

Numéro du rôle : 6681
Arrêt n° 79/2020 du 4 juin 2020

## ARRÊT

---

*En cause* : le recours en annulation des articles 122 et 123 de la loi-programme du 25 décembre 2016 (modification des articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code des droits et taxes divers), introduit par la SNC « Anton van Zantbeek ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et F. Daoût, et des juges L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen, M. Pâques et Y. Kherbache, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

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 20 juin 2017 et parvenue au greffe le 21 juin 2017, la SNC « Anton van Zantbeek », assistée et représentée par Me A. Maelfait, avocat au barreau de Gand, a introduit un recours en annulation des articles 122 et 123 de la loi-programme du 25 décembre 2016 (modification des articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code des droits et taxes divers), publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2016, deuxième édition.

Par l'arrêt interlocutoire n° 149/2018 du 8 novembre 2018, publié au *Moniteur belge* du 28 décembre 2018, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 36 de l'Accord du 2 mai 1992 sur l'Espace économique européen doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui instaure une taxe sur les opérations de bourse, comme celle visée aux articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code belge des droits et taxes divers, et qui a pour conséquence que le donneur d'ordre belge est redevable de cette taxe lorsque l'intermédiaire professionnel est établi à l'étranger ?

2. L'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 40 de l'Accord du 2 mai 1992 sur l'Espace économique européen doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui instaure une taxe sur les opérations de bourse, comme celle visée aux articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code belge des droits et taxes divers, et qui a pour conséquence que le donneur d'ordre belge est redevable de cette taxe lorsque l'intermédiaire professionnel est établi à l'étranger ?

3. Si, sur la base des réponses données à la première ou à la deuxième question préjudicielle, la Cour constitutionnelle devait parvenir à la conclusion que les articles attaqués méconnaissent une ou plusieurs des obligations découlant des dispositions mentionnées dans ces questions, pourrait-elle maintenir provisoirement les effets des articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code belge des droits et taxes divers afin d'éviter une insécurité juridique et afin de permettre au législateur de les mettre en conformité avec ces obligations ? ».

Par arrêt du 30 janvier 2020 dans l'affaire C-725/18, la Cour de justice de l'Union européenne a répondu aux questions.

Par ordonnance du 20 février 2020, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Y. Kherbache et P. Nihoul, a décidé :

- de rouvrir les débats;
- d'inviter les parties à faire connaître, dans un mémoire complémentaire à introduire le 11 mars 2020 au plus tard, et à communiquer aux autres parties dans le même délai, leur point de vue sur l'incidence de l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne sur le recours en annulation;

- qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et

- qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 18 mars 2020 et l'affaire mise en délibéré.

Des mémoires complémentaires ont été introduits par :

- la partie requérante;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me C. Decordier, avocat au barreau de Gand.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 18 mars 2020.

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. Par son arrêt n° 149/2018 du 8 novembre 2018, la Cour a posé trois questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne. La Cour de justice a répondu à ces questions par l'arrêt C-725/18, *Anton van Zantbeek VOF*, du 30 janvier 2020.

Par ordonnance du 20 février 2020, la Cour a ordonné la réouverture des débats et invité les parties à communiquer, dans un mémoire complémentaire, leur point de vue quant à l'incidence de l'arrêt précité de la Cour de justice sur le recours en annulation.

A.2.1. La partie requérante observe qu'en ce qui concerne le premier moyen, la Cour de justice considère, contrairement à ce que fait valoir le Conseil des ministres, que les catégories de personnes à comparer sont comparables et qu'il existe une différence de traitement.

Par ailleurs, la Cour de justice n'a pas reconnu que la disposition attaquée poursuit un objectif légitime. La Cour de justice a uniquement jugé que la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt et des contrôles fiscaux en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales peut constituer une raison impérieuse d'intérêt général. Selon la partie requérante, la thèse de la Cour de justice selon laquelle les dispositions attaquées viseraient à éviter toute forme de concurrence déloyale entre les intermédiaires professionnels résidents et les intermédiaires professionnels non-résidents ne saurait être suivie. En effet, l'objectif au départ était uniquement d'assurer le recouvrement de la taxe sur les opérations de bourse (ci-après : TOB).

