

Numéro du rôle : 5314
Arrêt n° 7/2014 du 23 janvier 2014

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 des présidents J. Spreutels et A. Alen, des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite M. Bossuyt, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

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 (CIR 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.

Par arrêt interlocutoire n° 18/2013 du 21 février 2013, publié au *Moniteur belge* du 3 avril 2013, la Cour a posé 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 ? ».

Par courrier du greffe de la Cour de justice de l'Union européenne reçu le 21 juin 2013, il a été demandé à la Cour d'indiquer à la Cour de justice de l'Union européenne si, à la lumière de l'arrêt rendu par celle-ci le 6 juin 2013 dans l'affaire C-383/10, elle souhaitait maintenir son renvoi préjudiciel.

Par ordonnance du 2 juillet 2013, la Cour a retiré la question préjudicielle posée à la Cour de justice de l'Union européenne par l'arrêt n° 18/2013 précité.

Par ordonnance du président de la Cour de justice de l'Union européenne du 15 juillet 2013, l'affaire C-99/13 a été radiée du registre de la Cour de justice.

Par ordonnance du 10 octobre 2013, la Cour a fixé l'audience au 12 novembre 2013, après avoir invité les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 5 novembre 2013 au plus tard et dont elles échangeraient une copie dans le même délai, leurs observations éventuelles à la suite, d'une part, de l'adoption de la loi-programme du 27 décembre 2012 qui, notamment, modifie les articles 174/1 et 313 du CIR 1992 et, d'autre part, de l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne du 6 juin 2013 dans l'affaire C-383/10.

Le Conseil des ministres a introduit un mémoire complémentaire.

A l'audience publique du 12 novembre 2013 :

- a comparu B. Druart, conseiller général des Finances, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs T. Giet et L. Lavrysen ont fait rapport;
- la partie précitée a été entendue;
- 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 -

A.1.1. Le Conseil des ministres indique que le septième moyen, à propos duquel la Cour a interrogé la Cour de justice de l'Union européenne (arrêt n° 18/2013 du 21 février 2013) et qu'elle doit à présent examiner, porte sur les articles 27, 6°, 28 et 29, 6°, de la loi attaquée du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses qui, respectivement, insèrent un article 171, 3° *quinquies*, dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) (imposition à 15 p.c. des revenus afférents aux dépôts d'épargne excédant les limites visées à l'article 21, 5°, du même Code) et un article 174/1 (exclusion desdits revenus de l'assujettissement à la cotisation supplémentaire prévue par cette disposition) et modifient l'article 269, alinéa 1er, du même Code (fixation à 15 p.c. du précompte mobilier relatif auxdits revenus).

A.1.2. Le Conseil des ministres soutient que l'article 29, 6°, de la loi attaquée n'a pas eu et n'aura pas d'effets parce qu'avant même la loi-programme du 27 décembre 2012, l'article 53, 2°, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières a remplacé l'article 269, alinéa 1er, 5°, du CIR 1992 par une disposition s'appliquant, en vertu de l'article 59, alinéa 5, de la même loi, comme l'article 29, 6°, attaqué, aux intérêts attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2012. Le recours est donc devenu sans objet en ce qui concerne cette dernière disposition.

A.1.3. Il expose qu'en vertu de l'article 53, 2°, de la loi du 13 décembre 2012 précitée, les revenus des dépôts d'épargne précités sont frappés d'un précompte mobilier de 15 p.c. dans la mesure où, en ce qui concerne ceux payés ou attribués à des personnes physiques, ils excèdent les limites fixées à l'article 21, 5°, du CIR 1992 (article 269, 5°, du CIR 1992). Cette disposition n'ayant pas fait l'objet d'un recours en annulation, elle restera applicable même si la Cour annulait l'article 27, 6°, de la loi attaquée qui prévoit l'imposition distincte des revenus afférents aux dépôts d'épargne dans la mesure où ils excèdent les limites précitées. En cas d'annulation de cette disposition, le précompte mobilier resterait dû en vertu de l'article 269 mais au lieu d'être imposés au taux distinct, les revenus précités s'ajouteraient aux autres revenus pour l'imposition globale de tous les revenus des contribuables.

