

Numéro du rôle : 5946
Arrêt n° 107/2015 du 16 juillet 2015

A R R E T

En cause : le recours en annulation de l'article 27 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses, introduit par l'ASBL « Ligue des Contribuables ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, 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 25 juin 2014 et parvenue au greffe le 27 juin 2014, l'ASBL «Ligue des Contribuables», assistée et représentée par Me T. Afschrift, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de l'article 27 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2013, deuxième édition).

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me E. Jacobowitz, avocat au barreau de Bruxelles, 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.

Par ordonnance du 20 mai 2015, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey, a décidé que l'affaire était en état, 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 10 juin 2015 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 10 juin 2015.

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. L'ASBL «Ligue des Contribuables» justifie son intérêt à demander l'annulation de l'article 27 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses par le fait que cette disposition est susceptible d'avoir un impact sur les rapports avec l'administration fiscale et les contribuables, de rompre l'égalité entre les contribuables selon qu'une demande de renseignements provient de l'Etat belge ou d'un Etat étranger et de constituer également une ingérence dans la vie privée des contribuables. L'ensemble de ces problématiques entrerait incontestablement dans l'objet social de cette ASBL.

A.2.1. Un premier moyen de la requête est pris de la violation de l'article 22 de la Constitution lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. L'ASBL requérante soutient que les conditions d'admissibilité d'une ingérence dans le droit au respect de la vie privée ne sont pas respectées par la disposition attaquée. En effet, celle-ci ne répondrait pas aux exigences de clarté et de précision indispensables à satisfaire la nécessité de prévisibilité des effets de la loi. La condition de proportionnalité ne serait également pas remplie.

Il est soutenu que pour respecter l'article 22 de la Constitution lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, l'administration doit notifier au contribuable le ou les indices de fraude fiscale ou les éléments sur la base desquels elle envisage d'appliquer l'article 341 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) et qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier. Ceci serait valable que la demande émane d'un Etat étranger ou de l'Etat belge.

Toutefois, la demande qui émane d'un Etat étranger est assimilée à un indice de fraude fiscale par l'article 322, § 4, du CIR 1992, et dès lors l'Etat étranger ne doit pas fournir les preuves concrètes à l'Etat belge, ce qui ne dispense toutefois pas ce dernier de son obligation d'informer le contribuable quant au fait que l'administration adresse une demande de renseignement à l'établissement financier et le motif pour lequel elle juge cette demande de renseignements justifiée. Cette notification doit s'effectuer par lettre recommandée simultanément à l'envoi de la demande de renseignements. Une exception à cette notification simultanée existe toutefois lorsque les droits du Trésor sont en péril. La notification peut alors intervenir *post factum* mais au maximum trente jours après l'envoi de la demande de renseignements à l'établissement financier lorsque la demande émane de la Belgique.

A.2.2. Le nouvel alinéa 3 de l'article 333/1, § 1er, du CIR 1992 semble établir la même exception concernant les demandes émanant d'un Etat étranger. Toutefois, la formulation ambiguë de cet article laisserait subsister un doute sur la consistance de cette exception. Ainsi, l'utilisation d'une virgule en lieu et place de la conjonction de coordination « et » entre les deux membres de phrases « lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande » et « lorsque les droits du Trésor sont en péril » créerait un doute sérieux sur le caractère cumulatif des deux conditions. D'après la partie requérante, l'ambiguïté qui serait ainsi introduite dans le texte serait volontaire, de manière à ce que l'interprétation à donner au texte puisse évoluer notamment avec l'adoption de traités internationaux portant sur l'échange international de données. La partie requérante cite en particulier l'entrée en vigueur de la directive 2011/16/UE le 1er janvier 2015 et la signature récente de l'accord FATCA avec les Etats-Unis.

A.2.3. Il existerait également une ambiguïté dans la loi en ce qui concerne le délai de notification *post factum*. La partie requérante relève que la directive prévoit qu'en cas de demande d'informations émanant d'un Etat étranger, l'autorité requise effectue les communications visées à l'article 5 le plus rapidement possible et au plus tard six mois à compter de la date de réception de la demande. A l'estime de la partie requérante, les deux délais prévus par la disposition attaquée seraient incompatibles chaque fois que l'envoi des informations à l'Etat étranger intervient plus de trente jours après l'envoi de la demande de renseignements à l'établissement bancaire.

A.2.4. En ce qui concerne la notification envoyée par l'Etat étranger, la formulation choisie par le législateur ne précise pas les éléments que doit contenir cette notification. La nouvelle disposition permettrait ainsi à l'administration belge de faire fi de son obligation de notification en invoquant une notification à laquelle l'administration étrangère aurait procédé alors que celle-ci ne comporterait pas les éléments requis par l'article 333/1, § 1er, alinéa 1er, du CIR 1992.

A.2.5. La partie requérante fait valoir encore le caractère disproportionné de la mesure prescrite par la disposition attaquée. Elle relève que lorsqu'un Etat étranger est à l'origine de la demande, ladite disposition prévoit un délai maximal de nonante jours après l'envoi de la demande de renseignements à l'établissement financier mais d'un minimum de soixante jours après l'envoi des informations à l'Etat étranger, lequel peut intervenir jusqu'à six mois après la formulation de la demande à l'Etat belge par l'Etat étranger. Un tel délai ne pourrait être considéré comme proportionné par rapport à l'objectif poursuivi. En effet, s'il est acceptable de considérer qu'il convient de postposer la notification dans le cas où les droits du Trésor sont en péril, on ne saurait admettre un délai qui rendrait inutile toute notification. Compte tenu du délai de six mois dont dispose l'administration belge en vertu de l'article 7 de la directive 2011/16/UE, il pourrait s'écouler jusqu'à huit mois entre la demande de l'Etat étranger et la notification au contribuable. La requérante ajoute que le délai qui s'impose à l'administration belge dans la même situation est de trente jours après l'envoi de la demande de renseignements. Dans la mesure où ce délai est estimé suffisant dans une situation belgo-belge, il devrait également l'être dans les cas où les renseignements sont traités par une autre administration.