En outre, il n'est pas question d'une charge administrative supplémentaire négligeable, contrairement à ce qui était le cas dans l'arrêt de la Cour de justice C-498/10 du 18 octobre 2012, § 29, et la Cour de justice n'a pas tenu compte du fait que, même lorsque la preuve de paiement est produite, l'article 126 du Code des droits et taxes divers ne décharge pas le donneur d'ordre de ses responsabilités.

La preuve de paiement et les obligations formelles prévues par le Code des droits et taxes divers se recoupent, dès lors que cette preuve de paiement comporte pratiquement les mêmes informations que l'obligation contenue dans l'article 125 du Code des droits et taxes divers.

La preuve de paiement n'exonère pas le donneur d'ordre des responsabilités instaurées; même si la TOB a été acquittée, le donneur d'ordre demeure responsable en cas de paiement tardif, de déclaration inexacte ou incomplète ou de non-établissement d'un bordereau.

La désignation d'un représentant responsable en Belgique n'empêche pas que le donneur d'ordre reste redevable. L'article 126<sup>2</sup> du Code des droits et taxes divers libère le donneur d'ordre de sa qualité de redevable de la TOB si et seulement si une preuve de paiement est produite, que ce donneur d'ordre ait désigné ou non un représentant responsable établi en Belgique.

A.2.2. En ce qui concerne les deuxième et troisième moyens, la partie requérante observe que le dispositif de l'arrêt de la Cour de justice n'a pas pour conséquence qu'il n'y aurait pas violation de la libre prestation des services et de la libre circulation des capitaux. En effet, la Cour de justice n'a pas examiné *in concreto* les dispositions attaquées. La différence de traitement entre les donneurs d'ordre qui font appel à un intermédiaire financier professionnel résident et les donneurs d'ordre qui font appel à un intermédiaire financier professionnel non-résident n'est pas pertinente et a manifestement des effets disproportionnés pour les personnes qui font appel à un intermédiaire financier professionnel non-résident.

A.3.1. Le Conseil des ministres estime que l'arrêt de la Cour de justice C-725/18 du 30 janvier 2020 confirme sa thèse. La réglementation attaquée est proportionnée à l'objectif poursuivi et les moyens soulevés ne sont pas fondés.

- B -

### *Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte*

B.1. La partie requérante, la SNC « Anton van Zantbeek », demande l'annulation des articles 122 et 123 de la loi-programme du 25 décembre 2016. Ces articles complètent les articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code des droits et taxes divers par un alinéa 2, de sorte que le champ d'application de la taxe sur les opérations de bourse (ci-après : TOB) est étendu.

B.2.1. La TOB a été instaurée par la loi du 30 août 1913 et a été reprise ultérieurement, avec la taxe sur les reports, dans le livre II, titre Ier (« Taxe sur les opérations de bourse et les reports ») du Code des droits et taxes divers.

B.2.2. Sont soumises à la TOB les opérations qui sont conclues ou exécutées en Belgique et qui portent sur des fonds publics belges ou étrangers, dans la mesure où l'opération est effectuée grâce à un intermédiaire professionnel (article 126<sup>1</sup> du Code des droits et taxes divers).

Il s'agit en particulier de toute vente, de tout achat et de toute cession, ainsi que de toute acquisition à titre onéreux et de tout rachat de ses actions par une société d'investissement, lorsque l'opération porte sur des actions de capitalisation (article 120, alinéa 1er, du Code des droits et taxes divers).