A.2. Le Conseil des ministres indique que la loi-programme du 27 décembre 2012 modifiant à nouveau les articles 171 et 269 du CIR 1992 prévoit que les intérêts des dépôts d'épargne attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2013 sont imposés au taux de 15 p.c. dans la mesure où ils excèdent la limite précitée fixée par l'article 21, 5°, du Code et font l'objet d'un précompte mobilier dans la même mesure, en ce qui concerne ceux dont bénéficient les personnes physiques. Cette même loi ne modifie pas, mais abroge l'article 174/1 du CIR 1992 à partir du 1er janvier 2013. La cotisation spéciale prévue par cette disposition n'était de toute manière pas applicable aux revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 21, 5°, du CIR 1992, même si ces revenus étaient pris en compte pour déterminer le montant net à partir duquel la cotisation supplémentaire était applicable.

Il estime que la loi-programme du 27 décembre 2012 n'a donc aucune incidence sur les dispositions critiquées par le septième moyen.

A.3. Le Conseil des ministres relève que l'article 313 du CIR 1992, modifié par la loi attaquée, ne fait pas partie des dispositions critiquées par le septième moyen. Il mettait fin à la dispense de déclaration des revenus mobiliers sur lesquels un précompte mobilier a été retenu à la source et a été, à nouveau, modifié par la loi du 27 décembre 2012 précitée pour restaurer en pratique les anciennes règles à partir du 1er janvier 2013. Quant aux revenus perçus entre le 1er janvier et le 31 décembre 2012, ils ne doivent pas être déclarés à condition que la totalité des revenus mobiliers obtenus par le contribuable ne puisse pas donner lieu à la cotisation supplémentaire de 4 p.c. conformément à l'article 174/1, § 1er (article 88 de la loi-programme du 27 décembre 2012 qui remplace l'article 313 modifié par la loi du 28 décembre 2011 et article 96, alinéa 1er, de la même loi-programme). L'anonymat n'a donc, en pratique, jamais été supprimé. Pour le surplus, ce n'est pas la règle de la dispense de déclaration ou de l'anonymat qui a été critiquée par l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne du 6 juin 2013.

A.4. Selon le Conseil des ministres, cet arrêt censure le régime d'exonération dont bénéficient les dépôts d'épargne qu'il vise. Pour écarter une cause de justification de la mesure d'exonération consistant dans un objectif de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale, la Cour de justice de l'Union européenne constate que ce risque existe dans un cadre purement interne et ajoute que, les contribuables bénéficiant de l'anonymat à l'égard des intérêts d'un compte d'épargne belge, il leur suffirait de confier leur épargne à plusieurs banques différentes (arrêt, point 62). La Cour de justice de l'Union européenne en conclut que le risque de fraude ou d'abus est inhérent au système d'exonération même. En retirant la question préjudicielle qu'elle avait posée à la Cour de justice de l'Union européenne dans son arrêt n° 18/2013, la Cour admet que le droit européen ne permet pas 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. Il apparaît donc qu'il faille admettre que les articles 27, 6°, 29, 6° et, en ce qu'il porte sur l'article 174/1, § 1er, alinéa 4, du CIR 1992, l'article 28 de la loi attaquée violent les articles 10 et 172 de la Constitution, étant entendu, on l'a dit, que le recours est devenu sans objet en ce qui concerne l'article 29, 6°. Etant entendu en outre que l'article 21, 5°, du CIR 1992 n'est pas annulable et qu'il appartient à cet égard au législateur de mettre le droit belge en conformité avec le droit européen à la suite de l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne, la question se pose de savoir s'il convient d'annuler directement et sans réserve l'article 27, 6°, de la loi du 28 décembre 2011 ou si la Cour pourrait user de sa faculté de faire application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle.

A.5. Le Conseil des ministres relève à cet égard que la procédure en manquement d'Etat qui a donné lieu à l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne s'apparente à un contentieux de la légalité et que l'arrêt a un caractère déclaratoire : il ne peut condamner l'Etat à une réparation en dommages-intérêts, ni annuler ou invalider la règle nationale, ni prescrire des mesures à prendre par l'Etat défaillant. L'arrêt peut certes éclairer l'Etat sur les mesures à prendre pour mettre fin au manquement; il doit, selon une jurisprudence constante, faire l'objet d'une exécution dans des délais aussi brefs que possible et il conduit le juge interne à écarter, en vertu du principe de la primauté du droit européen, la disposition censurée par la Cour de justice.