A.3.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres soutient, en ce qui concerne la prétendue formulation ambiguë du nouvel alinéa 3 de l'article 333/1, § 1er, du CIR 1992, que la partie requérante ne tient pas compte des travaux préparatoires de la loi qui permettent sans ambiguïté de déterminer la portée de cette disposition. Il résulterait en effet de ces travaux préparatoires que l'exception prévue par le législateur à la notification au contribuable concernée simultanément à l'envoi de la demande de renseignements auprès d'un établissement financier

serait effectivement soumise à la condition que les droits du Trésor soient en péril en cas de demande provenant d'un Etat étranger.

A.3.2. Quant au double délai fixé par la disposition attaquée, il a été justifié dans les travaux préparatoires de la loi en tenant compte des obligations internationales de la Belgique. Le double délai respecterait en outre l'article 7 de 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/CE. En effet, le choix de l'Etat belge de retenir un délai maximal de nonante jours pour effectuer la notification au contribuable après l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger est inférieur et partant conforme au délai maximal de six mois mentionné dans la directive.

Quant au délai en lui-même, il est précisé que si l'Etat belge communique dans le délai de nonante jours les informations demandées à l'Etat étranger, il doit veiller à ne pas procéder à la notification au contribuable avant le soixantième jour après l'envoi des informations à l'Etat étranger, pour autant que le soixantième jour n'excède pas le nonantième jour après l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger. Il en résulterait que les deux délais mentionnés dans la disposition attaquée ne sont pas incompatibles et n'ont pas pour effet de rendre la disposition attaquée non prévisible.

A.3.3. Quant au contenu de la notification, le Conseil des ministres indique que la disposition attaquée garantit l'existence d'une notification au contribuable, intervenant à l'initiative de l'Etat belge sauf si l'Etat étranger y procède lui-même. La disposition attaquée répondrait dès lors aux exigences de clarté et de prévisibilité requises.

A.3.4. Quant à la proportionnalité de la mesure, le Conseil des ministres soutient que la partie requérante donne à la loi une interprétation erronée. En effet, la notification au contribuable doit être faite dans un délai maximum de nonante jours et non de huit mois comme le prétend la requérante.

A.4.1. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante indique que s'il convient de se référer aux travaux préparatoires de la loi pour dégager la portée d'un texte obscur, il appartient en premier chef au législateur d'édicter des règles claires et précises permettant à chacun de comprendre à la lecture de ce texte les implications qui en découlent. Il serait en revanche inconcevable que le législateur édicte des règles qu'il sait obscures ou ambiguës et renvoie aux travaux préparatoires pour leur interprétation.

A.4.2. En ce qui concerne le délai de notification *post factum*, la partie requérante conteste l'interprétation du Conseil des ministres selon laquelle le délai de nonante jours prévu à l'article attaqué commence à courir « après l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger ». Le fait que le Conseil des ministres commette lui-même une erreur dans l'interprétation du calcul du double délai démontrerait indéniablement que la formulation du texte rend difficilement compréhensible le délai applicable.

A.4.3. En ce qui concerne la notification envoyée par l'Etat étranger, la partie requérante soutient que la disposition attaquée n'est pas suffisamment précise puisqu'elle ne permet pas de déterminer le contenu de la notification qui doit être faite par l'Etat étranger pour dégager l'Etat belge de son obligation, conformément à la loi belge, d'informer le contribuable.

A.4.4. Sur la proportionnalité de la mesure, la partie requérante répond que le Conseil des ministres fait une lecture incorrecte de l'article 333/1, § 3, du CIR 1992 en concluant que l'envoi de la notification au contribuable doit intervenir dans un délai de nonante jours maximum après l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger. La partie requérante ajoute que l'explication donnée par le Conseil des ministres serait impossible puisqu'elle implique que l'administration belge doive traiter les demandes d'Etats étrangers, envoyer les demandes aux institutions financières et obtenir une réponse dans un délai de trente jours.

A.5.1. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres soutient, en ce qui concerne le premier moyen, que la seule lecture du texte de loi permet déjà de saisir que la juxtaposition des deux conjonctions de subordination « lorsque » implique nécessairement que l'exception à l'application de l'alinéa 1er de la disposition suppose la réunion des deux conditions cumulatives. Cela ressortirait également de la lecture conjointe des versions française et néerlandaise de la disposition attaquée.

Le Conseil des ministres indique également que c'est avant tout pour l'administration que la disposition attaquée doit être suffisamment claire, ce qui serait le cas en l'espèce. Si un contribuable souhaite être éclairé sur la portée de l'exception prévue par le nouvel alinéa 3 de l'article 333/1, § 1er, du CIR 1992, et la manière dont l'administration l'applique, il lui est loisible de s'informer auprès d'elle.

A.5.2. En ce qui concerne le délai de notification *post factum*, le Conseil des ministres soutient que la partie requérante se trompe. Il y aurait lieu en effet de considérer que le délai de nonante jours prévu par la disposition attaquée commence à courir après l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger et non à partir de l'envoi de la demande de renseignements auprès d'un établissement financier.

Le Conseil des ministres précise que l'alinéa 1er de l'article 333/1, § 1er, du CIR 1992 concerne uniquement la demande de renseignements de l'administration belge adressée à une institution financière et la condition à laquelle cela peut se produire. Dans l'alinéa 3 de la même disposition, il s'agit d'une demande de renseignements émanant de l'Etat étranger qu'il faut entendre comme une demande de renseignements émanant d'un Etat étranger adressée à l'établissement financier. Compte tenu de ce que l'alinéa 1er se rapporte uniquement à la demande du fisc belge à l'établissement financier, c'est par conséquent la date d'envoi de la demande à l'établissement financier belge qui fait courir le délai de nonante jours.