B.3.1. L'alinéa 2 de l'article 120 du Code des droits et taxes divers, inséré par l'article 122, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2016, dispose :

« Les opérations visées à l'alinéa 1er sont également réputées être conclues ou exécutées en Belgique lorsque l'ordre relatif aux opérations est donné directement ou indirectement à un intermédiaire établi à l'étranger :

- soit par une personne physique ayant sa résidence habituelle en Belgique;
- soit par une personne morale pour le compte d'un siège ou d'un établissement de celle-ci en Belgique ».

L'alinéa 2 de l'article 126<sup>2</sup> du Code des droits et taxes divers, inséré par l'article 123, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2016, dispose :

« Toutefois, lorsque l'intermédiaire professionnel est établi à l'étranger, le donneur d'ordre est redevable de la taxe et est assujéti aux obligations visées à l'article 125, sauf s'il peut établir que la taxe a été acquittée ».

B.3.2. Par les dispositions attaquées, le législateur entend étendre le champ d'application de la TOB, parce que « lorsqu'un donneur d'ordre établi en Belgique s'adresse directement ou indirectement à un intermédiaire établi à l'étranger qui n'est pas enregistré auprès de la FSMA, l'opération est généralement réalisée sur une place étrangère, ne rendant pas la taxe exigible » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2208/001, p. 80) :

« Pour cette raison, l'article 120 du Code est complété par un nouvel alinéa par lequel dorénavant les opérations réalisées par des intermédiaires établis à l'étranger sont considérées comme conclues ou exécutées en Belgique dès lors que l'ordre (achat ou vente) est donné à l'intermédiaire établi à l'étranger, soit par une personne physique qui a sa résidence habituelle en Belgique, soit par une personne morale à partir de son siège ou d'un établissement situé en Belgique.

[...] La pratique fait apparaître que l'application de [la] TOB n'était pas tout à fait évidente dans ce cas. Le gouvernement a ainsi choisi d'adapter la disposition légale relative aux critères d'assujéttissement. La TOB vise dès lors également les entités qui, à l'étranger, offrent une plateforme pour des investisseurs belges » (*ibid.*).

Par ailleurs, les modifications législatives attaquées tendent à éviter toute concurrence déloyale entre les intermédiaires professionnels établis en Belgique et les intermédiaires professionnels établis à l'étranger :

« La non-imputation de la taxe boursière par un certain nombre de *brokers* étrangers sur des transactions qu'ils exécutent pour des clients belges engendre une concurrence déloyale par rapport aux *brokers* locaux qui, eux, prélèvent la taxe boursière » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2208/008, p. 8).

B.3.3. À la suite des modifications législatives attaquées, les opérations conclues ou exécutées en Belgique ne sont plus les seules à être soumises à la TOB. La TOB est désormais aussi due lorsque l'ordre d'achat ou de vente est donné à un intermédiaire professionnel établi à l'étranger et que l'ordre émane d'une « personne physique ayant sa résidence habituelle en Belgique » ou d'une « personne morale pour le compte d'un siège ou d'un établissement de celle-ci en Belgique ». Il faut entendre par « résidence habituelle » le domicile fiscal pour les impôts sur les revenus, ce qui signifie que lorsqu'un investisseur est soumis à l'impôt belge des personnes physiques, il est supposé avoir sa résidence habituelle en Belgique.

Lorsque l'ordre est conclu ou exécuté via un intermédiaire professionnel établi à l'étranger, l'assujettissement à la taxe est déplacé vers la personne qui donne l'ordre, au lieu de l'intermédiaire professionnel. L'acheteur ou le vendeur doit déclarer la taxe et la payer dans les deux mois qui suivent le mois de l'opération (article 125, § 1er, du Code des droits et taxes divers). Ce n'est que si le donneur d'ordre peut établir que la taxe boursière a déjà été acquittée, par l'intermédiaire professionnel ou par son représentant responsable, qu'il est libéré de son obligation de déclaration et de paiement (article 126<sup>2</sup> du Code des droits et taxes divers).