Si la Cour annulait l'article 27, 6°, de la loi attaquée, sa décision se heurterait au principe de la sécurité juridique puisqu'elle aboutirait à taxer les revenus des dépôts d'épargne visés à l'article 21, 5°, CIR 1992 qui dépasseraient la quotité exonérée, à un taux pouvant varier de 25 à 50 p.c. (article 130 du CIR 1992) et cela à partir du 1er janvier 2012 (date d'entrée en vigueur des articles 25 à 37 de la loi du 28 décembre 2011, article 38). En outre, cette situation pourrait entraîner des effets dommageables sur l'octroi de certains avantages sociaux basés sur un montant maximum de revenus imposables globalement qui comprendraient ces revenus mobiliers, alors qu'ils sont censés ne pas intervenir dans l'appréciation des ressources des citoyens. Une annulation pure et simple de la disposition en cause modifierait la situation fiscale et sociale du citoyen avec un effet rétroactif : la période imposable en question est clôturée et une telle décision porterait atteinte au principe de l'annualité de l'impôt.

Le Conseil des ministres demande donc à la Cour, si elle annule l'article 27, 6°, précité, d'en maintenir définitivement les effets jusqu'à l'intervention du législateur rétablissant la conformité du droit belge au droit européen. Il est prévu que cela se fasse dans une loi qui devrait être adoptée avant la fin de l'année 2013.

A.6. En ce qui concerne l'article 28 de la loi attaquée, le Conseil des ministres fait valoir qu'une annulation des mots « et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3°*quinquies* » figurant à l'article 174/1, § 1er, alinéa 4, inséré par l'article 28 précité, aurait pour conséquence de soumettre les intérêts des dépôts d'épargne à la cotisation supplémentaire, ce qui entraînerait à nouveau une violation du principe de sécurité juridique, des difficultés administratives et des effets disproportionnés pour les épargnants.

Il demande dès lors également à la Cour, en cas d'annulation des mots reproduits plus haut, de maintenir définitivement les effets de ceux-ci du 1er janvier au 31 décembre 2012.

- B -

B.1.1. Il ressort de l'arrêt n° 18/2013 du 21 février 2013 que la Cour doit encore statuer sur le septième moyen par lequel la partie requérante fait valoir que les articles 171, 3°*quinquies*, 174/1, § 1er, alinéa 4, et 269, alinéa 1er, 5°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), respectivement modifié, inséré et modifié par les articles 27, 6°, 28 et 29, 6°, de la loi attaquée, seraient contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution et aux articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (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 p.c. 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 cette exonération partielle 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.1.2. Les articles 171, 174/1, § 1er, et 269, alinéa 1er, du CIR 1992, dans la rédaction qui leur a été donnée par la loi attaquée, disposent :

*Article 171*

« Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

[...]

*2°bis* au taux de 15 p.c., les revenus de capitaux et de biens mobiliers, autres que les intérêts et les dividendes, et les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7°;

*2°ter* au taux de 21 p.c. :

a) les intérêts visés à l'article 269, alinéa 1er, *1°bis*;

b) les dividendes visés à l'article 269, alinéas 2 et 3;

c) les sommes définies comme dividendes par l'article 186, en cas d'acquisition d'actions ou parts propres par une société résidente ou étrangère;

[...]

*3°quinquies* au taux de 15 p.c., les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 21, 5°, dans la mesure où ils excèdent les limites fixées au 5° dudit article;

[...] ».

*Article 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 ».

*Article 269, alinéa 1er*

« Le taux du précompte mobilier est fixé :

1 à 15 p.c. pour les revenus de capitaux et biens mobiliers, autres que les intérêts et les dividendes, ainsi que pour les revenus divers visés à l'article 90, 5° à 7°;

1°*bis* à 21 p.c. pour les intérêts autres que ceux visés aux 4° et 5°;

[...]

5° à 15 p.c. pour les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 21, 5°, dans la mesure où ils excèdent les limites fixées au 5° dudit article ».

B.2.1. Les dispositions attaquées ont pour objet de porter de 15 à 21 p.c. le précompte mobilier applicable aux dividendes et intérêts qu'elles visent et qui ne comprennent pas, notamment, la quotité non exonérée des dépôts d'épargne (article 171, 3°*quinquies*, du CIR 1992, modifié par l'article 27, 6°, de la loi attaquée).

B.2.2. Elles ont également pour objet d'établir une cotisation supplémentaire de 4 p.c. 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 revenus afférents aux dépôts d'épargne ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire mais les intérêts des dépôts d'épargne s'élevant au-delà de la limite fixée à l'article 171, 3°*quinquies*, du CIR 1992 sont pris en compte pour déterminer si le montant au-delà duquel la cotisation est due est atteint (article 174/1, § 1er, inséré par l'article 28 de la loi attaquée).

B.3.1. La partie requérante n'a pas introduit de recours en annulation contre les dispositions des lois-programmes des 29 mars 2012 (*Moniteur belge* du 6 avril 2012), 22 juin 2012 (*Moniteur belge* du 28 juin 2012), 13 décembre 2012 (*Moniteur belge* du 20 décembre 2012) et 27 décembre 2012 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2012) qui ont modifié plusieurs dispositions qui faisaient l'objet du recours et, en ce qui concerne en particulier le septième moyen, ont remplacé l'article 269, alinéa 1er, 5°, du CIR 1992 (article 53 de la loi du 13 décembre 2012 applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du

1er janvier 2012 et article 84 de la loi du 27 décembre 2012, applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1er janvier 2013). Cette disposition prévoyait que le taux du précompte mobilier s'élevait à 15 p.c. pour la quotité non exonérée des revenus afférents aux dépôts d'épargne dans des établissements financiers.

B.3.2. L'objet du recours est dès lors limité, en ce qui concerne les dispositions visées par le septième moyen, à celles des dispositions qui sont toujours en vigueur et n'ont pas été modifiées, à savoir l'article 171, 3<sup>o</sup> *quinquies*, du CIR 1992 qui fixe à 15 p.c. le taux de l'impôt frappant la quotité non exonérée des revenus afférents aux dépôts d'épargne dans des établissements financiers belges et l'article 174/1, § 1er, alinéa 4, qui ne soumet pas les revenus précités à la cotisation supplémentaire instaurée par la loi attaquée.

B.4. Par son arrêt du 6 juin 2013 (affaire C-383/10), la Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée, à l'occasion d'un recours en manquement au titre de l'article 258 du TFUE, sur l'exonération fiscale réservée uniquement aux intérêts payés par les banques belges. Elle a décidé :

« 39. Dans le cadre de ce grief, la Commission fait valoir, en premier lieu, que le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE.

40. À titre liminaire, il y a lieu de relever que, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit de l'Union (voir arrêt du 19 juillet 2012, A, C-48/11, non encore publié au *Recueil*, point 16 et jurisprudence citée).

41. Il y a également lieu de souligner que les prestations de services bancaires constituent des services au sens de l'article 57 TFUE et que l'article 56 TFUE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale qui, sans justification objective, entrave la possibilité pour un prestataire de services d'exercer effectivement cette liberté (voir, en ce sens, arrêts du 30 janvier 2007, *Commission/Danemark*, C-150/04, *Rec.* p. I-1163, point 37 et jurisprudence citée).

42. Dans l'optique d'un marché unique, et pour permettre de réaliser les objectifs de celui-ci, l'article 56 TFUE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (arrêt *Commission/Danemark*, précité, point 38).

43. Il ressort, en outre, d'une jurisprudence constante de la Cour que l'article 56 TFUE s'oppose notamment à toute réglementation nationale de nature à prohiber ou à gêner davantage les activités du prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit légalement des services analogues (voir arrêt du 5 juillet 2007, *Commission/Belgique*, C-522/04, *Rec.* p. I-5701, point 38).

44. En l'espèce, il convient d'observer que la législation en cause dans la présente affaire établit un régime fiscal différent pour les intérêts résultant d'un dépôt d'épargne selon qu'ils sont payés par des banques établies en Belgique ou non. Une telle différence de traitement s'explique, selon le gouvernement belge, notamment par l'impossibilité d'appliquer le même régime dans les deux cas afin d'éviter une double exonération lorsque le contribuable dispose d'un dépôt d'épargne à la fois en Belgique et dans un autre État membre.

45. Il y a donc lieu de vérifier si une telle législation crée des entraves à la libre prestation des services et si, le cas échéant, de telles entraves sont susceptibles d'être justifiées par les raisons invoquées par le gouvernement belge.