A.5.3. Quant au contenu de la notification, le Conseil des ministres insiste sur le fait que la loi belge ne peut pas imposer de conditions de notification à réaliser par une administration étrangère.

A.5.4. Enfin, en ce qui concerne la proportionnalité de la mesure, le Conseil des ministres souligne encore que les critiques émises par la partie requérante dans son mémoire en réponse ne sont pas pertinentes dès lors qu'elles sont fondées sur l'erreur que cette dernière a commise dans le calcul du délai de notification au contribuable.

A.6.1. La partie requérante prend un deuxième moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme. Elle soutient que la disposition attaquée crée une différence de traitement discriminatoire en matière de notification selon que les demandes de renseignements sont faites à la requête de l'administration belge ou d'un Etat étranger.

A.6.2. Si l'on devait considérer que les conditions prescrites par la disposition attaquée ne sont pas cumulatives, la différence de traitement établie serait constitutive d'une violation du principe d'égalité et de non-discrimination.

A.6.3. En ce qui concerne le délai de notification, la disposition attaquée maintiendrait une différence de traitement non susceptible de justification entre les contribuables qui sont concernés par une demande de renseignements émanant de l'Etat belge ou d'un Etat étranger. En effet, tandis que dans le premier cas, les contribuables seront informés qu'une demande de renseignements les concernant a été émise trente jours après l'envoi de la demande à l'établissement financier, dans le second cas, le délai est de nonante jours. En outre, la notification ne pourra intervenir que soixante jours après la transmission des informations recueillies à l'Etat étranger. Il ne pourrait, en l'occurrence, être valablement justifié qu'un délai de soixante jours soit accordé à l'administration étrangère pour traiter les informations qui lui ont été transmises alors que dans une situation purement interne, un tel délai n'existe pas.

A.6.4. Quant au contenu de la notification émanant de l'Etat étranger, l'article 27, 2°, de la loi du 21 décembre 2013 ne précise ni les éléments que doit contenir cette notification, ni le moment auquel elle doit

intervenir. Cet article permettrait donc à l'administration belge de se dégager de son obligation d'information envers le contribuable lorsqu'une quelconque notification aurait été envoyée à ce dernier.

A.7.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres observe en premier lieu que le deuxième moyen comporte une déclinaison des mêmes griefs que ceux qui ont été exposés dans le cadre du premier moyen, abordés toutefois sous l'angle de la différence de traitement entre les contribuables.

A.7.2. En ce qui concerne l'absence de notification à la demande de l'Etat étranger, le Conseil des ministres indique qu'il a déjà été établi dans le cadre de la réfutation du premier moyen que l'exception au principe de la simultanéité entre la demande de renseignements adressée à un établissement financier et la notification au contribuable implique que les droits du Trésor soient menacés, même lorsqu'il s'agit d'une demande de renseignements qui émane d'un Etat étranger. Il n'y aurait dès lors pas sur ce point de rupture d'égalité.

A.7.3. Quant au délai de notification, le Conseil des ministres indique qu'il a également été précédemment établi qu'en cas de demande de renseignements qui émane d'un Etat étranger lorsque les droits du Trésor sont en péril, le délai de notification était différé de minimum soixante jours et maximum nonante jours. Or, si la demande de renseignements émane de l'Etat belge, le délai de notification est différé de maximum trente jours. La différence de traitement examinée serait parfaitement justifiée dès lors que l'on prend en considération le délai de traitement nécessairement plus long lié au fait que la demande émane d'un Etat étranger.

A.7.4. Quant au contenu de la notification émanant de l'Etat étranger, il aurait déjà été établi que les contribuables faisant l'objet d'une demande de renseignements émanant de cet Etat, disposaient de garanties similaires à celles des contribuables visés par une demande de renseignements émanant de l'Etat belge. Il n'y aurait dès lors pas de discrimination entre les deux catégories de contribuables examinées.

A.7.5. A titre subsidiaire, le Conseil des ministres demande le maintien des effets de la norme annulée dans l'hypothèse où la Cour devrait décider de faire droit à la requête.

A.8.1. En ce qui concerne la clarté du texte, la partie requérante indique dans son mémoire en réponse qu'il ne peut être admis que le législateur adopte volontairement des lois ambiguës et renvoie aux travaux préparatoires pour leur interprétation.

A.8.2. Quant au délai de notification, la partie requérante reproduit l'argumentation qu'elle a développée dans sa requête.

A.8.3. Quant au contenu de la notification émanant de l'Etat étranger, rien ne permettrait à la lecture de l'article 27, 2°, de la loi du 21 décembre 2013 de s'assurer que le contribuable obtiendra en temps utile les informations nécessaires à la préparation de sa défense.

A.9. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres renvoie à ce qu'il a exposé dans son mémoire à propos du deuxième moyen.

- B -

B.1. L'ASBL « Ligue des Contribuables » demande l'annulation de l'article 27 de la loi du 21 décembre 2013 portant des dispositions fiscales et financières diverses qui dispose :

« A l'article 333/1, § 1er, du même Code, inséré par la loi du 14 avril 2011 et modifié par la loi du 7 novembre 2011, les modifications suivantes sont apportées :

1° l'alinéa 3, annulé par l'arrêt 66/2013 de la Cour constitutionnelle est remplacé par ce qui suit :

‘ L'alinéa 1er ne s'applique pas aux demandes de renseignements provenant d'un Etat étranger telles que visées à l'article 322, § 4, lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande, lorsque les droits du Trésor sont en péril. Dans ce cas la notification s'effectue *post factum* par envoi recommandé, au plus tard dans les 90 jours après l'envoi de la demande de renseignements visée à l'alinéa 1er mais pas avant le 60ème jour après l'envoi des informations à l'Etat étranger. ’;

2° le paragraphe 1er est complété par un alinéa 4, rédigé comme suit :

‘ L'alinéa 1er n'est pas d'application aux demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères telles que visées à l'article 322, § 4, lorsque l'Etat étranger démontre qu'il a déjà lui-même envoyé une notification au contribuable. ’ ».