*Quant au fond*

B.4. La partie requérante invoque trois moyens d'annulation. Le deuxième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et avec l'article 36 de l'Accord du 2 mai 1992 sur l'Espace économique européen (violation de la libre prestation des services). Le troisième moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et avec l'article 40 de l'Accord du 2 mai 1992 sur l'Espace économique européen (violation de la libre circulation des capitaux).

Par suite des articles attaqués, il serait nettement plus risqué, plus coûteux et excessivement plus lourd sur le plan administratif pour un ressortissant belge de faire appel à un intermédiaire professionnel étranger, alors que les articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE) interdiraient toute restriction à la libre circulation entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers.

B.5. Avant de statuer quant au fond sur les deuxième et troisième moyens, la Cour, par son arrêt n° 149/2018 du 8 novembre 2018, a posé à la Cour de justice de l'Union européenne les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 56 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 36 de l'Accord du 2 mai 1992 sur l'Espace économique européen doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui instaure une taxe sur les opérations de bourse, comme celle visée aux articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code belge des droits et taxes divers, et qui a pour conséquence que le donneur d'ordre belge est redevable de cette taxe lorsque l'intermédiaire professionnel est établi à l'étranger ?

2. L'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et l'article 40 de l'Accord du 2 mai 1992 sur l'Espace économique européen doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale qui instaure une taxe sur les opérations de bourse, comme celle visée aux articles 120 et 126<sup>2</sup> du Code belge des droits et taxes divers, et qui a pour conséquence que le donneur d'ordre belge est redevable de cette taxe lorsque l'intermédiaire professionnel est établi à l'étranger ?

[...] ».

B.6. Par son arrêt C-725/18, *Anton van Zantbeek VOF*, du 30 janvier 2020, la Cour de justice a répondu aux questions préjudicielles précitées :

« 18. [...] par ses première et deuxième questions, qu'il convient d'examiner ensemble, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 56 et 63 TFUE ainsi que les articles 36 et 40 de l'accord EEE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation d'un État membre qui instaure une taxe sur les opérations de bourse conclues ou exécutées sur ordre d'un résident de cet État membre par un intermédiaire professionnel non-résident, ayant pour conséquence qu'un tel donneur d'ordre est redevable de cette taxe et des obligations déclaratives qui sont liées à ladite taxe.

19. Afin de répondre à ces questions, il convient, en premier lieu, de constater qu'une telle réglementation nationale est susceptible d'affecter tant la libre prestation des services que la libre circulation des capitaux.

20. À cet égard, selon une jurisprudence constante de la Cour, lorsqu'une mesure nationale se rapporte à la fois à la libre prestation des services et à la libre circulation des capitaux, la Cour examine la mesure en cause, en principe, au regard de l'une seulement de ces deux libertés s'il s'avère que, dans les circonstances de l'affaire au principal, l'une d'elles est tout à fait secondaire par rapport à l'autre et peut lui être rattachée [voir, en ce sens, arrêts du 3 octobre 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, point 34; du 26 mai 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, point 39, ainsi que du 8 juin 2017, *Van der Weegen e.a.*, C-580/15, EU:C:2017:429, point 25].

21. Dans l'affaire au principal, il apparaît que l'aspect de la libre prestation des services prévaut sur celui de la libre circulation des capitaux. En effet, si une imposition telle que la TOB est susceptible d'affecter la libre circulation des capitaux en ce qu'elle porte sur des opérations boursières, il ressort des indications fournies par la juridiction de renvoi que cette taxe ne s'applique que si un intermédiaire professionnel intervient dans l'opération. En outre, cette juridiction s'interroge sur la restriction qui pourrait résulter du fait que le donneur d'ordre, lorsqu'il fait appel à un prestataire de services d'intermédiation financière non-résident, devient redevable de ladite taxe alors que tel n'est pas le cas lorsqu'il s'adresse à un prestataire de services résident. Or, une telle conséquence concerne de manière prépondérante la libre prestation des services, alors que les effets sur la libre circulation des capitaux ne sont qu'une conséquence inéluctable de l'éventuelle restriction imposée aux prestations des services.

22. Il s'ensuit que la réglementation en cause au principal doit être examinée uniquement au regard de l'article 56 TFUE et de l'article 36 de l'accord EEE.

23. En deuxième lieu, conformément à la jurisprudence de la Cour, l'article 56 TFUE exige la suppression de toute restriction à la libre prestation des services imposée au motif que le prestataire est établi dans un État membre différent de celui dans lequel la prestation est fournie (arrêts du 19 juin 2014, *Strojírny Prostějov* et *ACO Industries Tábor*, C-53/13 et C-80/13, EU:C:2014:2011, point 34, ainsi que du 22 novembre 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, EU:C:2018:939, point 28). Constituent des restrictions à la libre prestation des services les mesures nationales qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de cette liberté (voir, en ce sens, arrêts du 19 juin 2014, *Strojírny Prostějov* et *ACO Industries Tábor*, C-53/13 et C-80/13, EU:C:2014:2011, point 35, ainsi que du 25 juillet 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, point 46 et jurisprudence citée).

24. En outre, selon une jurisprudence constante de la Cour, l'article 56 TFUE confère des droits non seulement au prestataire de services lui-même, mais également au destinataire desdits services (arrêts du 31 janvier 1984, *Luisi et Carbone*, 286/82 et 26/83, EU:C:1984:35, point 10; du 18 octobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, point 23, ainsi que du 19 juin 2014, *Strojírny Prostějov* et *ACO Industries Tábor*, C-53/13 et C-80/13, EU:C:2014:2011, point 26).

[...]

26. À cet égard, il convient d'observer que les donneurs d'ordre résidents qui, en tant que destinataires de services d'intermédiation financière, décident de recourir aux services d'un intermédiaire résident pour effectuer leurs opérations de bourse se trouvent dans une situation comparable à ceux qui préfèrent recourir aux services d'un intermédiaire non-résident.

27. Si, certes, la réglementation nationale en cause au principal a pour effet de soumettre à une imposition identique les donneurs d'ordre résidents indépendamment du lieu de l'établissement de ces intermédiaires, elle a également pour conséquence d'imposer une responsabilité et des obligations supplémentaires à de tels donneurs d'ordre qui décideraient de faire appel à un intermédiaire non-résident.

28. En effet, il ressort de la demande de décision préjudicielle que les donneurs d'ordre résidents deviennent, dans ce dernier cas, redevables de la TOB et des obligations déclaratives qui sont liées à cette taxe en vertu de l'article 126/2 du CDTD, alors que s'ils avaient fait appel à un intermédiaire résident, c'est ce dernier qui aurait été tenu de ces obligations et de prélever ladite taxe à la source. Ainsi, les donneurs d'ordre résidents recourant aux services d'un intermédiaire non-résident sont tenus, en particulier, de déclarer eux-mêmes la même taxe au moyen d'un bordereau comportant les mentions visées à l'article 127 du CDTD et de la payer dans un délai de deux mois, sous peine d'amendes, sauf s'ils apportent la preuve qu'elle a déjà été payée, par cet intermédiaire ou par le représentant responsable de celui-ci en Belgique.

29. Une telle réglementation nationale établit, partant, une différence de traitement entre destinataires de services d'intermédiation financière résidant en Belgique de nature à les dissuader de recourir aux services de prestataires non-résidents, tout en rendant plus difficile, pour ces derniers, de proposer leurs services dans cet État membre. Dès lors, une telle réglementation nationale est constitutive d'une restriction à la libre prestation des services.

30. En troisième lieu, il convient de rappeler que, selon la jurisprudence de la Cour, une telle restriction peut être justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général. Encore faut-il que l'application de cette restriction soit propre à garantir la réalisation de l'objectif poursuivi et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir, en ce sens, arrêts du 7 septembre 2006, *N*, C-470/04, EU:C:2006:525, point 40 ; du 13 juillet 2016, *Brisal et KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, point 29, ainsi que du 25 juillet 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, point 52 et jurisprudence citée).

31. Il convient d'examiner, tout d'abord, si la restriction à la libre prestation des services qu'entraîne la réglementation nationale en cause au principal répond à des raisons impérieuses d'intérêt général.

32. En l'occurrence, le gouvernement belge indique que cette réglementation nationale vise à garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt ainsi que des contrôles fiscaux et à lutter contre l'évasion fiscale.

33. Ainsi que la Cour l'a déjà jugé, constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice de la libre prestation des services tant la nécessité de garantir l'efficacité du recouvrement de l'impôt et des contrôles fiscaux (voir en ce sens, notamment, arrêt du 25 juillet 2018, *TTL*, C-553/16, EU:C:2018:604, points 53 et 57 ainsi que jurisprudence citée), ces derniers visant à lutter contre la fraude et l'évasion fiscales [voir, en ce sens, arrêts du 5 juillet 2012, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, point 44, et du 26 février 2019, *X* (Sociétés intermédiaires établies dans des pays tiers), C-135/17, EU:C:2019:136, point 74], que la lutte contre l'évasion fiscale (voir, notamment, arrêt du 19 juin 2014, *Strojírny Prostějov et ACO Industries Tábor*, C-53/13 et C-80/13, EU:C:2014:2011, point 55 ainsi que jurisprudence citée).

34. Selon les indications figurant dans la demande de décision préjudicielle et confirmées par le gouvernement belge, il ressort des travaux préparatoires relatifs aux articles 122 et 123 de la loi-programme que ces dispositions visent, notamment, à éviter toute concurrence déloyale entre les intermédiaires professionnels résidents et non-résidents, dans la mesure où les premiers sont obligés de procéder à la retenue à la source de la TOB pour le compte de leur client lors de l'exécution des opérations de bourse, conformément au CDTD, tandis que les seconds ne sont pas obligés de le faire sur les transactions effectuées pour des clients belges, et permettent d'assurer l'efficacité du recouvrement de l'impôt ainsi que des contrôles fiscaux.

35. De tels motifs, qui, en l'occurrence, sont étroitement liés, répondent à la notion de « raisons impérieuses d'intérêt général », au sens de la jurisprudence de la Cour rappelée au point 33 du présent arrêt, de telle sorte qu'ils sont susceptibles de justifier une restriction à la libre prestation des services.

36. Ensuite, s'agissant de l'aptitude de cette réglementation à atteindre les objectifs poursuivis, il convient de relever que l'assujettissement à la TOB du donneur d'ordre recourant aux services d'un intermédiaire non-résident est de nature à assurer que les opérations de bourse concernées n'échapperont pas à l'impôt (voir, par analogie, arrêt du 18 octobre 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, point 39 et jurisprudence citée), en rendant plus efficaces les contrôles fiscaux et plus difficile le contournement de cette taxe, dont la charge est supportée par le donneur d'ordre.

37. Il s'ensuit qu'une telle réglementation nationale est propre à atteindre les objectifs qu'elle poursuit.

38. Quant à la question de savoir si la réglementation nationale en cause au principal ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ces objectifs, il y a lieu de constater d'emblée, ainsi que l'a noté la Commission européenne, que les informations nécessaires à l'établissement et au contrôle d'une taxe telle que la TOB, visant chaque opération de bourse, ne peuvent pas être obtenues par la seule coopération administrative ainsi que par l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, prévus, en particulier, par la directive 2011/16/UE du Conseil, du 15 février 2011, relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE (*JO* 2011, L 64, p. 1), telle que modifiée par la directive 2014/107/UE du Conseil, du 9 décembre 2014 (*JO* 2014, L 359, p. 1).

39. En outre, il ressort de la demande de décision préjudicielle que la réglementation nationale en cause au principal, bien qu'ayant pour effet de rendre le donneur d'ordre belge redevable de la TOB lorsque l'intermédiaire professionnel est établi à l'étranger, limite toutefois la charge résultant de cet assujettissement à ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs recherchés.

40. Notamment, en application de l'article 126/2 du CDTD, le donneur d'ordre est exonéré du paiement de cette taxe et des obligations déclaratives qui sont liées à ladite taxe s'il établit que celle-ci a déjà été acquittée. À cet effet, il ressort de la demande de décision préjudicielle qu'il suffit à ce donneur d'ordre de produire le bordereau visé à l'article 127 du CDTD, indiquant le nom de l'intermédiaire professionnel non-résident, le type et la valeur de l'opération ainsi que la valeur de la même taxe, accompagné, par exemple, d'un extrait de compte prouvant le paiement de celle-ci.

41. Il apparaît, par ailleurs, que le donneur d'ordre résident peut convenir avec l'intermédiaire professionnel non-résident auquel il fait appel que ce dernier se chargera de lui fournir un relevé de compte des opérations faisant apparaître le paiement de la TOB, comme les intermédiaires établis en Belgique en ont l'obligation. La juridiction de renvoi relève également que l'intermédiaire professionnel non-résident a la possibilité de désigner un mandataire aux fins d'effectuer ces formalités.

42. Il ressort également de la demande de décision préjudicielle que, par l'introduction de l'article 126/3 du CDTD, le législateur belge a également cherché à simplifier l'administration de la preuve en matière de paiement de la TOB. Cet article permet, sans les y obliger, aux intermédiaires non-résidents de faire agréer un représentant établi en Belgique aux fins d'accomplir, pour leur compte, les obligations déclaratives liées au paiement de cette taxe et qui en sera responsable. Cette faculté est notamment de nature à pallier la difficulté liée à la nécessité de remplir le bordereau visé à l'article 127 du CDTD dans une langue qui n'est pas celle de l'intermédiaire professionnel non-résident.

43. Dans ces circonstances, un tel choix d'options, au profit tant des donneurs d'ordre résidents que des intermédiaires professionnels non-résidents, qui leur permet d'adopter, parmi ces options, la solution qui leur apparaît la moins contraignante, limite la restriction à la libre prestation des services résultant de la réglementation nationale en cause au principal à ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs qu'elle poursuit, de sorte que ladite réglementation, qui offre ainsi à ces donneurs d'ordre et auxdits intermédiaires professionnels des facilités, tant en ce qui concerne les obligations déclaratives liées à la TOB que son paiement, ne paraît pas aller au-delà de ce qui est nécessaire pour réaliser ces objectifs.

44. Enfin, s'agissant de l'article 36 de l'accord EEE, il y a lieu de relever que cette disposition est analogue à celle établie à l'article 56 TFUE, de sorte que les considérations relatives à ce dernier article, énoncées aux points 23 à 43 du présent arrêt, valent également en ce qui concerne ledit article 36.

45. Par conséquent, il convient de répondre aux première et deuxième questions que l'article 56 TFUE et l'article 36 de l'accord EEE doivent être interprétés en ce sens qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation d'un État membre qui instaure une taxe sur les opérations de bourse conclues ou exécutées sur ordre d'un résident de cet État membre par un intermédiaire professionnel non-résident, ayant pour conséquence une restriction à la libre prestation des services fournis par de tels intermédiaires professionnels, pour autant que cette réglementation offre à un tel donneur d'ordre et auxdits intermédiaires professionnels des facilités, tant en ce qui concerne les obligations déclaratives liées à cette taxe que son paiement, qui limitent cette restriction à ce qui est nécessaire pour atteindre les objectifs légitimes poursuivis par ladite réglementation ».

B.7.1. Il s'ensuit que la législation nationale, attaquée, relative à la TOB n'est pas contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 56 et 63 du TFUE et avec les articles 36 et 40 de l'Accord du 2 mai 1992 sur l'Espace économique européen.

B.7.2. Les deuxième et troisième moyens ne sont pas fondés.

B.8. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées feraient naître une différence de traitement injustifiée entre les donneurs d'ordre belges, selon qu'ils font appel à un intermédiaire professionnel établi en Belgique ou à un intermédiaire professionnel établi à l'étranger.

B.9.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.9.2. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.9.3. Il appartient au législateur d'établir la base de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

B.10.1. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir le lieu d'établissement de l'intermédiaire professionnel auquel un donneur d'ordre résident belge fait appel. Ce critère est pertinent, dès lors qu'il est lié à l'obligation pour chaque résident belge de payer une taxe boursière sur ses opérations de bourse.

B.10.2. Le double objectif poursuivi par le législateur, à savoir éviter la concurrence déloyale entre les intermédiaires professionnels établis en Belgique et les intermédiaires professionnels établis à l'étranger et augmenter la sécurité juridique, doit être considéré comme étant légitime.

B.10.3. Le donneur d'ordre qui fait appel à un intermédiaire professionnel établi à l'étranger devient redevable de la TOB et est assujéti aux obligations qui en sont le corollaire, à moins qu'il puisse démontrer que la TOB a déjà été acquittée.

À ce sujet, le législateur a expressément tenté de faciliter l'administration de la preuve du paiement de la TOB, en permettant aux intermédiaires professionnels établis à l'étranger de faire agréer un représentant responsable par le ministre des Finances ou par son délégué. En désignant un représentant responsable, l'intermédiaire professionnel délègue à cette personne les obligations relatives à la TOB en ce qui concerne les opérations pour lesquelles cet intermédiaire s'est engagé, vis-à-vis du donneur d'ordre, à effectuer le paiement et la déclaration de la TOB (article 126 du Code des droits et taxes divers) :

« Le projet prévoit la possibilité de désigner un représentant responsable pour les intermédiaires établis en dehors de la Belgique.

Cette option offre également l'avantage au donneur d'ordre de pouvoir démontrer plus facilement que la taxe a été acquittée et que l'on est libéré d'un certain nombre d'obligations relatives au paiement de la taxe » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, DOC 54-2208/008, p. 9).

B.10.4. En outre, le donneur d'ordre a la possibilité de désigner un mandataire pour remplir ses obligations relatives à la TOB. L'intermédiaire professionnel établi à l'étranger qui a conclu ou exécuté l'opération pour le compte du donneur d'ordre peut lui aussi être désigné comme mandataire. Le donneur d'ordre demeure toutefois responsable, à l'égard de l'État belge, de l'exécution du mandat qu'il a donné à l'intermédiaire professionnel établi à l'étranger.

B.10.5. Conformément à l'article 123, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2016, le résident belge, en tant que redevable de la TOB, n'est exonéré de la déclaration et du paiement de la TOB que s'il peut établir que celle-ci a déjà été acquittée. Pour ce faire, le donneur d'ordre peut apporter la preuve nécessaire en produisant un bordereau indiquant le nom de l'intermédiaire professionnel établi à l'étranger, le type d'opération, la valeur de l'opération et le montant de la TOB due et en fournissant la preuve qu'il a payé la taxe à son intermédiaire professionnel, au moyen, par exemple, d'un extrait de compte.

Partant, un résident belge peut fournir la preuve du paiement de la TOB lorsqu'il dispose d'un bordereau établi par l'intermédiaire professionnel établi à l'étranger conformément aux articles 127 et 128 du Code des droits et taxes divers.

B.10.6. Compte tenu des choix qui s'offrent aux donneurs d'ordre résidents belges, qui leur permettent d'opter pour la solution qui leur paraît la moins contraignante, la législation attaquée n'est pas sans justification raisonnable.

B.11. Le premier moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 4 juin 2020.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

A. Alen