46. À cet égard, il importe de constater que le gouvernement belge, dans son mémoire en défense, ne nie pas l'existence d'une entrave à cette liberté.

47. Ensuite, il y a lieu de relever que la législation belge litigieuse a, d'une part, pour effet de dissuader les résidents belges d'avoir recours aux services de banques établies dans d'autres États membres et d'ouvrir ou de conserver des comptes d'épargne auprès de banques non établies en Belgique, étant donné que les intérêts payés par ces dernières ne sont pas susceptibles de profiter de l'exonération fiscale en cause lorsque ces banques ne sont pas établies sur le territoire belge. D'autre part, cette réglementation est de nature à dissuader les titulaires d'un compte d'épargne auprès d'une banque établie sur le territoire belge, qui bénéficient, partant, de ladite exonération, de transférer leur compte vers une banque établie dans un autre État membre.

48. Partant, il y a lieu de constater que la réglementation en cause constitue une entrave à la libre prestation des services, prohibée, en principe, par l'article 56, premier alinéa, TFUE.

49. Il découle d'une jurisprudence bien établie que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité peuvent néanmoins être admises à condition qu'elles poursuivent un objectif d'intérêt général, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de celui-ci et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi (voir, notamment, arrêt du 12 juillet 2012, *Commission/Espagne*, C-269/09, non encore publié au *Recueil*, point 62 et jurisprudence citée).

50. Il convient ainsi d'examiner si l'entrave constatée peut être justifiée par le seul objectif d'intérêt général invoqué expressément par le Royaume de Belgique, à savoir la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux.

51. S'agissant de cette justification, il convient de constater, à titre liminaire, que la Cour a déjà jugé que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux pouvait justifier une restriction aux libertés fondamentales (voir en ce sens, notamment, arrêt *X et Passenheim-van Schoot*, précité, point 45).

52. En ce qui concerne l'impossibilité de recourir aux instruments de l'Union en matière d'assistance mutuelle garantie notamment par la directive 77/799, force est de constater que les mécanismes d'assistance mutuelle existant entre les autorités des États membres sont suffisants pour permettre à un État membre d'effectuer un contrôle de la véracité des déclarations des contribuables relatives à leurs revenus réalisés dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêts du 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, non encore publié au *Recueil*, point 78, ainsi que *Commission/Espagne*, précité, point 68).

53. Il n'est toutefois pas exclu que l'instrument de coopération susmentionné ne fonctionne pas toujours de façon satisfaisante et sans heurts dans la pratique. Cependant, les États membres ne sauraient tirer des difficultés éventuelles rencontrées pour réunir les informations requises ou des carences susceptibles de se produire dans la coopération entre leurs administrations fiscales une justification à la restriction des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 4 mars 2004, *Commission/France*, C-334/02, *Rec. p. I-2229*, point 33, et *Commission/Espagne*, précité, point 72).

54. En effet, rien n'empêcherait les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies (voir, notamment, arrêt du 11 octobre 2007, *ELISA*, C-451/05, *Rec. p. I-8251*, point 95 et jurisprudence citée).

55. Dans ce contexte, le gouvernement belge soutient que la Cour a accepté, dans l'arrêt *X et Passenheim-van Schoot*, précité, la justification tirée de l'efficacité insuffisante dudit instrument de coopération.

56. À cet égard, il importe de relever que la Cour a jugé, dans ledit arrêt, que l'application d'un délai de redressement prolongé en cas de suspicion de dissimulation d'avoirs imposables détenus dans un autre État membre était justifiée par l'objectif d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutter contre la fraude fiscale.

57. Or, en l'espèce, s'agissant des revenus déclarés par les contribuables, l'administration fiscale belge ne devrait pas rencontrer de difficultés pour obtenir les informations nécessaires à l'égard de ces revenus provenant d'un autre État membre.

58. En outre, comme le relève le Royaume de Belgique dans son mémoire en défense, les revenus des comptes d'épargne étrangers qui doivent être déclarés par le contribuable font également l'objet d'un échange d'informations dans le cadre de la directive 2003/48.

59. Partant, l'administration fiscale belge dispose d'un instrument légal, dont l'effectivité n'a pas été mise en question, pour obtenir des informations concernant l'existence des revenus mobiliers étrangers et est, par conséquent, en mesure de les imposer.

60. Il résulte de ce qui précède que la justification tirée de l'insuffisance des instruments de coopération au niveau de l'Union ne peut être accueillie.

61. S'agissant du risque de double exonération, et donc, implicitement, de la justification de la législation en cause par les objectifs visant la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il y a lieu de rappeler que ceux-ci constituent des objectifs légitimes reconnus par la Cour (voir en ce sens, notamment, arrêt du 7 avril 2011, *Commission/Portugal*, C-20/09, *Rec.* p. I-2637, point 60 et jurisprudence citée).

62. À cet égard, il convient de constater que, comme l'a relevé, à juste titre, la Commission, ce risque existe également dans l'hypothèse où un contribuable dispose de deux ou de plusieurs comptes d'épargne auprès d'une banque établie en Belgique et donc dans un cadre purement interne. Étant donné que les contribuables bénéficient de l'anonymat à l'égard des intérêts provenant d'un compte d'épargne belge, il suffirait, afin de pouvoir profiter plusieurs fois de l'exonération litigieuse, que le contribuable confie son épargne à plusieurs banques différentes. Il en résulte que le risque de fraude ou d'abus, invoqué par le gouvernement belge, est inhérent au système d'exonération national et n'est pas tributaire de l'existence d'un élément transfrontalier.

63. En outre, à supposer même que la réglementation nationale en cause soit propre à garantir la réalisation de l'objectif visant à assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et, notamment, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, il convient de constater que cette réglementation va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi.

64. En effet, il résulte d'une jurisprudence bien établie qu'une justification tirée de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales n'est admissible que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale, ce qui exclut toute présomption générale de fraude. Partant, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscales ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 2010, *Etablissements Rimbaud*, C-72/09, *Rec.* p. I-10659, point 34 et jurisprudence citée). Or, en l'espèce, la réglementation nationale litigieuse prévient non seulement l'évasion et la fraude fiscales, mais également l'exercice légitime de la libre prestation des services lorsque les contribuables prouvent qu'ils ne poursuivent pas un objectif frauduleux.

65. Il en résulte que le gouvernement belge aurait pu adopter des mesures moins restrictives pour atteindre l'objectif consistant à lutter contre la fraude fiscale.

66. Dans ces conditions, la justification de la législation en cause par la nécessité d'éviter l'évasion et la fraude fiscales dans le cadre de la garantie de l'efficacité des contrôles fiscaux ne saurait être retenue.

67. Enfin, en ce qui concerne la justification tirée du fait que, s'agissant des comptes d'épargne auprès de banques établies en dehors de la Belgique, lorsqu'un contribuable a, à tort, bénéficié d'une exonération, il incombe à ce dernier de payer le précompte sans aucune possibilité de recours civil contre la banque étrangère, il suffit de constater que le gouvernement belge n'a pas démontré en quoi ses préoccupations relatives à une juste répartition des responsabilités civiles entre les contribuables et les banques concernées

pourraient justifier l'application d'une mesure telle que celle en cause, dans le but de poursuivre l'objectif visant à assurer l'efficacité des contrôles fiscaux.

68. Dans ces conditions, ladite justification de la législation litigieuse ne saurait être accueillie.

69. Il en résulte que la restriction à la liberté de prestation des services qu'entraîne l'application de la réglementation nationale litigieuse, qui réserve l'octroi d'une exonération fiscale uniquement aux intérêts payés par les banques établies en Belgique, à l'exclusion de ceux payés par des établissements bancaires établis dans d'autres États membres, ne peut être justifiée par les objectifs invoqués par le Royaume de Belgique, pas plus qu'elle ne répond à l'exigence de proportionnalité.

70. La Commission fait valoir, en second lieu, que, en raison de l'existence de la réglementation belge litigieuse, le Royaume de Belgique a également manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 36 de l'accord EEE, relatif à la libre prestation des services.

71. À cet égard, il y a lieu de relever que ladite disposition de l'accord EEE est analogue à celle établie à l'article 56 TFUE, de sorte que les considérations relatives à cet article énoncées aux points 40 à 69 du présent arrêt s'appliquent, en principe, également à l'article correspondant de l'accord EEE.