L'alinéa 1er de l'article 333/1, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) dispose :

« Dans les cas visés aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, l'administration informe le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels elle estime que les investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341 et qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier. Cette notification s'effectue par lettre recommandée simultanément à l'envoi de la demande de renseignements précitée ».

L'article 322 du CIR 1992 auquel renvoient les articles précités dispose :

« § 1er. L'administration peut, en ce qui concerne un contribuable déterminé, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers, procéder à des enquêtes et requérir, dans le délai qu'elle fixe, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, des personnes physiques ou morales, ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, la production de tous renseignements qu'elle juge nécessaires à l'effet d'assurer la juste perception de l'impôt.

Toutefois, le droit d'entendre des tiers et de procéder à des enquêtes ne peut être exercé que par un agent ayant un grade supérieur à celui de contrôleur.

§ 2. Lorsque l'administration dispose dans le cadre de l'enquête d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale ou lorsque l'administration envisage de déterminer la base imposable conformément à l'article 341, un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne est considéré comme un tiers soumis sans restriction à l'application des dispositions du paragraphe 1er.

Le cas échéant, un fonctionnaire du grade de directeur au moins, désigné à cet effet par le Ministre des Finances, peut prescrire à un fonctionnaire du grade d'inspecteur au moins de réclamer auprès d'un établissement de banque, de change, de crédit et d'épargne tout

renseignement pouvant être utile pour déterminer le montant des revenus imposables du contribuable.

L'agent désigné par le ministre peut uniquement accorder l'autorisation :

1° après que l'agent qui mène l'enquête a réclamé au cours de l'enquête les informations et données relatives aux comptes, par le biais d'une demande de renseignements telle que visée à l'article 316, et a stipulé clairement à cette occasion qu'il peut requérir l'application de l'article 322, § 2, si le contribuable dissimule les informations demandées ou s'il refuse de les communiquer. La mission visée à l'alinéa 2 ne peut prendre cours qu'à l'expiration du délai visé à l'article 316;

2° après avoir constaté que l'enquête effectuée implique une application éventuelle de l'article 341 ou qu'elle a fourni un ou plusieurs indices de fraude fiscale et qu'il existe des présomptions que le contribuable dissimule des données à ce sujet auprès d'un établissement visé à l'alinéa 2 ou refuse de les communiquer lui-même.

§ 3. Tout établissement de banque, de change, de crédit et d'épargne est tenu de communiquer les données suivantes à un point de contact central tenu par la Banque Nationale de Belgique: l'identité des clients et les numéros de leurs comptes et contrats. Cette obligation vaut uniquement pour autant qu'il s'agisse de types de comptes et de contrats qui sont relevant pour le prélèvement de l'impôt. Le Roi détermine de quels types de comptes et de contrats il s'agit.

Lorsque l'agent désigné par le ministre, visé au paragraphe 2, alinéa 3, a constaté que l'enquête visée au paragraphe 2, a révélé un ou plusieurs indices de fraude fiscale, il peut demander au point de contact central les données disponibles relatives à ce contribuable.

Le Roi détermine :

1° le mode de fonctionnement du point de contact central, en particulier le délai de conservation des données visées à l'alinéa 1er;

2° les modalités et la périodicité de la communication par les établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne des données visées à l'alinéa 1er;

3° les modalités de consultation par l'agent désigné par le ministre visé au § 2, troisième alinéa, des données visées à l'alinéa 1er.

Dans le seul but de respecter les obligations du présent paragraphe, les établissements de banque, de change, de crédit et d'épargne et la Banque Nationale de Belgique ont l'autorisation d'utiliser le numéro d'identification dans le Registre national des personnes physiques pour identifier les clients.

La Banque nationale de Belgique tient le point de contact central précité exclusivement dans l'intérêt général. La Banque, les membres de ses organes et les membres de son personnel n'encourent aucune responsabilité civile en raison de fautes ou négligences

commises dans l'exercice de cette mission légale de la Banque, sauf en cas de dol ou de faute intentionnelle ou lourde.

§ 4 Les paragraphes 2 et 3 sont également applicables lorsqu'un Etat étranger requiert des renseignements :

1° soit dans le cas visé à l'article 338, § 5;

2° soit conformément aux dispositions relatives à l'échange de renseignements figurant dans une convention préventive de la double imposition qui est applicable ou une autre convention internationale garantissant la réciprocité.

La demande de l'Etat étranger est assimilée à un indice visé au paragraphe 2. Dans ce cas, l'agent désigné par le ministre accorde, par dérogation au paragraphe 2, l'autorisation sur la base de la demande de l'Etat étranger.

[...] ».

B.2. Le premier moyen est pris de la violation de l'article 22 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme. D'après la partie requérante, les conditions d'admissibilité d'une ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et familiale prescrites par les dispositions visées au moyen ne seraient pas respectées par la disposition attaquée en raison de son manque de prévisibilité et de son caractère disproportionné.

B.3. La collecte et le traitement des données relatives aux comptes et transactions financières constituent une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des personnes concernées, ainsi que des personnes qui ont réalisé des opérations financières avec celles-ci.

Même si la collecte et le traitement de telles données ne permettent pas toujours de pénétrer directement dans des communications qui peuvent concerner la vie privée dans ce qu'elle a de plus intime, ces mesures d'investigation peuvent cependant révéler des informations plus ou moins précises et concordantes sur « la conduite, les opinions ou les sentiments » de la personne qui en fait l'objet (voy. *mutatis mutandis*, CEDH, 2 septembre 2010, *Uzun c. Allemagne*, § 52).

La Cour doit dès lors veiller à ce que le législateur, lorsqu'il crée des possibilités pour l'administration fiscale de prendre connaissance de données relatives aux comptes et transactions financières, respecte les conditions dans lesquelles une telle ingérence dans le

droit à la protection de la vie privée et, le cas échéant, de la vie familiale est admissible au regard de l'article 22 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.4.1. L'article 22 de la Constitution a pour objet de protéger les personnes contre les ingérences dans leur vie privée et familiale.

La Cour doit dès lors vérifier si l'obligation faite aux établissements financiers de divulguer à l'administration fiscale la correspondance qu'ils ont échangée avec leurs clients lorsqu'un Etat étranger demande des renseignements, est compatible avec le droit au respect de la vie privée.

B.4.2. Il ressort des travaux préparatoires de l'article 22 de la Constitution que le Constituant a entendu chercher « à mettre le plus possible la proposition en concordance avec l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [...], afin d'éviter toute contestation sur le contenu respectif de l'article de la Constitution et de l'article 8 de la [Convention] » (*Doc. parl.*, Chambre, 1992-1993, n° 997/5, p. 2).

B.4.3. Les droits que garantissent l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ne sont pas absolus. Bien que l'article 22 de la Constitution reconnaisse à chacun le droit au respect de sa vie privée et familiale, cette disposition ajoute en effet immédiatement : « sauf dans les cas et conditions fixés par la loi ».

Cette disposition constitutionnelle garantit donc qu'aucune ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et familiale ne puisse intervenir si elle n'est pas prévue par des règles suffisamment précises, adoptées par une assemblée délibérante démocratiquement élue, toute ingérence dans ce droit devant répondre à un besoin social impérieux et être proportionnée à l'objectif légitime poursuivi.

B.5. La disposition attaquée poursuit un objectif d'intérêt général au sens de l'article 8.2 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que le recouvrement efficace de

l'impôt vise à garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale et à sauvegarder les intérêts du Trésor, ce qui est nécessaire pour assurer le bien-être économique.

B.6. La Cour doit encore vérifier si cette ingérence satisfait au principe de légalité et si elle est raisonnablement justifiée.

B.7. En réservant au législateur compétent le pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, l'article 22 de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucune immixtion dans ce droit ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue.

Outre cette exigence de légalité formelle, l'article 22 de la Constitution impose également que l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée soit libellée en des termes clairs et suffisamment précis qui permettent d'appréhender de manière prévisible les hypothèses dans lesquelles le législateur autorise pareille ingérence dans le droit au respect de la vie privée.

De même, l'exigence de prévisibilité à laquelle la loi doit satisfaire pour être jugée conforme à l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme implique que sa formulation soit assez précise pour que tout individu puisse prévoir, à un degré raisonnable dans les circonstances de la cause, les conséquences pouvant résulter d'un acte déterminé (CEDH, 17 février 2004, *Maestri c. Italie*, § 30).

B.8.1. La partie requérante formule trois griefs en ce qui concerne la prévisibilité de la disposition attaquée. Un premier grief porte sur l'emploi d'une virgule et non de la conjonction de coordination « et » entre les termes « lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande » et les termes « lorsque les droits du Trésor sont en péril » dans l'alinéa 3 de l'article 333/1, § 1er, du CIR 1992, tel qu'il est remplacé par la disposition attaquée. Ainsi formulée, ladite disposition

ne permettrait pas de déterminer si les deux conditions qu'elle énonce pour les demandes de renseignements émanant d'un Etat étranger sont ou non cumulatives.

B.8.2. La partie requérante soutient également que la disposition attaquée ne serait pas suffisamment claire quant aux délais qu'elle prescrit.

B.8.3. Enfin, la partie requérante reproche encore à la disposition attaquée de permettre à l'Etat étranger de procéder lui-même à une notification au contribuable concerné, sans que cette notification doive remplir les conditions prescrites par l'article 331/1, § 1er, alinéa 1er, du CIR 1992.

B.9. La disposition attaquée a été justifiée comme suit dans l'exposé des motifs de la loi en projet :

« Par son arrêt 66/2013 du 16 mai 2013, la Cour constitutionnelle a annulé l'article 9, 2°, de la loi du 7 novembre 2011 portant des dispositions fiscales et diverses, en vertu duquel l'information écrite au contribuable mentionnée dans l'article 333/1, § 1er, alinéa 1er, CIR 92 ne s'applique pas aux demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères.

L'article 333/1, § 1er, alinéa 1er, CIR 92, oblige l'administration d'informer le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels elle estime que les investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341, qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier.

La Cour constitutionnelle a considéré que ' La différence de traitement en matière de notification entre les demandes de l'administration selon qu'elles sont faites à la requête d'un Etat étranger ou non est sans justification raisonnable. L'article 322, § 4, CIR 92 prévoit, en effet, que la demande de l'Etat étranger est assimilée à un indice de fraude fiscale. La notification au contribuable constitue dès lors une garantie importante contre l'ingérence dans sa vie privée '.

Aussi, un nouvel alinéa a été inséré dans l'article susvisé afin de préciser que lorsque l'Etat étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande, parce que les droits du Trésor sont en péril, la notification s'effectue par envoi recommandé, au plus tard dans les 90 jours mais pas avant le 60ème jour après l'envoi des informations à l'Etat étranger. Cette notification différée a été introduite afin de répondre au standard international du Forum Mondial en matière de transparence et d'échange d'informations en matière d'impôts. En ce qui concerne l'échange des informations, la source de cet échange d'informations de ce standard international est principalement l'article 26 du Modèle de Convention de l'OCDE en matière d'évitement de la double imposition et la convention modèle d'Accord en matière d'échange d'informations (' le TIEA Modèle '), ainsi

que les commentaires y afférents. Les deux sources précisent que la réglementation nationale doit contenir des exceptions en matière de notification préalable afin d'éviter par exemple qu'on ne puisse pas satisfaire aux enquêtes urgentes ou qu'une notification préalable ébranle la recherche de l'Etat requérant ou la met en danger. C'est pour cette dernière raison que la notification est maintenant prévue de façon différée.

Par ailleurs, il a également été précisé dans le dernier alinéa que la notification au contribuable n'était pas obligatoire lorsque l'Etat étranger démontre qu'il a déjà lui-même envoyé une notification au contribuable » (*Doc. parl. Chambre, 2013-2014, DOC 53-3236/001, pp. 19-20*).

B.10.1. L'emploi de la virgule dénoncé en B.8.1 est certes de nature à créer une ambiguïté dans le texte de la disposition attaquée. Il ressort toutefois des travaux préparatoires précités, qui confirment explicitement l'intention du législateur sur ce point, qu'il ne peut être dérogé à la simultanéité de la notification au contribuable concerné et de l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger que lorsque les droits du Trésor sont en péril.

B.10.2. L'article 333/1, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il est remplacé par l'article 27 attaqué, doit donc être lu comme ne permettant de déroger à la simultanéité de la notification au contribuable concerné et de l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger que lorsque les droits du Trésor sont en péril.

B.11.1. En ce qui concerne le délai de notification au contribuable, la partie requérante soutient que le délai de 90 jours fixé par la disposition attaquée commence à courir à partir de l'envoi de la demande de renseignements par l'administration belge auprès de l'établissement financier et non à partir de la date de l'envoi de la demande de renseignements adressée par l'Etat étranger à l'Etat belge. Quant au délai minimum de 60 jours, il aurait pour point de départ la communication des renseignements à l'Etat étranger.

D'après la partie requérante, le point de départ différent de ces délais rendrait cette disposition difficilement compréhensible.

B.11.2. L'article 333/1, § 1er, alinéa 1er, du CIR 1992 prévoit que dans les cas visés aux dispositions qu'il cite, l'administration informe, par le biais d'une notification au contribuable, simultanée à l'envoi de la demande de renseignements auprès d'un

établissement financier, de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels elle estime que des investigations menées peuvent conduire à l'application de l'article 341 du Code.

L'alinéa 3 de l'article 333/1, § 1er, précité, modifié par la disposition attaquée, prévoit la possibilité d'une notification *post factum* si un Etat étranger en fait la demande, lorsque les droits du Trésor sont en péril. Le texte de cet alinéa 3 prévoit que cette notification s'effectue « au plus tard dans les 90 jours après l'envoi de la demande de renseignements visée à l'alinéa 1er ». Cette demande de renseignements est celle qui est faite auprès d'un établissement financier. C'est donc à partir de cette date que le délai de 90 jours commence à courir. En revanche, le délai de 60 jours également fixé par l'alinéa 3 de l'article 333/1, § 1er, commence à courir à dater de l'envoi des informations à l'Etat étranger.

B.11.3. Contrairement à ce qu'allègue la partie requérante, le Conseil des ministres ne confère pas à la disposition attaquée une autre portée. Ainsi soutient-il dans son mémoire qu'étant donné que l'alinéa 1er de l'article 333/1, § 1er, se rapporte uniquement à la demande du fisc belge à l'établissement financier, c'est la date d'envoi de la demande à l'établissement financier belge qui fait courir le délai de 90 jours.

B.11.4. Compte tenu de ce qui précède, il ne pourrait raisonnablement être soutenu que la disposition attaquée ne réponde pas à la condition de clarté et de prévisibilité imposée à tout texte législatif qui constitue une ingérence dans le droit au respect de la vie privée. Les arguments développés par la partie requérante dans son mémoire en réponse confirment ce constat dès lors qu'elle indique que le point de départ du délai de 90 jours doit être compris comme étant la demande de renseignements adressée à l'établissement financier par l'administration belge. C'est, d'ailleurs, à ce moment, et non à celui auquel l'Etat étranger introduit une demande de renseignements, que se produit l'ingérence dans le droit au respect de la vie privée du contribuable concerné dès lors que c'est à ce moment que des données relatives aux comptes et transactions financières le concernant peuvent être divulguées.

B.11.5. Pour les motifs exposés en B.11.2 à B.11.4, l'article 333/1, § 1er, alinéa 3, du CIR 1992, tel qu'il est remplacé par l'article 27 attaqué, doit être lu comme fixant comme point de départ du délai de 90 jours la demande de renseignements adressée à l'établissement financier par l'administration belge.

B.12.1. La partie requérante reproche encore à la disposition attaquée de ne pas préciser les éléments que doit contenir la notification au contribuable dans l'hypothèse où celle-ci serait directement opérée par l'Etat étranger, dispensant de ce fait l'administration belge d'y procéder.

B.12.2. Lorsque la notification émane de l'administration belge, l'article 333/1, § 1er, alinéa 1er, du CIR 1992 prévoit que dans les cas visés aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, l'administration informe le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels elle estime que des investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341 du Code.

B.12.3. Les paragraphes 2 à 4 de l'article 322 précité ont été insérés par l'article 55 de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses. Ledit article 55 a fait l'objet d'un recours en annulation, rejeté par l'arrêt n° 6/2013, du 14 février 2013.

En B.9.2 de cet arrêt, la Cour a constaté que cet article 55 autorisait l'administration fiscale, sous certaines conditions, à exiger des établissements financiers visés la communication de renseignements concernant l'un de leurs clients dans deux hypothèses : la première, lorsque l'administration dispose d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale et la seconde, lorsqu'elle envisage de déterminer la base imposable conformément à l'article 341 du CIR 1992.

En B.9.3 de l'arrêt, la Cour a repris la justification de l'amendement qui a conduit à cette disposition, en ce qui concerne la première hypothèse :

« La nouvelle disposition précise explicitement qu'il doit y avoir des ' indices de fraude fiscale '. Cela ne signifie donc pas qu'il doit déjà y avoir une fraude fiscale concrètement

établie, une présomption de fraude fiscale suffit. Les indices ne doivent pas être prouvés, mais ne peuvent pas non plus reposer sur de vagues et folles suppositions. Ils doivent être suffisamment crédibles. C'est ainsi que les constatations suivantes constituent un indice de fraude fiscale :

- la détention d'un compte bancaire à l'étranger sans que le contribuable l'ait mentionné dans sa déclaration;
- un écart important entre les signes extérieurs de richesse ou le train de vie et les revenus connus ou déclarés, et pour lequel le contribuable ne peut fournir d'explication satisfaisante après avoir été interrogé à ce sujet;
- la constatation que des achats ont été effectués sans facture ou ne figurent pas dans la comptabilité, ce qui donne à penser que les revenus n'ont pas davantage été déclarés;
- la constatation de travail au noir et d'activités sur des lieux de travail manifestement non déclarés;
- des renseignements reçus par l'administration et dont il ressort que des revenus n'ont pas été déclarés. Ces renseignements peuvent provenir de l'étranger, de dossiers d'autres contribuables ou d'organismes publics. Ils peuvent être arrivés spontanément à l'administration ou avoir été demandés par l'administration;
- discordance entre 2 exemplaires d'une même facture (ou note de paiement): selon que l'on consulte cette facture chez le fournisseur ou chez le client;
- discordances entre les offres, les factures, les bons de commande, les documents de transport,... qui ne peuvent être justifiées;
- demande d'avantages fiscaux pour lesquels les travaux n'ont manifestement pas été exécutés;
- documents qui ont été signés par le travailleur et dont ressort une rémunération supérieure à celle inscrite par l'employeur dans sa comptabilité;
- inexactitudes importantes dans les différentes parties d'une facture (identité, nature de la prestation de services ou du bien fourni, volume prix, ...);
- constatation, le jour d'un contrôle fiscal, d'une marge bénéficiaire supérieure à celle ressortant de la comptabilité pour les périodes imposables antérieures, et ce, alors que les conditions d'exploitation n'ont pas changé;
- constatation d'une discordance entre les achats et ventes et les variations de stocks durant la même période;
- facturation de livraisons ou de prestations de services qui n'ont pas été exécutées (fausses factures);
- livraisons ou prestations de services pour lesquelles aucune facture n'a été établie ou reprise dans la comptabilité;

- constatation qu'au niveau des recettes, aucun récépissé ni pièce contrôlable ne peut être présenté ou qu'un grand nombre d'entre eux manquent;
- discordances entre les originaux et les doubles de récépissés;
- constatation que des souches TVA n'ont pas été remises et que l'on ne peut démontrer l'inscription des recettes correspondantes dans la comptabilité;
- constatation qu'un compte bancaire est mentionné sur les documents utilisés dans le cadre d'une activité professionnelle, mais qu'il ne se retrouve pas dans la comptabilité ou dans les pièces justificatives;
- discordances non justifiées entre le chiffre d'affaires déclaré aux contributions directes et celui figurant sur la déclaration de TVA;
- discordances non justifiées entre les relevés salariaux et les salaires inscrits dans la comptabilité;
- le non-dépôt de déclarations;
- présentation d'une 'caisse négative';
- ...

Il est clair que cette liste n'est pas exhaustive, et que de nouvelles perspectives, techniques et constatations peuvent contribuer à compléter cette liste.

Pour en rester au véritable objectif de la mesure, à savoir la lutte contre la fraude fiscale, il y a également des cas qui sortent clairement du champ d'application de cette mesure. La liste qui suit n'est pas non plus exhaustive :

- erreurs dans les dépenses déductibles. Dépenses déductibles pour lesquelles les conditions ne sont manifestement pas réunies;
- fautes d'écriture, de calcul et erreurs matérielles;
- erreurs dans les charges familiales;
- le simple fait qu'une déclaration a été introduite tardivement;
- fiches salariales qui n'ont pas été déclarées ou qui ne l'ont pas été correctement;
- des revenus certes déclarés mais dans une mauvaise rubrique;
- coûts pour lesquels une limitation de déduction n'a pas suffisamment ou pas du tout été appliquée;
- l'absence d'avantages de toute nature fixés de manière forfaitaire;

- problèmes d'interprétation juridique;
- ... » (*Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, DOC 53-1208/007, pp. 13-16).

La Cour a jugé qu'il s'ensuivait que la première hypothèse dans laquelle le législateur autorise l'administration à s'ingérer dans la vie privée des contribuables était délimitée avec suffisamment de précision pour permettre à ceux-ci de prévoir, avec l'aide, le cas échéant, d'une assistance juridique, les cas dans lesquels une demande de renseignements adressée à l'établissement financier dont ils sont les clients est justifiée par un indice de fraude fiscale dans leur chef. Le cas échéant, il appartiendrait au juge d'apprécier si les indices présentés par l'administration fiscale peuvent suffire à justifier l'ingérence dans la vie privée.

B.12.4. Comme cela ressort des travaux préparatoires cités en B.9, le législateur a entendu se conformer à l'arrêt de la Cour n° 66/2013 du 16 mai 2013 en imposant une notification au contribuable également lorsque la demande de renseignements émane d'un Etat étranger. La disposition attaquée renvoie à l'article 322, § 4, du CIR 1992 qui prévoit que cette demande de l'Etat étranger est assimilée à un indice de fraude fiscale. La disposition attaquée, par le renvoi qu'elle opère à l'article 322, § 4, précité, est suffisamment précise pour permettre au contribuable concerné de savoir dans quels cas un indice de fraude peut justifier une telle demande.

B.13. La disposition attaquée satisfait dès lors à l'exigence de prévisibilité de la loi requise par l'article 22 de la Constitution lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.14.1. La partie requérante soutient encore, dans le premier moyen, que la disposition attaquée porte atteinte de manière disproportionnée au droit au respect de la vie privée du contribuable concerné.

Elle expose que dans la mesure où la notification au contribuable concerné peut être postposée de 60 jours et où, en vertu de l'article 7 de la directive 2011/16/UE, l'administration belge dispose d'un délai de six mois à dater de la demande d'informations de

l'Etat étranger, pour les lui communiquer, il pourrait s'écouler jusqu'à huit mois entre la demande de l'Etat étranger et la notification au contribuable.

B.14.2. L'argumentation développée par la partie requérante repose sur une lecture manifestement erronée de la disposition attaquée. Comme l'indique le texte de la loi lui-même et ainsi que le confirment les travaux préparatoires cités en B.9, si la notification au contribuable concerné peut être postposée de 60 jours dès le moment où l'Etat étranger reçoit les informations demandées, elle doit en tout état de cause intervenir dans un délai maximum de 90 jours à compter de la demande de renseignements à l'établissement financier par l'administration belge. Ce délai constitue dès lors le délai maximum dans lequel des informations financières relatives au contribuable peuvent être communiquées sans qu'il puisse s'opposer à cette communication et aux mesures qui pourraient en découler. Compte tenu de ce que la demande de renseignements émane d'un Etat étranger, un tel délai n'est pas sans justification raisonnable par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur. Il demeure, en outre, dans les limites imposées par la directive 2011/16/UE précitée.

B.15. Compte tenu de ce qui est dit en B.10.2 et B.11.5, le premier moyen n'est pas fondé.

B.16. La partie requérante prend un second moyen de la violation, par la disposition attaquée, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 14 de la Convention européenne des droits de l'homme.

B.17.1. La partie requérante reproche tout d'abord à la disposition attaquée sa formulation ambiguë quant au caractère cumulatif ou non des conditions à remplir pour que la notification au contribuable concerné puisse être opérée *post factum*. A son estime, il n'y aurait pas de rupture d'égalité entre les contribuables selon que la demande de renseignements émane de l'Etat belge ou d'un Etat étranger si les conditions énoncées par la disposition attaquée sont cumulatives et si la notification *post factum* est justifiée par des indices attestant la volonté du contribuable d'organiser son insolvabilité.

B.17.2. Comme il est dit en B.10, il ne peut être dérogé à la simultanéité de la notification au contribuable concerné et de l'envoi de la demande de renseignements émanant d'un Etat étranger que lorsque les droits du Trésor sont en péril. Partant, les contribuables concernés sont traités de manière identique, que la demande de renseignements émane de l'Etat belge ou d'un Etat étranger.

Quant à la justification de la notification *post factum*, comme il est dit en B.12.4, la disposition attaquée renvoie à l'article 322, § 4, du CIR 1992 qui prévoit que la demande de l'Etat étranger est assimilée à un indice de fraude fiscale. Ledit article 322, § 4, renvoie lui-même à son paragraphe 2 qui autorise l'administration fiscale belge à contraindre tout établissement financier à lui transmettre des informations que cet établissement possède à propos d'un contribuable à l'égard duquel l'administration dispose d'indices de fraude fiscale ou envisage de recourir à l'article 341 du CIR 1992. Il n'existe dès lors pas de différence de traitement entre les contribuables selon que la demande de renseignements émane de l'Etat belge ou de l'Etat étranger, l'indice de fraude constituant le motif de la demande dans les deux cas.

B.18.1. La partie requérante fait encore valoir que la disposition attaquée maintient une différence de traitement déraisonnable entre les contribuables concernés par une demande de renseignements émanant de l'Etat belge et ceux qui sont concernés par une demande émanant d'un Etat étranger. En effet, d'après la partie requérante, tandis que les premiers doivent être informés qu'une telle demande les concernant a été émise dans les 30 jours après l'envoi de la demande à l'établissement financier, un délai de huit mois pourrait s'écouler avant que le contribuable soit informé du fait qu'une demande le concernant a été déposée par un Etat étranger.

B.18.2. Comme il est dit en B.14.2, l'argumentation développée par la partie requérante repose sur une lecture manifestement erronée de la disposition attaquée. La notification au contribuable concerné doit, en effet, intervenir dans un délai maximum de 90 jours à compter de la demande de renseignements à l'établissement financier par l'administration belge.

Pour des motifs identiques à ceux qui ont été exposés dans ledit B.14.2, la différence de traitement entre les deux catégories de justiciables n'est pas sans justification raisonnable.

B.19.1. La partie requérante allègue enfin l'existence d'une différence de traitement discriminatoire à l'égard des contribuables concernés par une demande de renseignements qui émane d'un Etat étranger en ce qu'ils ne bénéficieraient pas des mêmes garanties quant au contenu de la notification prévue par la disposition attaquée par rapport aux contribuables concernés par une demande de renseignements émanant de l'Etat belge.

B.19.2. Pour les motifs qui ont été exposés en B.17.2, cette différence de traitement est inexistante.

B.20. Le second moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour,

compte tenu de ce qui est dit en B.10.2 et B.11.5, rejette le recours.

Ainsi rendu 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, le 16 juillet 2015.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels