grave évoquée par le Conseil des ministres était la même pour tous les émetteurs et que la disposition attaquée a été conçue sur mesure pour les bons d'Etat en cause, concept ne s'appliquant d'ailleurs qu'aux titres de la dette publique belge. Enfin, ici encore, la Cour est bel et bien compétente pour sanctionner une telle violation puisque les articles 10 et 172 de la Constitution ainsi que les articles 63 et 107 du TFUE sont invoqués.

A.9.7. Le Conseil des ministres répond qu'en combinant dans son mémoire les articles 10 et 172 de la Constitution et des dispositions de droit européen, la partie requérante avance un élément qui ne figurait pas dans la requête et qui n'est dès lors pas recevable.

A.9.8. Il estime que l'article 172 de la Constitution ne s'oppose pas à ce que l'Etat accorde un privilège à ses propres émissions lorsque ce privilège est établi par la loi et est justifié, ce qu'il a montré dans son mémoire.

Septième moyen

A.10.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution ainsi que des articles 56 et 63 du TFUE, en ce que les articles 171, 3°, 174/1, § 1er, alinéa 4, et 269, alinéa 1er, 50°, du CIR 1992 respectivement modifié, inséré et modifié par les articles 27, 28 et 29 de la loi attaquée renforcent le privilège accordé aux intérêts des dépôts d'épargne auprès des seules banques belges en continuant à taxer la quotité non exonérée (excédant 1 830 euros en 2011) au taux de 15 % et en la faisant ainsi échapper aux nouvelles mesures prévues par la loi attaquée. La situation antérieure est ainsi aggravée, alors qu'une procédure en manquement a été introduite par la Commission européenne contre le privilège que constitue pour les seules banques belges l'exonération accordée à ces intérêts.

A.10.2. Le Conseil des ministres rappelle que le requérant invoque la violation de dispositions de droit international vis-à-vis desquelles la Cour n'est pas compétente. Il soutient que l'exonération de la première tranche d'intérêts des dépôts d'épargne ouverts auprès des seules banques belges ne viole pas les articles 56 et 63 du TFUE puisque la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) n'a pas encore tranché le litige qui oppose la Belgique à la Commission européenne. Faute de violation, il ne pourrait y avoir d'aggravation de cette violation, ni violation des articles 10 et 172 de la Constitution, ni aggravation de la discrimination.

La partie requérante n'indique d'ailleurs pas en quoi les dispositions attaquées constitueraient un manquement aux obligations de la Belgique en matière de libre prestation des services et de libre circulation des capitaux.

A.10.3. Quant aux taux d'imposition de 15 % réservé aux intérêts des dépôts d'épargne excédant la tranche exonérée, le Conseil des ministres soutient qu'il n'est pas discriminatoire au regard de celui de 21 % frappant les autres intérêts, car il s'agit d'un produit d'épargne très populaire constituant souvent le premier pas vers l'épargne de précaution qui doit être protégée par l'Etat en ces temps d'incertitude financière. La mesure qui les fait échapper à la cotisation supplémentaire n'est pas disproportionnée puisqu'elle les prend en compte pour le calcul de la limite au-delà de laquelle cette cotisation est due.

A.10.4. Le Conseil des ministres soutient enfin qu'il serait prématuré d'accueillir le moyen, l'argumentation se fondant sur un recours sur lequel la CJUE ne s'est pas encore prononcée.

A.10.5. La partie requérante estime que la justification avancée par le Conseil des ministres n'est acceptable qu'en ce qui concerne la tranche exonérée des dépôts d'épargne. Au-delà, il s'agit d'un privilège instauré au détriment des autres emprunteurs et émetteurs d'obligations. Quant à l'action en manquement dont le Conseil des ministres fait peu de cas, elle constitue bien un élément à prendre en considération comme la Cour l'a fait dans son arrêt n° 84/2010 (B.19.1). La Belgique vient d'ailleurs d'être condamnée par un arrêt du 10 mai 2012 de la CJUE (affaire C-370/11) dans une affaire similaire portant sur l'exonération de plus-values réalisées lors du rachat d'actions d'organismes de placement collectif établis en Norvège et en Islande.

A.10.6. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres estime que l'arrêt de la CJUE du 10 mai 2012 concerne l'exonération des plus-values d'organismes de placements collectifs; cette question est étrangère à celle des carnets d'épargne, de sorte qu'il n'est pas pertinent d'invoquer cet arrêt.

Huitième moyen

A.11.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution en ce que l'article 174/1 du CIR 1992, inséré par l'article 28 de la loi attaquée, ne vise que les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques, à l'exclusion de ceux soumis à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents personnes physiques. Cette limitation découle implicitement de l'article 174/1, § 2, nouveau, du CIR 1992, qui se réfère au calcul de l'impôt des personnes physiques. Il doit donc être annulé, ainsi que, corrélativement, l'article 313 du même Code, modifié par l'article 33 de la loi attaquée.

A.11.2. Le Conseil des ministres estime que même si les taux appliqués à l'impôt des personnes physiques sont aussi ceux appliqués à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents personnes physiques, le régime fiscal applicable aux revenus mobiliers est différent pour chacun de ces impôts. En effet, la possibilité de globaliser les revenus mobiliers pour ce qui concerne l'impôt des personnes physiques (article 171 du CIR 1992) n'existe pas en ce qui concerne les deux autres impôts, pour lesquels le précompte mobilier constitue l'impôt final sans possibilité de régularisation; de plus, les revenus qui ne sont pas qualifiés de revenus mobiliers à l'impôt des personnes physiques (article 21, 5°, 6° et 10°, du CIR 1992) sont pris en compte pour l'impôt des personnes morales et les bénéficiaires de revenus mobiliers ne sont jamais les redevables du précompte mobilier, contrairement, dans de nombreux cas, aux bénéficiaires de revenus mobiliers soumis à l'impôt des personnes morales; de plus, l'impôt des personnes physiques reprend l'ensemble des revenus nets de toutes les catégories de revenus visées à l'article 6 du CIR 1992, alors que l'assiette de l'impôt des personnes morales est fonction du principe selon lequel l'impôt final est égal aux différents précomptes retenus.

A.11.3. Le Conseil des ministres soutient que les contribuables à l'impôt des non-résidents personnes physiques ne se trouvent pas davantage dans la même situation que les contribuables à l'impôt des personnes physiques; cela tient au lien avec la Belgique, et au fait que les revenus mobiliers d'origine étrangère et d'origine belge des premiers ne sont, selon le cas, jamais imposés ou ne le sont pas toujours (article 230 du CIR 1992).

A.11.4. Le Conseil des ministres relève enfin que l'article 313 du CIR 1992 est visé par le moyen mais que celui-ci ne contient aucune argumentation relative à cette disposition ou au lien qu'elle aurait avec l'article 174/1.

A.11.5. La partie requérante répond qu'avant l'instauration de la cotisation supplémentaire, le précompte mobilier constituait pour les personnes morales et pour les personnes physiques le seul impôt frappant les revenus mobiliers; il constitue pour les premières un impôt définitif et cette différence ne peut être justifiée, comme l'avance le Conseil des ministres, par l'imposition globale des revenus mobiliers permise par l'article 171 du CIR 1992 en ce qui concerne les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques : il est en effet exclu que des revenus mobiliers de plus de 20 020 euros par contribuable puissent être soumis au régime de la globalisation de l'impôt des personnes physiques.

A.11.6. Elle admet que les contribuables soumis à l'impôt des personnes morales doivent eux-mêmes acquitter le précompte mobilier notamment sur leurs revenus d'origine étrangère recueillis directement à l'étranger mais soutient que, dans la même situation, le contribuable soumis à l'impôt des personnes physiques est imposable à cet impôt sur ces mêmes revenus, à un taux équivalent à celui du précompte mobilier (article 313 ancien combiné avec l'article 171 du CIR 1992).

Quant à la circonstance que les personnes morales ne bénéficient pas des exonérations accordées aux personnes physiques par l'article 21, 5°, 6° et 10°, du CIR 1992, elle ne justifie pas que les personnes morales ne soient pas soumises à la cotisation supplémentaire dès lors que celle-ci constitue une excroissance du précompte mobilier pour les contribuables pour lesquels le précompte mobilier constitue un impôt définitif, lorsque leurs revenus dépassent un certain seuil.

Enfin, l'article 313 du CIR 1992 est bel et bien lié à la cotisation supplémentaire puisque la déclaration qu'il prévoit vise à assurer la perception de cette cotisation et qu'il n'a pas de raison d'être si celle-ci disparaît. Il en va de même des articles 25, 26, 30, 31, 35 et 37 *partim* de la loi attaquée.

A.11.7. Le Conseil des ministres soutient que les différences marquantes entre l'impôt des personnes morales et l'impôt des personnes physiques permettent au législateur de traiter différemment les contribuables qui y sont assujettis. La mesure attaquée introduit une forme de progressivité de l'impôt des personnes physiques qui n'existe pas à l'impôt des personnes morales puisque l'impôt y est égal au précompte et que les revenus ne sont pas globalisés.

Neuvième moyen

A.12.1. Le moyen est pris de la violation des articles 10 et 172 de la Constitution en ce que l'obligation prévue à l'article 313 du CIR 1992, modifié par l'article 33 de la loi attaquée, de déclarer les dividendes et intérêts ayant subi leur fiscalité définitive sous la forme de la retenue du précompte mobilier va entraîner l'application des additionnels des agglomérations et des communes prévue par l'article 465 du CIR 1992.

Ces additionnels ne sont pas applicables aux revenus des placements effectués dans l'Espace économique européen qui sont recueillis à l'étranger et déclarés à l'impôt des personnes physiques (article 466, alinéa 2, du CIR 1992). Dès lors que les revenus mobiliers soumis, au contraire, à la retenue du précompte mobilier entraîneront la déduction d'office, à fonds perdus, desdits additionnels, les revenus d'origine belge et les revenus d'origine étrangère recueillis en Belgique sont défavorisés par rapport aux revenus d'origine étrangère recueillis à l'étranger. Cette discrimination, virtuelle jusqu'à présent, devient effective par l'effet des dispositions attaquées puisque les revenus d'origine belge qui n'ont pas été soumis à la retenue à la source de la cotisation supplémentaire vont passer d'un système de déclaration facultative à un système de déclaration obligatoire et seront, de surcroît, frappés d'un taux majoré impliquant également une majoration des additionnels locaux.

A.12.2. Le Conseil des ministres rappelle que l'article 466, alinéa 2, du CIR 1992 sera modifié par une prochaine loi en vue d'exclure tous les dividendes et intérêts de l'application des additionnels en cause, ce qui privera le moyen de son objet; il relève que la différence de traitement existait déjà et que le contribuable peut choisir de faire prélever à la source la cotisation supplémentaire.

A.12.3. La partie requérante répond que l'article 313 du CIR 1992 rend désormais obligatoire la déclaration de tous les intérêts qui n'ont pas été soumis à la retenue à la source de la cotisation supplémentaire,

ce qui rend effective une différence de traitement qui n'était que virtuelle. Quant au projet de loi annoncé, il ne fait pas partie du droit en vigueur auquel la Cour a égard.

A.12.4. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres indique que le choix du contribuable porte, non sur la déclaration, mais sur le prélèvement de l'impôt à la source. Il ajoute que l'article 466, alinéa 2, du CIR 1992 est toujours en cours de modification afin de supprimer l'additionnel sur les dividendes et intérêts belges ou étrangers.

Dixième moyen

A.13.1. La partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées créent une insécurité juridique qui justifie leur suspension : elles donnent lieu à des interprétations manifestement illégales par le SPF Finances qui imposent aux banques de retenir d'office la cotisation supplémentaire sur le premier euro des dividendes et intérêts précomptés au taux de 21 % à moins que leurs bénéficiaires ne les autorisent à transmettre d'office les informations les concernant au « point de contact central ».

Or, la cotisation supplémentaire n'est à retenir que moyennant l'accord du contribuable et ne doit l'être en principe que s'il sait que le revenu en cause entre dans la tranche de revenus excédant 20 020 euros; anticiper l'application des mesures attaquées permettant d'identifier les bénéficiaires risque d'entraîner des effets irréparables tant pour ceux-ci que pour l'économie du pays. En indiquant aux banques que le bénéficiaire des revenus doit demander explicitement au banquier que la cotisation ne soit pas prélevée (à défaut de quoi, celle-ci sera due dès le premier euro), le SPF Finances dénature un impôt qui, de par sa nature, n'est dû qu'au-delà d'un seuil de revenus, ce qui démontre que la loi est source d'insécurité juridique. La suspension est d'autant plus nécessaire que la mesure est disproportionnée puisqu'elle ne garantit qu'une recette dérisoire s'élevant à 4 % sur une partie limitée des intérêts et dividendes recueillis par une minorité des épargnants tout en provoquant en pure perte, tout à la fois, la disparition des principes fondamentaux du caractère libératoire du précompte mobilier et du secret bancaire fiscal, des dépenses de fonctionnement importantes, une fuite de capitaux à l'étranger, un arrêt des rapatriements de ces capitaux qui s'y trouvaient et, à tout le moins, une concurrence déloyale accrue en faveur des bons d'Etat privilégiés, des dépôts d'épargne dans des banques belges et de diverses formes de placement exonérés du précompte mobilier.

A.13.2. Le Conseil des ministres estime que le moyen ne saurait être fondé parce qu'il est conçu comme un moyen de suspension.

Il soutient par ailleurs que la Cour n'est pas compétente pour faire respecter comme tel le principe de sécurité juridique.

A.13.3. Il conteste l'interprétation abusive donnée aux dispositions en cause par le secteur bancaire se fondant sur une communication maladroite du Service public fédéral Finances et aboutissant à une obligation de retenue systématique de la cotisation de 4 % que la partie requérante met en cause. Cette interprétation ne correspond ni au texte de la loi attaquée, ni à la volonté du législateur, permettant au contribuable d'exercer un choix sans que la sécurité juridique soit menacée. Une communication de l'administration fiscale du 24 février 2012 a d'ailleurs levé les incertitudes; l'exécution de la loi et les modifications à y apporter permettront, pour le surplus, d'en assurer la bonne application.

A.13.4. La partie requérante indique dans son mémoire en réponse que la Cour est habilitée à vérifier si la loi attaquée a ou non pour effet de priver certains contribuables de la sécurité juridique, à laquelle tous les citoyens ont droit, celle-ci constituant un principe général dont la violation peut être discriminatoire. Elle juge paradoxal que le Conseil des ministres se retranche derrière des instructions illégales et elle considère que les instructions publiées le 5 avril 2012 ne remédient en rien à l'insécurité juridique puisqu'elles n'indiquent pas qui doit retenir la cotisation ou avertir le « point de contact central », comme le relève le troisième moyen.

- B -

Quant à l'objet du recours

B.1.1. Le recours en annulation porte sur les articles 28 et 33 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses qui, respectivement, insère et remplace l'article 174/1 et l'article 313 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992).

Ces articles disposent :

« Art. 174/1. § 1er. Il est établi au profit exclusif de l'Etat, une cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, assimilée à l'impôt des personnes physiques, à charge des contribuables qui perçoivent des dividendes et des intérêts dont le montant total net s'élève à plus de 13.675 euros.

Cette cotisation est fixée à 4 p.c. de la partie des dividendes et des intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, qui excède le montant total net de 13.675 euros.

Le montant net des revenus est déterminé conformément à l'article 22, § 1er.

Les dividendes et les intérêts soumis au taux de 10 ou 25 p.c. et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3° *quinquies*, ne sont pas soumis à cette cotisation.

Pour apprécier si cette limite de 13.675 euros est dépassée, les dividendes et les intérêts sur lesquels la cotisation n'est pas applicable sont comptabilisés en premier lieu. Toutefois, les dividendes visés à l'article 171, 2°, f, ne doivent pas être comptés.

§ 2. Les redevables du précompte mobilier visés à l'article 261 doivent transmettre les informations relatives aux dividendes et intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, au point de contact central tenu par la Banque nationale de Belgique en identifiant les bénéficiaires des revenus.

Lorsque le bénéficiaire des revenus opte pour une retenue de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, en plus du précompte mobilier, le montant de ces revenus n'est pas communiqué au point de contact central.

Lorsque le bénéficiaire des revenus n'opte pas pour une retenue de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, cette cotisation est, le cas échéant, établie lors du calcul de l'impôt des personnes physiques sur la base des informations dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques, complétées éventuellement par les données communiquées au point de contact central qui n'ont pas été déclarées.

Le point de contact central transmet, pour un contribuable déterminé, les informations nécessaires en vue de l'application correcte du présent article en ce qui concerne les revenus susvisés à l'administration fiscale opérationnelle compétente qui le demande. Lorsque, pour un contribuable, le total des revenus mobiliers communiqués pendant une période imposable, dépasse 13.675 euros, le point de contact central transmet automatiquement les informations concernant ce contribuable à l'administration fiscale opérationnelle compétente.

Le Roi détermine les modalités de transmission de l'information au point de contact central par les redevables du précompte mobilier et aux administrations fiscales opérationnelles par le point de contact central.

§ 3. Les retenues à la source de la cotisation sont réglées par les dispositions applicables dans le titre VI en matière de précompte mobilier sauf s'il y est dérogé.

Le Roi peut déterminer des règles particulières relatives aux retenues à la source de la cotisation.

Les dispositions du titre VII sont applicables à la cotisation sauf s'il y est dérogé ».

« Art. 313. Les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques sont tenus de mentionner dans leur déclaration annuelle audit impôt, les revenus de capitaux et biens mobiliers visés à l'article 17, § 1er, ainsi que les revenus divers visés à l'article 90, 6° et 11°, sauf s'il s'agit des intérêts et des dividendes visés à l'article 171, 2^oter, qui ont subi la retenue à la source de la cotisation visée à l'article 174/1.

Le précompte mobilier et la retenue à la source de la cotisation visée à l'article 174/1 dus sur de tels revenus non déclarés ne peuvent être imputés sur l'impôt des personnes physiques, ni être restitués ».

B.1.2. L'article 174/1 a été modifié par l'article 145 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 (*Moniteur belge* du 6 avril 2012, troisième édition), puis par l'article 86 de la loi-programme du 22 juin 2012 (*Moniteur belge* du 28 juin 2012).

B.1.3. L'article 145 de la loi-programme (I) du 29 mars 2012 dispose :

« Art. 145. A l'article 174/1 du même Code, inséré par la loi du 28 décembre 2011, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le § 2, l'alinéa 1er est remplacé par ce qui suit :

‘ Les personnes suivantes doivent transmettre les informations relatives aux dividendes et intérêts visés à l’article 17, § 1er, 1° et 2°, au point de contact central tenu par un service du Service public fédéral Finances séparé des administrations fiscales en identifiant les bénéficiaires des revenus :

a) les redevables du précompte mobilier visés à l’article 261 pour les titres nominatifs;

b) dans les autres cas, les agents payeurs visés à l’article 2, § 1er, 2°, de l’arrêté royal du 27 septembre 2009 d’exécution de l’article 338*bis*, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992. ’;

2° le § 2, alinéa 2, est complété par les mots ‘, sauf si la retenue à la source de la cotisation supplémentaire n’est pas supportée effectivement par le bénéficiaire des revenus. ’;

3° dans le § 2, alinéa 3, les mots ‘ des informations dans la déclaration à l’impôt des personnes physiques, ’ sont remplacés par les mots ‘ des données dont dispose l’administration, ’;

4° dans le § 2, alinéa 5, les mots ‘ ou par les agents payeurs, ’ sont insérés entre les mots ‘ précompte mobilier ’ et les mots ‘ et aux administrations fiscales opérationnelles ’;

5° le § 3, alinéa 1er, est remplacé par ce qui suit :

‘ La retenue à la source de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers est réglée conformément aux dispositions du Titre VI, section Ire et section III, sous-section III, et du Titre VII qui sont applicables en matière de précompte mobilier sauf s’il y est dérogé. ’;

6° dans le § 3, un alinéa rédigé comme suit est inséré entre l’alinéa 1er et l’alinéa 2 :

‘ La retenue à la source de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers éventuellement supportée par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire est ajouté au montant de ce revenu pour le calcul de la retenue à la source de la cotisation. ’;

7° le § 3, alinéa 3, devenu l’alinéa 4, est remplacé par ce qui suit :

‘ Les dispositions du Titre VII sont applicables à la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers qui est établie au moment du calcul de l’impôt des personnes physiques, sauf s’il y est dérogé ’ ».

B.1.4. L’article 174/1, ainsi modifié par la loi du 29 mars 2012, disposait :

« Art. 174/1. § 1er. Il est établi au profit exclusif de l’Etat, une cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, assimilée à l’impôt des personnes physiques, à charge des contribuables qui perçoivent des dividendes et des intérêts dont le montant total net s’élève à plus de 13.675 euros.

Cette cotisation est fixée à 4 p.c. de la partie des dividendes et des intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, qui excède le montant total net de 13.675 euros.

Le montant net des revenus est déterminé conformément à l'article 22, § 1er.

Les dividendes et les intérêts soumis au taux de 10 ou 25 p.c. et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3° *quinquies*, ne sont pas soumis à cette cotisation.

Pour apprécier si cette limite de 13.675 euros est dépassée, les dividendes et les intérêts sur lesquels la cotisation n'est pas applicable sont comptabilisés en premier lieu. Toutefois, les dividendes visés à l'article 171, 2°, f, ne doivent pas être comptés.

§ 2. Les personnes suivantes doivent transmettre les informations relatives aux dividendes et intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, au point de contact central tenu par un service du Service public fédéral Finances séparé des administrations fiscales en identifiant les bénéficiaires des revenus :

a) les redevables du précompte mobilier visés à l'article 261 pour les titres nominatifs;

b) dans les autres cas, les agents payeurs visés à l'article 2, § 1er, 2°, de l'arrêté royal du 27 septembre 2009 d'exécution de l'article 338*bis*, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Lorsque le bénéficiaire des revenus opte pour une retenue de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, en plus du précompte mobilier, le montant de ces revenus n'est pas communiqué au point de contact central, sauf si la retenue à la source de la cotisation supplémentaire n'est pas supportée effectivement par le bénéficiaire des revenus.

Lorsque le bénéficiaire des revenus n'opte pas pour une retenue de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, cette cotisation est, le cas échéant, établie lors du calcul de l'impôt des personnes physiques sur la base des données dont dispose l'administration, complétées éventuellement par les données communiquées au point de contact central qui n'ont pas été déclarées.

Le point de contact central transmet, pour un contribuable déterminé, les informations nécessaires en vue de l'application correcte du présent article en ce qui concerne les revenus susvisés à l'administration fiscale opérationnelle compétente qui le demande. Lorsque, pour un contribuable, le total des revenus mobiliers communiqués pendant une période imposable, dépasse 13.675 euros, le point de contact central transmet automatiquement les informations concernant ce contribuable à l'administration fiscale opérationnelle compétente.

Le Roi détermine les modalités de transmission de l'information au point de contact central par les redevables du précompte mobilier ou par les agents payeurs, et aux administrations fiscales opérationnelles par le point de contact central.

§ 3. La retenue à la source de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers est réglée conformément aux dispositions du Titre VI, section Ire et section III, sous-section III, et du Titre VII qui sont applicables en matière de précompte mobilier sauf s'il y est dérogé.

La retenue à la source de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers éventuellement supportée par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire est [ajoutée] au montant de ce revenu pour le calcul de la retenue à la source de la cotisation.

Le Roi peut déterminer des règles particulières relatives aux retenues à la source de la cotisation.

Les dispositions du Titre VII sont applicables à la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers qui est établie au moment du calcul de l'impôt des personnes physiques, sauf s'il y est dérogé ».

B.1.5. Les articles 86 et 87 de la loi-programme du 22 juin 2012 précité disposent :

« Art. 86. A l'article 174/1, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par la loi du 28 décembre 2011 et modifié par la loi du 29 mars 2012, les modifications suivantes sont apportées :

1° au § 1er, alinéa 5, le mot 'comptabilisés' est remplacé par les mots 'pris en considération';

2° le § 2, alinéa 1er, a et b, est remplacé par ce qui suit :

' a) en ce qui concerne les titres au porteur et les titres dématérialisés, tout opérateur économique établi en Belgique qui attribue ou met en paiement des dividendes ou des intérêts au profit immédiat d'un bénéficiaire, que cet opérateur soit le débiteur des revenus mobiliers précités ou l'opérateur chargé par le débiteur ou le bénéficiaire d'attribuer ou de mettre en paiement ces revenus;

b) ou dans les autres cas, les personnes visées à l'article 261. ';

3° dans le § 2, il est inséré un alinéa 3 entre l'alinéa 2 et l'alinéa 3, qui devient l'alinéa 4, rédigé comme suit :

' Les personnes visées à l'alinéa 1er, sont redevables de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers qui est retenue à la source. Sauf dans les cas visés au § 3, alinéa 2, celles-ci doivent :

a) retenir ladite cotisation sur des revenus mobiliers imposables attribués ou mis en paiement en espèces;

b) se faire remettre, de quelque manière que ce soit, le montant de ladite cotisation sur ces revenus mobiliers en cas d'attribution ou de mise en paiement sous forme de biens en nature. »;

4° au § 2, alinéa 5 qui devient l'alinéa 6, les mots ' les redevables du précompte mobilier ou par les agents payeurs ' sont remplacés par les mots ' les personnes visées à l'alinéa 1er ';

5° le § 2 est complété par ce qui suit :

' Dans le seul but de respecter leurs obligations, les personnes visées à l'alinéa 1er, ont l'autorisation d'utiliser le numéro d'identification dans le Registre national des personnes physiques pour identifier les bénéficiaires des dividendes et des intérêts. »;

6° au § 3, alinéa 1er, les mots ' chapitre Ier, ' sont insérés entre les mots ' titre VI ' et ' section Ire, '.

Art. 87. L'article 86 est applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 ».

B.1.6. L'article 174/1, ainsi modifié, dispose désormais :

« Art. 174/1. § 1er. Il est établi au profit exclusif de l'Etat, une cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, assimilée à l'impôt des personnes physiques, à charge des contribuables qui perçoivent des dividendes et des intérêts dont le montant total net s'élève à plus de 13.675 euros.

Cette cotisation est fixée à 4 p.c. de la partie des dividendes et des intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, qui excède le montant total net de 13.675 euros.

Le montant net des revenus est déterminé conformément à l'article 22, § 1er.

Les dividendes et les intérêts soumis au taux de 10 ou 25 p.c. et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3° *quinquies*, ne sont pas soumis à cette cotisation.

Pour apprécier si cette limite de 13.675 euros est dépassée, les dividendes et les intérêts sur lesquels la cotisation n'est pas applicable sont pris en considération en premier lieu. Toutefois, les dividendes visés à l'article 171, 2°, f, ne doivent pas être comptés.

§ 2. Les personnes suivantes doivent transmettre les informations relatives aux dividendes et intérêts visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°, au point de contact central tenu par un service du Service public fédéral Finances séparé des administrations fiscales en identifiant les bénéficiaires des revenus :

a) en ce qui concerne les titres au porteur et les titres dématérialisés, tout opérateur économique établi en Belgique qui attribue ou met en paiement des dividendes ou des intérêts

au profit immédiat d'un bénéficiaire, que cet opérateur soit le débiteur des revenus mobiliers précités ou l'opérateur chargé par le débiteur ou le bénéficiaire d'attribuer ou de mettre en paiement ces revenus;

b) ou dans les autres cas, les personnes visées à l'article 261.

Lorsque le bénéficiaire des revenus opte pour une retenue de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, en plus du précompte mobilier, le montant de ces revenus n'est pas communiqué au point de contact central, sauf si la retenue à la source de la cotisation supplémentaire n'est pas supportée effectivement par le bénéficiaire des revenus.

Les personnes visées à l'alinéa 1er, sont redevables de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers qui est retenue à la source. Sauf dans les cas visés au § 3, alinéa 2, celles-ci doivent :

a) retenir ladite cotisation sur des revenus mobiliers imposables attribués ou mis en paiement en espèces;

b) se faire remettre, de quelque manière que ce soit, le montant de ladite cotisation sur ces revenus mobiliers en cas d'attribution ou de mise en paiement sous forme de biens en nature.

Lorsque le bénéficiaire des revenus n'opte pas pour une retenue de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, cette cotisation est, le cas échéant, établie lors du calcul de l'impôt des personnes physiques sur la base des données dont dispose l'administration, complétées éventuellement par les données communiquées au point de contact central qui n'ont pas été déclarées.

Le point de contact central transmet, pour un contribuable déterminé, les informations nécessaires en vue de l'application correcte du présent article en ce qui concerne les revenus susvisés à l'administration fiscale opérationnelle compétente qui le demande. Lorsque, pour un contribuable, le total des revenus mobiliers communiqués pendant une période imposable, dépasse 13.675 euros, le point de contact central transmet automatiquement les informations concernant ce contribuable à l'administration fiscale opérationnelle compétente.

Le Roi détermine les modalités de transmission de l'information au point de contact central par les personnes visées à l'alinéa 1er et aux administrations fiscales opérationnelles par le point de contact central.

Dans le seul but de respecter leurs obligations, les personnes visées à l'alinéa 1er peuvent utiliser le numéro d'identification au Registre national des personnes physiques pour identifier les bénéficiaires des dividendes et des intérêts.

§ 3. La retenue à la source de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers est réglée conformément aux dispositions du Titre VI, chapitre 1er, section I et section III, sous-section III, et du Titre VII qui sont applicables en matière de précompte mobilier sauf s'il y est dérogé.

La retenue à la source de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers éventuellement supportée par le débiteur du revenu à la décharge du bénéficiaire est [ajoutée] au montant de ce revenu pour le calcul de la retenue à la source de la cotisation.

Le Roi peut déterminer des règles particulières relatives aux retenues à la source de la cotisation.

Les dispositions du Titre VII sont applicables à la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers qui est établie au moment du calcul de l'impôt des personnes physiques, sauf s'il y est dérogé ».

B.1.7. La partie requérante n'a pas introduit de recours en annulation des dispositions nouvelles, qui, comme les dispositions anciennes, sont applicables aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012. Le recours est dès lors limité aux dispositions de l'article 174/1 qui n'ont pas été modifiées par la loi-programme du 29 mars 2012 et par la loi-programme du 22 juin 2012.

B.2.1. Le recours en annulation porte également sur « tout ou partie des articles 25 à 38 de [la loi précitée du 28 décembre 2011] dans la mesure où [ils] n'auraient pas fait l'objet, entre-temps, des corrections qui s'imposent d'urgence par la voie d'une loi rectificative ».

Cependant, outre les articles 28 et 33, dont la suspension avait été demandée, seuls les articles 27, 29, 37 et 38 font l'objet de critiques dans un ou plusieurs moyens. Il s'ensuit que le recours n'est pas recevable en ce qui concerne les articles 25, 26, 30 à 32 et 34 à 36, sans préjudice de la possibilité, pour la Cour, de les prendre en considération lors de l'examen des autres dispositions attaquées.

B.2.2. L'article 37 de la loi attaquée a par ailleurs complété le CIR 1992 d'un article 534 relatif au taux d'imposition et au taux de précompte mobilier frappant les revenus des bons d'Etat souscrits pendant la période du 24 novembre 2011 au 2 décembre 2011. Il a été modifié par l'article 152 de la loi-programme du 29 mars 2012 précitée pour rectifier une erreur matérielle (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-2081/001, p. 100) qui a trait à un élément qui n'est pas mis en cause par la partie requérante et qui est sans incidence sur l'objet du recours.

B.2.3. Dès lors que les autres dispositions n'ont pas été modifiées, le recours conserve son objet en ce qui les concerne.

B.3.1. Les dispositions attaquées ont pour objet de porter de 15 à 21 % le précompte mobilier applicable aux dividendes et intérêts qu'elles visent et qui ne comprennent pas les revenus des bons d'Etat émis et souscrits entre le 24 novembre 2011 et le 2 décembre 2011 (article 534 du CIR 1992 modifié par l'article 37 de la loi attaquée), ni la quotité non exonérée des dépôts d'épargne (article 171, 3^o *quinquies*, du CIR 1992, modifié par l'article 27 de la loi attaquée), ni les dividendes et intérêts soumis à un précompte mobilier de 10 ou de 25 %.

B.3.2. Elles ont également pour objet d'établir une cotisation supplémentaire de 4 % à charge des contribuables qui perçoivent des dividendes et intérêts pour une valeur supérieure au montant fixé par la loi, sur la partie de ceux-ci qui excède ce montant. Les dividendes et intérêts soumis à un précompte mobilier de 10 ou 25 %, les bons d'Etat visés en B.3.1 et les revenus afférents aux dépôts d'épargne ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire mais lesdits dividendes et intérêts et les intérêts des dépôts d'épargne s'élevant au-delà de la limite fixée à l'article 171, 3^o *quinquies*, du CIR 1992 sont pris en compte pour déterminer si le montant au-delà duquel celle-ci est due est atteint (article 174/1, § 1er).

Il est déterminé si les revenus des contribuables atteignent ou non le montant au-delà duquel la cotisation est due sur la base des informations relatives aux dividendes et intérêts que les redevables du précompte mobilier – tels les établissements bancaires qui le perçoivent – sont tenus de communiquer à un « point de contact central », à moins que le bénéficiaire des revenus opte pour le paiement de la cotisation supplémentaire. S'il n'a pas opté pour le paiement de cette cotisation, elle pourra, le cas échéant, être établie sur la base, tout à la fois, des données que le contribuable bénéficiaire de ces revenus sera tenu de fournir dans sa déclaration fiscale et des données dont disposera le « point de contact central » et qu'il transmet à l'administration fiscale compétente (article 174/1, § 2).

B.3.3. Après la clôture des débats, plusieurs des dispositions du CIR 1992 - notamment les articles 174/1, 313 et 534 - ont été modifiées par la loi-programme du 27 décembre 2012. Cette loi a, notamment, pour objet de supprimer la cotisation supplémentaire sur les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2013. Cette cotisation est toutefois maintenue pour les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 moyennant, par ailleurs, des adaptations relatives aux modalités de sa perception, le « point de contact central » étant désormais supprimé (article 174/1, nouveau, du CIR 1992, modifié par l'article 81 de la loi du 27 décembre 2012; *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2561/001, pp. 62-71).

Quant à l'intérêt de la partie requérante

B.4.1. La partie requérante justifie son intérêt à agir en faisant valoir qu'elle est titulaire, en indivision avec son épouse et ses enfants, d'un portefeuille de titres dans une banque belge.

Le Conseil des ministres ne conteste pas formellement l'intérêt de la partie requérante mais fait observer que les dispositions attaquées ne visent pas tous les revenus mobiliers et qu'il y a lieu de distinguer, compte tenu de l'article 127 du CIR 1992, le montant des revenus qui échoient à la partie requérante de celui des revenus qui échoient à son épouse.

B.4.2. La qualité de contribuable à l'impôt des personnes physiques de la partie requérante, titulaire de revenus mobiliers visés par les dispositions qu'elle attaque, suffit pour lui permettre de justifier de l'intérêt à les contester.

Quant au fond

En ce qui concerne les premier et deuxième moyens

B.5.1. Les articles 174/1 et 313 du CIR 1992, respectivement inséré et remplacé par les articles 28 et 33 de la loi attaquée, seraient contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution

et, selon le deuxième moyen, à l'article 22 de la Constitution et à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme en ce qu'ils traitent de manière identique les contribuables qui sont assujettis à la cotisation établie par la loi attaquée parce qu'ils recueillent des dividendes et intérêts dont le montant excède celui fixé par l'article 174/1 et ceux qui n'y sont pas assujettis parce que les dividendes et intérêts qu'ils perçoivent n'atteignent pas ce montant ou sont frappés d'un précompte mobilier de 25 %, en ce que les dividendes et intérêts des uns et des autres devraient faire l'objet d'une communication au « point de contact central » et d'une mention dans la déclaration fiscale : cela porterait atteinte au caractère libératoire du précompte mobilier, aux droits des contribuables (majoritaires) dont les revenus en cause n'atteignent pas le montant fixé par la loi, de sorte qu'ils pourraient dès lors être amenés à se tourner vers d'autres placements (premier moyen), au secret bancaire fiscal prévu à l'article 318 du CIR 1992 et à la protection de la vie privée, les contribuables étant en outre exposés au risque de la constitution d'un cadastre des fortunes fragmentaire (deuxième moyen).

En raison de leur connexité, les deux moyens sont examinés ensemble.

B.5.2. En ce qu'il allègue la violation de l'article 318 du CIR 1992, le deuxième moyen est irrecevable dès lors qu'un tel contrôle ne relève pas de la compétence de la Cour.

B.5.3. Les travaux préparatoires de la loi attaquée indiquent que les dispositions en cause sont issues d'amendements qui ont été justifiés comme suit :

« Ces amendements ont pour but de mettre très rapidement à exécution les décisions qui ont été prises en rapport avec le budget 2012 lors de l'élaboration de l'accord de gouvernement. Il est capital que les mesures qui doivent entrer en vigueur le 1er janvier 2012 au plus tard soient effectivement adoptées par le parlement d'ici-là. Il y a trois bonnes raisons à cela. La première est d'ordre budgétaire : il faut s'assurer en effet que les mesures produisent leurs effets dès 2012. La deuxième raison est la nécessité de restaurer la confiance dans le marché financier belge, surtout au niveau international. Enfin, la troisième raison est le fait qu'il faut clarifier au plus vite les mesures qui sont prises » (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 5-1408/4, p. 4).

Lors de l'examen de ces amendements, le ministre a déclaré :

« 1° le contribuable a le choix par produit;

2° le point de contact central — quelle que soit la dénomination retenue pour le service ou l'administration — récoltera toutes les données concernant les revenus provenant d'intérêts et de dividendes, sauf ceux qui ont fait l'objet d'un prélèvement de 4 % à la source pour autant qu'ils n'excèdent pas la limite de 20 000 euros;

3° quiconque est redevable d'un précompte mobilier relatif à des intérêts ou à des dividendes doit envoyer les données nécessaires (cf. *infra*) au point de contact central; ce système ne sera pas encore tout à fait opérationnel en janvier mais tout est mis en œuvre pour que les établissements financiers concernés soient opérationnels dès que possible;

4° le point de contact central mettra toutes les données à la disposition du fisc pour autant que les montants concernés dépassent 20 000 euros;

5° si le contribuable demande la restitution des 4 % prélevés à la source, le fisc pourra demander les informations concernées;

6° dans tous les autres cas, l'échange de données est inutile car si le montant de 20 000 euros est dépassé, les données sont communiquées automatiquement (point 4°), et si ce montant n'est pas dépassé, le fisc a cette possibilité en cas de demande de restitution (point 5°);

7° en cas de suspicion de fraude, le fisc peut toujours demander toutes les informations utiles;

[...]

11° aucun problème ne se pose en matière de vie privée pour les personnes dont les revenus mobiliers dépassent, au total, la limite de 20 000 euros;

[...]

13° les ' informations nécessaires ' évoquées à l'article B-3, § 2, alinéa 4, sont toutes les informations nécessaires pour pouvoir appliquer la taxation des montants supérieurs à 20 000 euros » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/010, pp. 27 et 28).

Les amendements (*ibid.*, DOC 53-1952/007, p. 17) ont été adoptés (*ibid.*, DOC 53-1952/010, p. 43).

B.5.4. Les difficultés budgétaires graves auxquelles le législateur est confronté et la nécessité de restaurer rapidement la confiance dans le marché financier belge permettent de

justifier que soient prises des mesures garantissant une efficacité immédiate telles que le relèvement du précompte mobilier, l'instauration d'une cotisation supplémentaire et les mécanismes de contrôle dont ces mesures sont assorties. Ce faisant, le législateur n'a pas souhaité rétablir de manière générale le précompte mobilier au taux de 25 % qui était le sien avant 1984 mais a instauré une cotisation de 4 % qui, compte tenu du taux du précompte désormais fixé à 21 %, n'aboutit à rétablir un prélèvement de 25 % qu'à l'égard des contribuables percevant des dividendes et des intérêts dont la valeur excède un montant important et qu'en ce qui concerne la partie de ces revenus qui excède ce montant. Une telle mesure, qui permet de réserver le prélèvement de 21 % aux bénéficiaires des revenus les moins élevés, ne peut se concevoir sans que soit connu le détail de ces revenus, y compris, par hypothèse, lorsque ceux-ci n'atteignent pas le montant fixé par la loi. En permettant au contribuable de choisir entre le paiement de la cotisation s'il désire taire tant son identité que le détail de ses revenus et la possibilité, lorsque ceux-ci n'atteignent pas le montant fixé par la loi, d'échapper à cette cotisation moyennant la communication de données relatives à ces revenus par le biais soit des informations communiquées au « point central de contact » par le redevable du précompte, soit de la déclaration fiscale, le législateur n'a pas pris une mesure portant une atteinte disproportionnée aux droits des contribuables dont les revenus n'atteignent pas le montant fixé par la loi.

B.5.5. Sans doute la mesure attaquée aboutit-elle à ce que les contribuables percevant des revenus déjà soumis à un précompte de 25 % et dès lors exonérés de la cotisation supplémentaire de 4 % en vertu de l'article 174/1, § 1er, alinéa 4, nouveau du CIR 1992 puissent être amenés à communiquer des informations relatives à des revenus pour lesquels ils ne sont pas assujettis à la cotisation instaurée par la loi attaquée. Mais le législateur a pu juger inéquitable que certains contribuables puissent échapper, faute pour leurs revenus d'atteindre le montant fixé par la loi, à la cotisation supplémentaire, pour la simple raison que certains de leurs revenus pourraient être soumis à un précompte mobilier de 25 % qui les écarterait de la base imposable alors que d'autres contribuables disposant de revenus équivalents soumis à un précompte mobilier d'un taux différent ne pourraient échapper à la cotisation.

B.5.6. Les données relatives aux revenus des contribuables que le « point de contact central » est tenu de fournir, en vertu de l'article 174/1, § 2, alinéa 4, à l'administration fiscale qui le demande sont par ailleurs limitées aux informations « nécessaires en vue de l'application correcte [de l'article 174/1] », et il a été indiqué au cours des travaux préparatoires que cette disposition devait être lue de manière restrictive (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/010, p. 23) et que l'administration fiscale « ne peut rien demander si la cotisation [...] de 4 % a été prélevée à la source » (*ibid.*, p. 26); en cas de soupçon de fraude, il appartiendrait à l'administration fiscale de recourir à la procédure de levée du secret bancaire (*ibid.*, DOC 53-1952/007, p. 17). Enfin, si le « point de contact central » visé par les dispositions attaquées était un service de la Banque nationale de Belgique qui est « indépendante à l'égard de l'administration » (*ibid.*, DOC 53-1952/010, p. 25), il est, depuis la modification de l'article 174/1 par la loi-programme du 29 mars 2012, un service du SPF Finances séparé des administrations fiscales (article 174/1, § 2, alinéa 1er). Le législateur a entendu séparer ces services afin d'éviter que les articles 335 et 336 du CIR 1992 puissent être appliqués aux informations récoltées par le « point de contact central » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-2081/006, pp. 13 et 14; *ibid.*, DOC 53-2081/016, p. 58).

B.5.7. Il résulte de ce qui précède que les articles 174/1 et 313, nouveaux, du CIR 1992 ne portent pas une atteinte disproportionnée aux droits garantis par les dispositions constitutionnelles invoquées par les deux premiers moyens.

B.5.8. La combinaison de l'article 22 de la Constitution avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme n'aboutit pas à une autre conclusion.

B.5.9. Sans qu'il y ait lieu de vérifier l'incidence, sur le recours, des dispositions modificatives de la loi-programme du 27 décembre 2012, la Cour constate que les deux premiers moyens ne sont pas fondés.

En ce qui concerne le troisième moyen

B.6.1. L'article 174/1 nouveau du CIR 1992, inséré par l'article 28 de la loi attaquée, serait contraire aux articles 10 et 172 de la Constitution en ce qu'il s'applique aux dividendes et intérêts de valeurs mobilières belges cotées en bourse, dont le redevable du précompte mobilier (tenu, en vertu dudit article 174/1, de percevoir la cotisation supplémentaire de 4 % et de transmettre les données requises au « point de contact central ») est l'émetteur du titre (article 261, 1°, du CIR 1992), lequel se trouve dans l'impossibilité de savoir sur quels revenus cette cotisation doit être retenue, d'identifier le bénéficiaire des revenus et, en tout cas, de déterminer si les revenus de celui-ci dépasseront ou non le montant fixé par la loi; les bénéficiaires de revenus seraient ainsi discriminés suivant qu'ils sont ou non identifiables par le redevable du précompte mobilier et suivant qu'ils savent ou non dès le 1er janvier de l'année s'ils seront ou non redevables (et sur quels revenus) de ladite cotisation.

B.6.2. Ainsi qu'il est dit en B.1.2, l'article 174/1, § 2, du CIR 1992 a été modifié par l'article 145 de la loi-programme du 29 mars 2012. Cette modification a été justifiée comme suit dans les travaux préparatoires :

« Il est apparu que le redevable du précompte mobilier ne détient pas toujours toutes les informations à transmettre au point de contact central. Lorsqu'un titre fait l'objet de cessions successives au cours de la période imposable, chaque détenteur successif est imposable en proportion de la période au cours de laquelle il l'a détenu. Or, le redevable du précompte mobilier ne retient le précompte mobilier qu'au moment de l'attribution ou de la mise en paiement du revenu. A ce moment-là, Il ne connaît que le dernier détenteur du titre et il ignore donc l'identité des détenteurs successifs. L'agent payeur, par contre, dispose de ces informations, au plus tard au moment du paiement ou de l'attribution des revenus. C'est donc lui qui doit transmettre les informations au point de contact central. Néanmoins, en ce qui concerne les titres nominatifs, les redevables du précompte restent redevables de la cotisation supplémentaire vu qu'ils ont connaissance de l'identité des bénéficiaires » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-2081/006, p. 13).

B.6.3. Par l'effet de cette modification contre laquelle la partie requérante n'a pas introduit un recours en annulation et sur laquelle ni l'article 86 de la loi-programme du 22 juin 2012 ni l'article 81 de la loi-programme du 27 décembre 2012, qui ont aussi modifié

l'article 174/1, § 2, précité, ne sont revenus, et compte tenu de la circonstance que les dispositions initiales - qui s'appliquent aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 (article 38 de la loi attaquée) - et les dispositions nouvelles - qui entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013 (article 153, alinéa 4, de la loi-programme du 29 mars 2012) - portent, par l'effet de leur date d'entrée en vigueur, sur les mêmes revenus, le moyen, d'ailleurs fondé sur une critique à laquelle la loi du 22 juin 2012 précitée entend répondre, n'a plus d'objet.

En ce qui concerne le quatrième moyen

B.7.1. L'article 174/1 nouveau du CIR 1992, inséré par l'article 28 de la loi attaquée, et l'article 38 de celle-ci seraient contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution et à l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) en ce qu'ils soumettent au précompte mobilier et, le cas échéant, à la cotisation supplémentaire les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 et non les seuls intérêts courus à partir de cette date.

B.7.2. L'article 38 de la loi attaquée dispose :

« La présente section s'applique aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 ».

B.7.3. Une première différence de traitement serait ainsi créée entre l'acheteur et le vendeur d'un titre mobilier en ce que l'acheteur, bénéficiaire d'un revenu mobilier visé par la loi, sera tenu d'acquitter le précompte mobilier de 21 % et, le cas échéant, la cotisation supplémentaire de 4 % sur les revenus qu'il percevra en 2012, alors même qu'il aurait acheté le titre antérieurement en cédant au vendeur un prorata d'intérêts (représentant les intérêts afférents à la période comprise entre la première échéance et le moment de la vente) sous la déduction d'un montant représentant le précompte mobilier qui sera dû sur cette somme et qui, par hypothèse, aura été calculé au taux de 15 %; cette différence de traitement serait aggravée lorsqu'il s'agit d'obligations étrangères dès lors que le vendeur échappe,

conformément à l'article 267 du CIR 1992, au précompte mobilier sur le prorata d'intérêts que lui paie l'acheteur, ce qui constituerait en outre une entrave contraire à l'article 63 précité du TFUE et à la libre circulation des capitaux.

Une seconde différence de traitement serait créée entre bénéficiaires d'intérêts suivant que ceux-ci font ou non l'objet d'une capitalisation et d'un paiement après le 1er janvier 2012 : dans le premier cas, le précompte mobilier de 21 % et, le cas échéant, la cotisation supplémentaire de 4 % seront calculés sur la somme totale des intérêts capitalisés alors que dans le second, seuls les coupons encore à échoir après cette date feront l'objet de ces prélèvements. Cette différence de traitement, résultant de ce que la disposition attaquée aurait été adoptée « au mépris de la règle de taxation '*prorata temporis*' inscrite à l'article 19, § 2, du CIR 1992 », serait aggravée lorsque le titre de capitalisation est acheté sur le marché secondaire et que l'acheteur paie au vendeur, comme dans le cas de la première différence de traitement dénoncée, un prorata d'intérêts courus sous déduction du précompte mobilier calculé proportionnellement.

B.7.4. Le Conseil des ministres estime que la partie requérante doit, pour justifier de l'intérêt au moyen, établir qu'elle a acquis en 2011 des titres dont le prix de vente comprenait l'intérêt couru ou capitalisé.

Etant donné que la partie requérante a justifié de l'intérêt requis à l'annulation de la disposition attaquée, il n'est pas nécessaire qu'elle justifie en outre d'un intérêt à ce moyen.

B.7.5. La règle de taxation « *prorata temporis* » invoquée par la partie requérante est une règle législative sur laquelle il est loisible au législateur de revenir pour les motifs indiqués en B.5.4. La dette d'impôt en matière de précompte mobilier naît par ailleurs définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus sur lesquels le précompte mobilier est dû.

B.7.6. Confronté aux difficultés budgétaires et à la nécessité de restaurer rapidement la confiance dans le marché financier belge évoquées en B.5.4, le législateur a pu estimer qu'il convenait que tous les revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 puissent faire l'objet des prélèvements attaqués, sans avoir égard aux conventions relatives à la répartition des charges d'impôt qui auraient pu être passées antérieurement entre acheteurs et vendeurs. Ces conventions ont pu être conclues en ayant égard, comme l'indique le Conseil des ministres, au caractère libératoire qu'avait, avant sa suppression par la loi attaquée, le précompte mobilier et à l'absence d'une obligation de mentionner les revenus concernés dans la déclaration d'impôts, aujourd'hui rétablie par cette loi. Il n'en est plus ainsi par l'effet de la loi attaquée et le législateur a pu tenir ce changement de politique pour nécessaire et justifié au regard des difficultés auxquelles il était confronté. Les deux différences de traitement dénoncées sont d'ailleurs inhérentes à toute modification des règles qui régissent ces prélèvements tandis que la seconde est inhérente aux caractéristiques des titres dont les intérêts font l'objet d'une capitalisation. De surcroît, la prise en compte d'une autre date d'entrée en vigueur qui serait fonction, par exemple, de la date à laquelle les transactions portant sur les titres évoqués par la première différence de traitement étaient intervenues, créerait des différences de traitement que le législateur a pu juger discriminatoires ou contraires à l'objectif qu'il poursuivait.

B.7.7. Comme l'indique elle-même la partie requérante, le deuxième aspect de la première différence de traitement qu'elle dénonce, entre acheteurs d'obligations étrangères et acheteurs d'obligations belges, préexistait à l'entrée en vigueur des dispositions attaquées; celles-ci modifient la situation des intéressés en ce qu'elles frappent les revenus en cause d'un prélèvement plus important mais cette augmentation peut être admise pour les motifs indiqués en B.5.3 et B.5.4. Pour le surplus, cet aspect de la différence de traitement ne résulte pas des dispositions attaquées.

B.7.8. La mesure attaquée ne peut, par ailleurs, être considérée comme disproportionnée dès lors que l'article 19, § 2, du CIR 1992 sera appliqué lors du calcul de l'impôt dû par le contribuable qui, le cas échéant, pourra à cette occasion obtenir le remboursement du trop-perçu.

B.7.9. La combinaison des dispositions constitutionnelles invoquées avec l'article 63 du TFUE n'aboutit pas à une autre conclusion.

B.7.10. Le quatrième moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne le cinquième moyen

B.8.1. Les articles 171, 174/1 et 269, nouveaux, du CIR 1992, respectivement modifié, inséré et modifié par les articles 27, 28 et 29 de la loi attaquée, violeraient les articles 10 et 172 de la Constitution en ce qu'ils traitent de manière identique des titres et dividendes assortis d'avantages fiscaux et les titres et dividendes ordinaires lorsqu'ils sont soumis à la cotisation supplémentaire sans tenir compte de l'impôt des sociétés frappant déjà les dividendes. Cela aboutirait à créer un frein à la création d'entreprises en Belgique, compte tenu du taux marginal que va atteindre l'impôt des personnes physiques pour les dirigeants de PME percevant de tels dividendes, et à créer un impôt sur le capital compte tenu du faible rendement actuel des obligations.

B.8.2. L'article 171 du CIR 1992 détermine les revenus soumis au précompte mobilier et les taux de celui-ci qui sont applicables à ces revenus.

L'article 269 du CIR 1992 détermine les taux d'imposition des différents revenus qu'il définit.

B.8.3. Comme le remarque le Conseil des ministres, la loi attaquée ne frappe les dividendes assortis d'avantages fiscaux que lorsqu'ils font l'objet d'un précompte mobilier de 21 % et que lorsque les revenus mobiliers du bénéficiaire excèdent le montant fixé par la loi, ce qui est pertinent au regard de la volonté du législateur d'imposer la cotisation supplémentaire à ceux des contribuables dont la capacité contributive est la plus élevée. Le moyen revient, en substance, à reprocher aux dispositions attaquées de limiter pour un certain nombre de catégories de revenus parmi les plus élevés le régime fiscal favorable que le législateur avait accordé à leurs bénéficiaires antérieurement. Sans qu'il soit besoin d'examiner si de telles mesures sont effectivement de nature à freiner la création d'entreprises

en Belgique, il peut être admis, pour les motifs indiqués en B.5.3 et B.5.4, que le législateur ait jugé nécessaire, compte tenu de l'évolution constatée depuis et des priorités s'imposant désormais, de revenir sur certaines des options qu'il avait prises dans le passé.

Pour le surplus, il ne peut lui être reproché de prendre des mesures qui aboutissent à limiter le rendement du capital lorsque ce rendement est lui-même limité par le fait de la situation économique et financière. Enfin, la circonstance que les dividendes sont par ailleurs soumis à l'impôt des sociétés n'est pas de nature à rendre la mesure discriminatoire dès lors que les sociétés sont soumises à l'impôt comme les personnes physiques, les règles régissant les unes et les autres étant de surcroît essentiellement différentes.

B.8.4. Le cinquième moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne le sixième moyen

B.9.1. L'article 534 du CIR 1992, inséré par l'article 37 de la loi attaquée, serait contraire aux articles 10 et 172 de la Constitution et aux articles 63 et 107 du TFUE en ce qu'il soumet les bons d'Etat émis et souscrits pendant la période du 24 novembre 2011 au 2 décembre 2011 à un régime fiscal dérogatoire : les bénéficiaires d'autres revenus seraient discriminés dès lors que les revenus des bons d'Etat précités sont, en vertu de la disposition attaquée, soumis à l'impôt des personnes physiques et au précompte mobilier au taux de 15 % (article 534, alinéa 1er), sont exonérés de la cotisation supplémentaire de 4 % et ne sont pas pris en compte pour déterminer si le montant des revenus au-delà duquel cette cotisation est due dépasse ou non le montant fixé par la loi (article 534, alinéa 2).

B.9.2. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, l'argumentation de la partie requérante fait apparaître qu'elle met en cause la différence de traitement que les

dispositions attaquées créent entre les contribuables qui ont souscrit aux bons d'Etat visés par l'article 534 du CIR 1992 et ceux qui n'y ont pas souscrit, seuls les premiers bénéficiant du traitement fiscal favorable accordé aux bénéficiaires des revenus de ces bons d'Etat.

B.9.3. Le régime fiscal de ces bons d'Etat a été largement commenté au cours des travaux préparatoires de la loi attaquée.

L'amendement qui a introduit cette mesure dans le projet de loi a été justifié comme suit :

« Cette mesure exceptionnelle est justifiée par la situation très délicate dans laquelle la Belgique se retrouvait à ce moment. En plus, suite à la crise de l'Euro, les intérêts sur la dette belge montait énormément. L'intérêt d'une OLO à cinq ans avec échéance au 28 septembre 2016 s'élevait au 16 novembre 2011 lors de la fixation du coupon du bon d'Etat à 4,32 p.c. Au départ de la période d'inscription, cet intérêt était déjà monté à 5,41 p.c. pour atteindre son sommet à 5,52 p.c. D'autres effets de l'Etat flirtaient à cette époque déjà avec la limite de 6 p.c. A ce moment, nous étions au bord d'une spéculation impitoyable contre la dette de l'Etat belge. L'intérêt très élevé occasionnerait également un dérapage budgétaire qui, vu la situation économique et budgétaire déjà très difficile, devait certainement être évité. En outre, il y avait l'incertitude du régime fiscal de l'émission puisque, lors des négociations pour l'accord gouvernemental, les projets pour une augmentation des taux du précompte mobilier devenaient plus évidents.

Pour ces raisons, il était d'une importance extrême pour le pays de stopper cette situation de dérapage, de rétablir la confiance et d'apporter une stabilité financière. Ceci était possible par l'appel du premier ministre démissionnaire de l'époque à la population de soutenir le pays en souscrivant en masse aux bons d'Etat lancé et par l'engagement clair des parties en négociation d'honorer les conditions d'émission du bon d'Etat lancé, y compris le régime fiscal. Cette mesure exceptionnelle a effectivement atteint son objectif. A la fin de la période de souscription, le 2 décembre 2011, l'intérêt de l'OLO susvisé était descendu jusqu'à 4,01 p.c. et le 5 décembre 2011 il était encore à 3,71 p.c. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/004, pp. 23 et 24).

De même, lors de la réunion de la Commission du Sénat, le ministre a déclaré :

« [La mesure] représente bien une opération ponctuelle. Elle a d'ailleurs été présentée comme telle dans la déclaration de gouvernement. Un certain nombre de constitutionnalistes a déclaré à son sujet que l'Etat belge, alors que le taux naviguait dangereusement dans la zone des 6 %, avait des motifs légitimes de penser que des intérêts majeurs étaient liés au succès de cette opération. Ceci justifie largement la décision du gouvernement de maintenir ponctuellement une fiscalité basse sur ce produit. Il est d'avis que si le gouvernement avait au

contraire pris la décision d'augmenter la fiscalité sur ce produit, ceci aurait à tout le moins créé un sentiment de déception chez les citoyens. De nombreuses personnes ont par ailleurs acquis ce produit au moment même où fut certes annoncée une augmentation du précompte mobilier mais où l'on pouvait encore légitimement penser que ce produit ne serait pas concerné. La situation était exceptionnelle.

Le débat sur la manière dont on peut envisager dans le futur la participation des citoyens au financement de la dette publique au moyen de leur épargne devra avoir lieu au sein de cette commission dans un avenir proche.

Il est clair que l'on peut agir non seulement sur la fiscalité mais aussi sur la fixation du prix. D'un point de vue économique, nous aurions certainement pu obtenir le même résultat si le citoyen avait été prévenu que le précompte mobilier sur le bon d'Etat serait plus élevé, mais que le prix du bon serait maintenu à un bas niveau, de manière à compenser l'augmentation du précompte. Cette option n'a pas été retenue, bien qu'elle eût été possible.

Cela prouve en tout cas qu'on peut rendre les bons d'Etat attractifs non seulement par le biais de la fiscalité, mais aussi via la fixation du prix du produit » (*Doc. parl.*, Sénat, 2011-2012, n° 5-1408/4, p. 13).

B.9.4. Ces éléments joints à la nécessité évoquée en B.5.4 de prendre rapidement des mesures efficaces justifient raisonnablement la différence de traitement dénoncée par la partie requérante.

B.9.5. Dans son avis, le Conseil d'Etat a indiqué :

« 2. [...]

Il n'y a guère de doute qu'un régime tel que celui qui est proposé, qui prévoit un traitement fiscal plus avantageux pour les assujettis de droit belge détenant des titres de la dette publique émis par l'Etat belge — et dissuade donc les assujettis d'investir dans des titres publics émis par d'autres Etats membres — constitue une restriction à la libre circulation des capitaux.

Dans un arrêt du 7 avril 2011, la Cour de Justice a effectivement constaté qu'un régime de régularisation fiscale portugais impliquant que, contrairement aux assujettis détenant des titres de la dette publique émis par d'autres Etats membres, les assujettis détenant des titres de la dette publique émis par l'Etat portugais pouvaient bénéficier d'un traitement de faveur fiscal prévu dans la réglementation nationale, 'constitue une restriction à la libre circulation des capitaux, prohibée, en principe' (CJUE 7 avril 2011, C-20/09, Commission/Portugal, § 57). Selon la Cour, le régime de régularisation en question, qui consistait *grosso modo* à ce que les assujettis ayant investi dans des titres étrangers soient soumis à un taux de 5 %, alors que les assujettis ayant investi dans des titres portugais pouvaient bénéficier d'un taux réduit de 2,5 %, prévoyait 'un traitement différencié selon que les assujettis détenaient des titres de

la dette publique émis par l'Etat portugais ou des titres de la dette publique émis par d'autres Etats membres, défavorable à la seconde catégorie d'assujettis. Partant, une telle différence de traitement est susceptible de dissuader les assujettis d'investir dans des titres de la dette publique émis par d'autres Etats membres ou de conserver de tels titres '(Ibid., § 56).

3. La Cour de Justice a jugé à maintes reprises que la libre circulation des capitaux ne peut être limitée par une réglementation nationale que si elle est justifiée par l'une des raisons mentionnées à l'article 65, paragraphe 1, TFUE ou par des raisons impérieuses d'intérêt général au sens de la jurisprudence de la Cour de Justice (CJUE 4 juin 2002, C-367/98, Commission/Portugal, § 49; CJUE 1er juillet 2010, C-233/09, Dijkman, § 49; CJUE 7 avril 2011, C-20/09, Commission/Portugal, § 59), étant entendu qu'un objectif de nature purement économique ne saurait justifier une restriction à une liberté fondamentale garantie par le TFUE et ne peut par conséquent pas davantage valablement justifier une limitation de la libre circulation des capitaux (CJUE 7 avril 2011, C-20/09, Commission/Portugal, § 65).

En outre, afin d'être ainsi justifiée, la réglementation nationale doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et ne pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour qu'il soit atteint, en vue de répondre au critère de proportionnalité (CJUE 4 juin 2002, C-367/98, Commission/Portugal, § 49) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/013, pp. 13 et 14).

B.9.6. Répondant à cet avis, le ministre a indiqué :

« [Le] projet de loi ne mentionne nullement que la réduction du précompte mobilier relatif aux bons d'Etat auxquels il a été souscrit entre le 24 novembre et le 2 décembre 2011 est limitée aux bons d'Etat belges. En d'autres termes, il n'y a pas d'inégalité de traitement par rapport aux bons d'Etats émis par d'autres pays, qu'ils fassent ou non partie de l'Union européenne. La formulation utilisée dans le projet de loi ne viole aucune réglementation européenne en la matière. Ni le dispositif ni la justification des amendements de la majorité n'imposent une limitation de cette mesure aux bons d'Etat belges » (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/015, p. 5).

B.9.7. La crise de l'euro ayant entraîné un accroissement des charges de la dette belge, il peut être admis que l'augmentation des taux des intérêts devant être consentis pour financer cette dette constitue une raison impérieuse d'intérêt général telle que celles évoquées en B.9.3 et B.9.4. Le régime dérogatoire prévu pour les bons d'Etat concernés ne poursuit pas un objectif de nature purement économique puisqu'il vise à contribuer au rétablissement de l'équilibre financier de l'Etat, ce qui le distingue de titres mis sur le marché belge par d'autres émetteurs poursuivant un intérêt privé et ne se trouvant pas dans une situation d'endettement

comparable. L'incitant fiscal que ce régime prévoit est propre à garantir l'objectif poursuivi par la mesure puisqu'il amène les souscripteurs de ces titres à consentir à l'Etat un prêt à un taux plus avantageux que ceux du marché, évoqués en B.9.3; cet incitant n'est, pour le surplus, pas disproportionné compte tenu de ce qu'il est comparable aux incitants fiscaux consentis pour d'autres produits d'épargne et de ce que le taux de précompte de 15 % auquel il est soumis était, jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi attaquée, le taux généralement applicable aux revenus mobiliers.

B.9.8. La combinaison des dispositions constitutionnelles invoquées avec les articles 63 et 107 du TFUE n'aboutit pas à une autre conclusion.

B.9.9. Le sixième moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne le septième moyen

B.10.1. Les articles 171, 3^o *quinquies*, 174/1, § 1er, alinéa 4, et 269, alinéa 1er, 5^o, du CIR 1992, respectivement modifié, inséré et modifié par les articles 27, 28 et 29 de la loi attaquée, seraient contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution et aux articles 56 et 63 du TFUE en ce qu'ils créent une différence de traitement entre bénéficiaires de revenus mobiliers suivant que ces revenus sont ou non issus de dépôts d'épargne : les dispositions attaquées soumettent en effet la partie non exonérée des revenus desdits dépôts d'épargne auprès des seules banques belges à un prélèvement de 15 % qui n'est pas majoré comme le sont ceux frappant les autres revenus visés par la loi attaquée. Or, la Commission européenne a intenté devant la Cour de justice de l'Union européenne une action en manquement contre la Belgique (C-383/10) en raison du fait que la partie exonérée des revenus des dépôts d'épargne serait contraire aux articles 56 et 63 du TFUE, de sorte que la situation qui en résultait est aggravée par la disposition attaquée.

B.10.2. Les articles 171, 3^o *quinquies*, et 269, alinéa 1er, 5^o, du CIR 1992 frappent d'un précompte de 15 % les revenus afférents aux dépôts d'épargne qui excèdent la limite fixée par l'article 21, 5^o, du même Code, ceux n'excédant pas cette limite étant, en vertu de la même disposition, exonérés de ce prélèvement.

B.10.3. Lors des travaux préparatoires de la loi attaquée fut évoquée la crainte que l'exonération de la cotisation accordée aux revenus des dépôts d'épargne conduise des contribuables à saisir la Cour; l'amendement déposé pour écarter cette crainte fut rejeté (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/007, pp. 1 et 2, et DOC 53-1952/010, p. 42).

B.10.4. La Belgique a été citée devant la Cour de justice de l'Union européenne par la Commission européenne (affaire C-383/10) au motif qu'en instaurant et maintenant un régime établissant l'imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non résidentes par l'application d'une exonération fiscale uniquement aux intérêts payés par les banques belges, la Belgique aurait manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions des articles 56 et 63 du TFUE et des articles 36 et 41 de l'Accord sur l'Espace économique européen.

B.10.5. L'examen du moyen suppose que soit tranchée la question de savoir si le régime fiscal favorable dont jouissent les intérêts payés par les banques belges, tant en ce qui concerne la partie de ceux-ci qui est exonérée d'impôts que celle qui est imposée à un taux favorable, est admissible au regard des dispositions du droit de l'Union européenne visées en B.10.1.

Avant de poursuivre l'examen du moyen, il faut dès lors, en application de l'article 267, premier alinéa, a) et b), lu en combinaison avec l'article 288, premier alinéa, du TFUE, poser à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle formulée dans le dispositif.

En ce qui concerne le huitième moyen

B.11.1. L'article 174/1 du CIR 1992 et, corrélativement, l'article 313 du même Code, respectivement inséré et remplacé par les articles 28 et 33 de la loi attaquée, seraient contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution en ce que la cotisation supplémentaire de 4 % prévue par l'article 174/1 ne s'applique qu'aux contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques, à l'exclusion de ceux soumis à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents (personnes physiques).

B.11.2. Comme l'indique le Conseil des ministres, l'impôt des personnes physiques, l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents obéissent à des règles différentes à de nombreux égards, qu'il s'agisse de la possibilité, prévue par l'article 171 du CIR 1992 pour les seules personnes physiques, de globaliser les revenus mobiliers, ou de prendre en compte au titre de revenu des personnes morales des revenus mobiliers qui ne sont pas qualifiés comme tels pour les personnes physiques (article 21, 5°, 6° et 10°, du même Code) ou de la définition de l'assiette de l'impôt ou encore des règles régissant l'imposition des revenus mobiliers d'origine étrangère et d'origine belge des non-résidents personnes physiques (article 230 du CIR 1992).

Il s'ensuit que ces différentes catégories de contribuables se trouvent dans des situations essentiellement différentes qui ne permettent pas de tenir pour discriminatoires les règles différentes auxquelles ils sont soumis en ce qui concerne la cotisation supplémentaire instaurée par la loi attaquée.

B.11.3. Le huitième moyen n'est pas fondé.

En ce qui concerne le neuvième moyen

B.12.1. L'article 313 du CIR 1992, remplacé par l'article 33 de la loi attaquée, serait contraire aux articles 10 et 172 de la Constitution en ce qu'il créerait une différence de

traitement entre, d'une part, les bénéficiaires de revenus d'origine belge et de revenus d'origine étrangère recueillis en Belgique, qui sont, lorsque ces revenus n'ont pas fait l'objet de la cotisation supplémentaire de 4 p.c. visée à l'article 174/1 du CIR 1992, tenus de déclarer ces revenus dans leur déclaration fiscale et, par là, tenus au paiement des centimes additionnels des agglomérations et des communes en vertu de l'article 465 du CIR 1992, modifié par l'article 35 de la loi attaquée et, d'autre part, les bénéficiaires de revenus d'origine étrangère recueillis à l'étranger qui, en vertu de l'article 466, alinéa 2, du même Code, sont exonérés de ces additionnels lorsque ces revenus sont déclarés à l'impôt des personnes physiques en raison du fait qu'ils ont été encaissés à l'étranger.

B.12.2. L'article 465, modifié par l'article 35 de la loi attaquée, et l'article 466 du CIR 1992 disposaient, avant la modification de l'article 466 par la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières :

« Art. 465. Par dérogation à l'article 464, les agglomérations et les communes peuvent établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques à l'exception de la cotisation visée à l'article 174/1.

Art. 466. La taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques et la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques sont calculées sur l'impôt dû à l'Etat, c'est-à-dire sur l'impôt des personnes physiques déterminé :

- avant imputation des crédits d'impôt visés aux articles 134, § 3, et 156*bis*, des versements anticipés visés aux articles 157 à 168 et 175 à 177, des précomptes, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et des crédits d'impôt, visés aux articles 277 à 296;

- avant application des majorations prévues aux articles 157 à 168, de la bonification prévue aux articles 175 à 177 ainsi que des accroissements d'impôt prévus à l'article 444.

Toutefois, le montant déterminé conformément à l'alinéa 1er, est diminué de la quotité d'impôt afférente aux revenus visés à l'article 17, § 1er, 1° et 2°:

- qui proviennent de placements et d'investissements effectués dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen;

- qui sont encaissés ou recueillis à l'étranger sans intervention d'un intermédiaire établi en Belgique;

- qui n'ont pas de caractère professionnel;

- et qui sont effectivement imposés distinctement en application de l'article 171 ».

B.12.3. L'article 465 du CIR 1992 a été modifié par l'article 35 de la loi attaquée pour interdire aux communes et agglomérations d'instaurer des centimes additionnels à la cotisation supplémentaire de 4 % (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53-1952/004, p. 22) et le ministre a en outre indiqué que « les communes ne peuvent de toute façon pas non plus taxer les intérêts et les dividendes » (*ibid.*, DOC 53-1952/010, p. 28). Il reste que les revenus en cause, lorsqu'ils ne sont pas frappés de la cotisation supplémentaire, sont par conséquent mentionnés dans la déclaration fiscale et pris en compte pour le calcul desdits additionnels.

B.12.4. Toutefois, l'article 34 de la loi du 13 décembre 2012 précitée dispose :

« L'article 466, alinéa 2, du même Code, inséré par la loi du 14 avril 2011, est remplacé par ce qui suit :

‘ Toutefois, le montant déterminé conformément à l'alinéa 1er est diminué de la quotité d'impôt afférente aux revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1er, 1^o et 2^o, qui n'ont pas de caractère professionnel ’ ».

Cette disposition a été justifiée comme suit lors des travaux préparatoires :

« L'arrêt du 1er juillet 2010 rendu par la Cour de Justice de l'Union européenne dans l'affaire DIJKMAN-LAVALEIJE a jugé discriminatoire le fait que les dividendes et les intérêts d'origine étrangère perçus sans l'intervention d'un intermédiaire belge devaient être mentionnés dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques et supporter de ce fait les centimes additionnels communaux, alors que les mêmes revenus mobiliers perçus à l'intervention d'un intermédiaire belge ne devaient pas les supporter puisqu'ils bénéficiaient alors du précompte mobilier qui avait encore un caractère libératoire. La loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses a exécuté cet arrêt en excluant de l'application de cette taxe additionnelle les revenus en cause qui proviennent de placements et d'investissements effectués dans un autre Etat membre de l'Espace économique européen. Cela étant, les mêmes revenus d'origine belge continuaient à supporter la taxe additionnelle.

La nouvelle modification proposée met fin à ces discriminations entre les dividendes et les intérêts selon leur origine belge ou étrangère en matière de taxe communale et d'agglomération additionnelle à l'impôt des personnes physiques.

En outre, cette exclusion des dividendes et des intérêts de l'application de cette taxe additionnelle prépare la nouvelle répartition de compétences entre le pouvoir fédéral et les régions en matière d'impôt des personnes physiques telle qu'elle ressort de l'accord gouvernemental sur la réforme de la loi de financement.

Au moment du calcul du montant des centimes additionnels communaux et d'agglomération, il sera désormais fait abstraction de la quotité d'impôt afférente à l'ensemble des revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1er, 1^o et 2^o, CIR 92 pour lesquels il n'est pas fait application de l'article 37, CIR 92.

Cette nouvelle disposition s'appliquera lors du calcul de l'impôt des personnes physiques afférent aux revenus recueillis à partir du 1er janvier 2012, à savoir sur le calcul fait sur la base de la déclaration à l'impôt des personnes physiques relative à l'exercice d'imposition 2013 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 17 et 18).

B.12.5. Par l'effet de cette modification sur laquelle la loi-programme du 27 décembre 2012 n'est pas revenue et compte tenu de la circonstance que les dispositions initiales – qui s'appliquent aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012 (article 38 de la loi attaquée du 28 décembre 2011) – ainsi que les dispositions nouvelles – qui entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013 (article 39, alinéa 8, de la loi du 13 décembre 2012 précitée) – portent, par l'effet de leur date d'entrée en vigueur, sur les mêmes revenus, le moyen, d'ailleurs fondé sur une critique à laquelle la loi modificative répond, n'a plus d'objet.

En ce qui concerne le dixième moyen

B.13. Le moyen, qui est spécifique à la demande de suspension, ne doit pas être examiné, la Cour s'étant prononcée sur celle-ci par son arrêt n^o 56/2012 du 19 avril 2012.

Par ces motifs,

la Cour

- rejette le recours en ce qu'il est fondé sur les premier à sixième et huitième à dixième moyens;

- avant de statuer au fond sur le septième moyen, pose à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

Les articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et les articles 36 et 41 de l'Accord sur l'Espace économique européen doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas à un Etat membre d'instaurer et de maintenir un régime établissant une imposition plus élevée des intérêts payés par les banques non résidentes par l'application d'une exonération fiscale ou d'un taux d'imposition plus bas uniquement aux intérêts payés par les banques belges ?

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 21 février 2013.

Le greffier,

Le président f.f.,

F. Meersschaut

J.-P. Snappe