72. Or, force est de constater que le gouvernement belge n'invoque de justification que pour ce qui concerne l'article 56 TFUE. Il s'ensuit que, dans la mesure où aucune justification particulière n'est invoquée par ledit gouvernement en ce qui concerne l'article 36 de l'accord EEE, il y a lieu de considérer que l'article 36 de l'accord EEE s'oppose également à la réglementation nationale litigieuse.

#### *Sur la libre circulation des capitaux*

73. La Commission demande, en outre, à la Cour de constater que le Royaume de Belgique a manqué à ses obligations découlant de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.

74. Les dispositions du traité ainsi que de l'accord EEE relatives à la libre prestation des services s'opposant à la réglementation litigieuse, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément ladite réglementation à la lumière de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE concernant la libre circulation des capitaux (voir, par analogie, arrêt *Commission/Belgique*, précité, point 79).

75. Par conséquent, il convient de constater que, en instaurant et en maintenant un régime établissant une imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non-résidentes, résultant de l'application d'une exonération fiscale réservée uniquement aux intérêts payés par les banques résidentes, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE ainsi que de l'article 36 de l'accord EEE ».

B.5. En réservant un taux d'imposition favorable uniquement aux intérêts payés par les banques résidentes, les dispositions attaquées établissent une imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non-résidentes, analogue à celle qui a été censurée par l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne précité.

B.6. L'article 171, 3<sup>o</sup> *quinquies*, et, en ce qu'il vise les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3<sup>o</sup> *quinquies*, l'article 174/1, § 1er, alinéa 4, du CIR 1992 ne sont pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 56 du TFUE et 36 de l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992.

B.7.1. Le moyen est fondé.

B.7.2. L'article 269, alinéa 1er, 5<sup>o</sup>, du CIR 1992, mentionné en B.3.1, est indissociablement lié aux dispositions visées en B.6 dès lors qu'il détermine le taux du précompte mobilier applicable aux revenus soumis à l'impôt et, le cas échéant, à la cotisation supplémentaire qui étaient dus en vertu desdites dispositions. L'article 269, alinéa 1er, 5<sup>o</sup>, du CIR 1992, tel qu'il est applicable aux revenus de 2012 dans la rédaction qui lui a été donnée par l'article 53 de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières, doit être annulé pour les mêmes motifs que ceux indiqués en B.5.

B.7.3. Cette annulation conduit à ce que soit restauré l'article 269, alinéa 1er, 5<sup>o</sup>, du CIR 1992 dans la rédaction qui lui avait été donnée par l'article 29, 6<sup>o</sup>, de la loi attaquée. Cette disposition avait une portée identique, si ce n'est qu'elle ne faisait pas référence aux revenus payés ou attribués à des personnes physiques, alors pourtant que telle était l'intention du législateur qui l'a adoptée, ainsi que l'indiquent les travaux préparatoires de la loi du 13 décembre 2012 précitée (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 29 et 30). Cette disposition est dès lors indissociablement liée à celle dont l'annulation est motivée en B.7.2; elle doit être annulée pour les mêmes motifs.

B.8.1. Dans son mémoire complémentaire, le Conseil des ministres demande à la Cour, si elle annule les dispositions visées en B.6, d'en maintenir les effets en application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.8.2. La Cour ne peut pas accéder à cette demande. En effet, il ressort de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne mentionné en B.4 que celle-ci n'a pas entendu maintenir les effets des dispositions qu'elle contrôlait, ce qui, selon sa jurisprudence, ne permet pas qu'un tel maintien soit décidé dans un arrêt ultérieur (CJUE, grande chambre, 6 mars 2007, C-292/04, *Meilicke*, points 32 à 41), de sorte que la Cour ne saurait maintenir les effets des dispositions attaquées sans exposer la Belgique au risque d'une nouvelle action en manquement.

Par ces motifs,

la Cour

annule

- l'article 171, 3<sup>o</sup>*quinquies*, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 27, 6<sup>o</sup>, de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses;

- les mots « et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3<sup>o</sup>*quinquies*, » à l'article 174/1 du même Code, inséré par l'article 28 de la même loi;

- l'article 269, alinéa 1er, 5<sup>o</sup>, du même Code, modifié par l'article 29, 6<sup>o</sup>, de la même loi, puis par l'article 53, 2<sup>o</sup>, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières.

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 23 janvier 2014.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels