

Numéros du rôle :
6877, 6887, 6900, 6901, 7004, 7005 et
7006

Arrêt n° 138/2019
du 17 octobre 2019

ARRÊT

En cause : les recours en annulation de la loi du 7 février 2018 « instaurant une taxe sur les comptes-titres », introduits par Philippe Renier, par Antoine Buedts, par Laurent Danneels, par Antonia Deurinck, par Laurent Donnay de Casteau, par l'ASBL « Vlaamse Federatie van Beleggers » et autres et par la société « X », constituée selon le droit d'un État membre de l'Espace économique européen.

La Cour constitutionnelle,

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

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 mars 2018 et parvenue au greffe le 21 mars 2018, Philippe Renier a introduit un recours en annulation de la loi du 7 février 2018 « instaurant une taxe sur les comptes-titres » (publiée au *Moniteur belge* du 9 mars 2018).

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 mars 2018 et parvenue au greffe le 29 mars 2018, Antoine Buedts a introduit un recours en annulation de la même loi.

Par la même requête, la partie requérante a demandé également la suspension de la même loi. Par l'arrêt n° 110/2018 du 19 juillet 2018, publié au *Moniteur belge* du 12 septembre 2018, la Cour a rejeté la demande de suspension.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 11 avril 2018 et parvenue au greffe le 12 avril 2018, Laurent Danneels a introduit un recours en annulation de la même loi.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 13 avril 2018 et parvenue au greffe le 16 avril 2018, Antonia Deurinck, assistée et représentée par Me A. Maelfait, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 3 à 15 de la même loi (articles 151 à 158/6 du Code des droits et taxes divers).

e. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 septembre 2018 et parvenue au greffe le 10 septembre 2018, Laurent Donnay de Casteau, assisté et représenté par Me G.-H. Taymans, avocat au barreau du Brabant wallon, a introduit un recours en annulation de la même loi.

f. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 septembre 2018 et parvenue au greffe le 11 septembre 2018, un recours en annulation de la même loi a été introduit par l'ASBL « Vlaamse Federatie van Beleggers », Philippe Lammens, Willy Doom, Luc De Bock, François Ackaert et Gaston Uytterhoeven, assistés et représentés par Me B. Van Vlierden et Me D. Coveliers, avocats au barreau d'Anvers, et Me B. De Cock, avocat au barreau de Gand.

g. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 7 septembre 2018 et parvenue au greffe le 11 septembre 2018, la société « X », constituée selon le droit d'un État membre de l'Espace économique européen, assistée et représentée par Me H. Vanhulle et Me L. Swartenbroux, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de la même loi.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6877, 6887, 6900, 6901, 7004, 7005 et 7006 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me L. De Wulf et Me M. von Kuegelgen, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit des mémoires, les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse et le Conseil des ministres a également introduit des mémoires en réplique.

Par ordonnance du 5 juin 2019, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. Moerman, a décidé que les affaires étaient 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 26 juin 2019 et les affaires mises en délibéré.

À la suite de la demande de la partie requérante dans l'affaire n° 6877 à être entendue, la Cour, par ordonnance du 26 juin 2019, a fixé l'audience au 17 juillet 2019.

À l'audience publique du 17 juillet 2019 :

- ont comparu :
 - . Philippe Renier, en personne (partie requérante dans l'affaire n° 6877);
 - . Me C. Meskens, avocat au barreau d'Anvers, *loco* Me B. Van Vlierden, et Me D. Coveliers, pour les parties requérantes dans l'affaire n° 7005;
 - . Me H. Vanhulle, pour la partie requérante dans l'affaire n° 7006;
 - . Me L. De Wulf, pour le Conseil des ministres;
- les juges-rapporteurs J. Moerman et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les parties précitées ont été entendues;
- les affaires ont été mises en délibéré.

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

II. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité des recours

A.1.1. Le Conseil des ministres estime que les parties requérantes dans les affaires n^{os} 6877, 6887 et 6900 ne justifient pas d'un intérêt aux recours qu'elles ont introduits, dès lors qu'elles ne démontrent pas qu'elles relèvent du champ d'application de la loi attaquée et dès lors que le préjudice qu'elles pourraient en subir est purement hypothétique.

A.1.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 considère que, dans le cadre de l'intérêt, il n'est pas requis qu'elle démontre qu'elle dispose actuellement d'une part dans la valeur moyenne d'instruments financiers imposables sur des comptes-titres de 500 000 euros ou plus et qu'il suffit qu'existe une possibilité que la loi attaquée lui occasionne un préjudice futur. Elle expose qu'elle a constitué un patrimoine investi de quelques centaines de milliers d'euros, qu'elle a créé une société de management et qu'elle acquerra dans un futur proche un patrimoine investi d'une valeur de plus de 500 000 euros.

A.1.3. La partie requérante dans l'affaire n° 6887 estime qu'elle a effectivement intérêt à son recours parce qu'elle appartient à la génération des baby-boomers, dont la situation financière est assez bonne et qui a pu bénéficier d'une hausse exponentielle des prix de l'immobilier, et parce que son patrimoine s'est agrandi à la suite d'un héritage. Elle déclare qu'il en ressort qu'elle a constitué un certain patrimoine et qu'elle pourrait relever, de ce fait, de l'application de la loi attaquée. Selon elle, son droit au respect de la vie privée serait violé si elle était contrainte de démontrer précisément sa situation financière.

A.2. Le Conseil des ministres estime en outre que le recours dans l'affaire n° 6900 est irrecevable, en ce qu'il demande exclusivement à la Cour « de bien vouloir accorder l'attention nécessaire » aux violations alléguées du principe d'égalité et de non-discrimination, et qu'il ne demande dès lors pas d'annuler la loi attaquée. Il considère aussi que la Cour n'est pas compétente pour se prononcer sur le moyen invoqué dans la requête, qui est pris de la violation des articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et qui n'est donc pas pris de la violation d'une des dispositions au regard desquelles la Cour peut exercer un contrôle.

Quant au fond

Dans l'affaire n° 6877

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 6877

A.3. Le premier moyen dans l'affaire n° 6877 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la loi attaquée fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement en ce qui concerne l'imposabilité de titres, selon que ceux-ci sont inscrits sur un compte-titres ou qu'ils sont des actions nominatives qui ne sont pas inscrites sur un compte-titres, et en ce que cette loi donne lieu à une charge disproportionnée pour les investisseurs.

A.4.1. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 expose que la taxe attaquée n'est perçue que sur des titres qui sont inscrits sur un compte-titres, et qu'elle n'est donc pas perçue sur des actions nominatives qui ne sont pas inscrites sur un compte-titres. Elle estime que les deux sortes de titres constituent un « baromètre patrimonial » et que la différence de traitement créée par la loi attaquée n'est pas pertinente au regard de l'objectif poursuivi par le législateur, qui est de faire contribuer les patrimoines plus élevés aux moyens financiers des autorités publiques. Elle considère que la taxe attaquée est un impôt sur la fortune, à savoir un impôt direct perçu sur le patrimoine, indépendamment des revenus produits par celui-ci. Selon elle, la circonstance que la taxe attaquée est un impôt sur la fortune résulte du fait que les personnes qui n'habitent pas en Belgique peuvent se prévaloir de conventions préventives de la double imposition qui prévoient des règles concernant les impôts sur la fortune.

Elle attire l'attention sur le fait que la différence de traitement est motivée, dans les travaux préparatoires, notamment, par l'affirmation que les titres inscrits sur des comptes-titres sont plus négociables et peuvent être rendus liquides plus facilement que les actions nominatives qui ne sont pas inscrites sur un tel compte. Elle estime que cette argumentation ne peut pas être suivie, dès lors que les actions nominatives peuvent elles aussi se négocier aisément au moyen d'un registre d'actions sous forme électronique. Elle considère en outre que la loi attaquée encourage précisément les investisseurs à convertir leur portefeuille en un portefeuille d'actions nominatives.

A.4.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 fait également valoir que la loi attaquée entraîne une charge disproportionnée pour les investisseurs, dès lors que cette loi repose sur un système de retenue libératoire effectuée par des intermédiaires et sur la présomption que la part des différents titulaires d'un compte-titres dans les instruments financiers imposables inscrits sur ce compte est proportionnelle au nombre de titulaires de ce compte. Elle estime que le renversement de la présomption précitée emporte une charge disproportionnée pour les investisseurs et que la réglementation donne lieu à des problèmes de preuve.

A.5.1. Selon le Conseil des ministres, la partie requérante dans l'affaire n° 6877 considère, à tort, que la taxe attaquée est un impôt sur la fortune. Il estime que le législateur a exclusivement voulu instaurer une taxe sur la détention, par une personne physique, d'un compte-titres sur lequel sont inscrits des instruments financiers imposables d'une valeur moyenne de 500 000 euros ou plus. Il fait valoir que le fait générateur de la taxe consiste ainsi en la détention d'un compte-titres, de sorte que la matière imposable se limite logiquement aux instruments financiers qui sont inscrits sur un tel compte.

Il estime que les instruments financiers inscrits sur un compte-titres présentent un caractère d'investissement et que leur inscription sur un tel compte vise à simplifier la circulation de ces titres. Il renvoie aux travaux préparatoires desquels il déduit que le législateur a constaté que les instruments financiers inscrits sur un compte-titres ont pour caractéristique d'être particulièrement liquides et facilement négociables, de sorte qu'ils constituent une source plus importante de revenus et d'enrichissement que les instruments qui ne sont pas inscrits sur un compte-titres. Il déduit également de ces travaux préparatoires, d'une part, que les actions nominatives sont souvent des placements qui sont détenus une plus longue période et ce, la plupart du temps dans le cadre d'une participation plus active dans la société et, d'autre part, que le caractère électronique d'un registre d'actions nominatives ne leur confère pas en soi une liquidité plus importante. Il observe que la négociation d'actions nominatives qui ne sont pas inscrites sur un compte-titres nécessite d'accomplir différents actes qui rendent ces actions moins négociables que des titres inscrits sur un compte-titres.

A.5.2. Selon le Conseil des ministres, le législateur dispose en matière fiscale d'un large pouvoir d'appréciation et il lui appartient d'établir le fait générateur de l'impôt. Il estime que la différence de traitement contestée repose sur des critères objectifs, plus précisément l'inscription ou non de titres sur un compte-titres et le degré de négociabilité des titres. Il fait valoir que ces critères sont pertinents, dès lors que le législateur a souhaité prélever un impôt dans les situations qui représentent une source d'enrichissement plus importante que d'autres. Il observe que le fait que la disposition anti-abus contenue dans l'article 152, 1°, b), du Code des droits et taxes divers vise les titres inscrits sur un compte-titres qui, à partir du 9 décembre 2017, seraient convertis en instruments financiers non imposables inscrits dans un registre de titres nominatifs, ne permet pas de déduire que ces titres nominatifs feraient partie du fait générateur. Selon lui, la disposition anti-abus tente simplement d'empêcher que le fait générateur perde tout son sens.

A.5.3. En ce que la partie requérante dans l'affaire n° 6877 fait valoir que la loi attaquée entraîne une charge disproportionnée pour les investisseurs, le Conseil des ministres soulève, à titre principal, l'*exceptio obscuri libelli* parce que la partie requérante n'expose pas en quoi il s'agirait d'une violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. À titre subsidiaire, il observe que le but du législateur a été de réaliser une perception efficace de la taxe au moyen d'un système de retenue libératoire effectuée par des intermédiaires, complété par un système de déclaration en cas de non-paiement de la taxe par le biais du système de retenue libératoire. Selon lui, le système choisi n'est pas contraire au principe d'égalité et de non-discrimination. Il considère que la présomption selon laquelle la part des différents titulaires d'un compte-titres dans les instruments financiers imposables inscrits sur ce compte est proportionnelle au nombre de titulaires de ce compte, ne viole pas davantage ce principe, dès lors que cette présomption peut être renversée, ce qui, le cas échéant, peut donner lieu à une restitution.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 6877

A.6. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 6877 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la loi attaquée fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement, selon que la part d'une personne physique dans la valeur moyenne totale des instruments financiers imposables sur des comptes-titres s'élève ou non à 500 000 euros ou plus.

A.7. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 expose que la taxe attaquée est due exclusivement lorsque la part d'une personne physique dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur des comptes-titres s'élève à 500 000 euros ou plus. Elle estime que ce seuil est totalement arbitraire.

A.8. Le Conseil des ministres observe que le législateur a opté pour le seuil des 500 000 euros parce qu'il n'existe pas de cadastre des fortunes. Il estime que ce seuil n'est pas arbitraire et souligne que d'autres législations y recourent aussi, notamment le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Il fait valoir qu'en vue de mener une politique fiscale plus juste, le législateur a eu pour objectif d'atteindre un rendement donné de la taxe, en choisissant d'appliquer un seuil qui ne soit ni trop élevé, ni trop bas. Il fait également valoir que le montant de 500 000 euros représente environ 250 fois le salaire mensuel moyen d'un travailleur belge. Il considère que le choix du législateur relève de sa marge d'appréciation et n'entraîne pas une différence de traitement qui soit contraire aux dispositions constitutionnelles citées dans le moyen.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 6877

A.9. Le troisième moyen dans l'affaire n° 6877 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que seules les personnes physiques sont redevables de la taxe attaquée et que, par conséquent, les sociétés ne le sont pas.

A.10. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 expose que les investisseurs constituent et gèrent généralement leur patrimoine en diverses qualités, à savoir en qualité de personne physique et en qualité d'actionnaire unique ou de contrôle d'une société de management, et que des patrimoines familiaux sont le plus souvent gérés par le biais d'une personne morale. Compte tenu de cette situation, elle estime que la différence de traitement créée entre les personnes physiques et les sociétés est discriminatoire. Selon elle, la circonstance que les plus-values sont, en principe, imposables dans le régime fiscal des sociétés n'est pas pertinente, dès lors que la taxe attaquée impose des patrimoines, indépendamment des revenus qui en découlent ou non.

A.11. Tout d'abord, le Conseil des ministres fait valoir qu'il relève de la marge d'appréciation du législateur de déterminer les catégories de personnes qui sont soumises à la taxe attaquée.

Ensuite, il considère que la différence de traitement contestée est justifiée parce que le législateur a voulu éviter que les personnes physiques qui détiennent des actions d'une personne morale soient taxées à deux reprises, à savoir une première fois en raison de la retenue de la taxe à charge de la personne morale et une seconde fois en raison de la retenue de la taxe à charge de la personne physique qui détient des actions de cette personne morale sur un compte-titres. En outre, le régime fiscal des investissements qui sont détenus par une personne morale assujettie à l'impôt des sociétés serait fondamentalement différent du régime fiscal s'appliquant aux personnes physiques et ce, en raison de l'impossibilité de principe des plus-values dans le cadre de l'impôt des sociétés. Il attire l'attention sur le fait que les personnes morales qui sont assujetties à l'impôt des personnes morales ne poursuivent pas un but de lucre, que les actifs nets de ces personnes morales ne peuvent pas être distribués à leurs membres et qu'en cas de liquidation de la personne morale, le patrimoine est transféré à une ou à plusieurs autres entités sans but lucratif.

Enfin, il estime que la disposition anti-abus contenue dans l'article 152, 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers ne saurait être interprétée en ce sens qu'elle priverait de sa justification la différence de traitement contestée, dès lors que cette disposition vise uniquement à éviter que le fait générateur de la taxe soit vidé de sa substance.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 6877

A.12. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 6877 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la loi attaquée fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement en matière d'instruments financiers imposables.

A.13. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 expose que les instruments financiers imposables sont énumérés limitativement dans l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers. Elle estime qu'au regard de l'objectif poursuivi par le législateur qui est d'imposer plus lourdement les patrimoines plus élevés, il n'est pas raisonnablement justifié que d'autres formes de placement, telles que les comptes d'épargne-pension, les assurances-vie et les placements sous forme d'actions nominatives, dans l'immobilier, dans des options, dans des certificats immobiliers et dans des métaux précieux, ne soient pas soumises à la taxe.

A.14. Le Conseil des ministres considère que le quatrième moyen dans l'affaire n° 6877 n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans la présente affaire. Il ajoute que les instruments financiers dérivés (options, contrats à terme (*futures*), contrats d'échange (*swaps*), etc.) se distinguent des instruments financiers cités dans l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, en ce que leur valeur n'est qu'un dérivé de l'instrument sous-jacent. Il estime qu'eu égard au fait que tant des instruments spéculatifs que des instruments importants pour l'économie sont négociés sur le marché des produits dérivés, le législateur pouvait juger que tous les instruments dérivés devaient être exemptés de la taxe attaquée. Il souligne encore que les personnes qui investissent dans des instruments dérivés pour des raisons spéculatives relèvent du champ d'application de l'article 90, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (revenus divers imposables).

En ce qui concerne le cinquième moyen dans l'affaire n° 6877

A.15. Le cinquième moyen dans l'affaire n° 6877 est pris de la violation de l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : le TFUE) et de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 63 du TFUE.

A.16.1. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 expose qu'en vertu de l'article 157 du Code des droits et taxes divers, les intermédiaires belges sont tenus d'effectuer la retenue libératoire, la déclaration et le paiement de la taxe. Elle attire l'attention sur le fait que les intermédiaires non constitués ou établis en Belgique ne peuvent, en principe, pas recourir à cette retenue libératoire et qu'ils doivent soit désigner un représentant qui est solidairement responsable du paiement de la taxe et de l'exécution de toutes les autres obligations découlant de la loi (article 158/2 du Code des droits et taxes divers), soit inciter leurs clients à introduire eux-mêmes une déclaration.

La partie requérante dans l'affaire n° 6877 estime que la réglementation précitée décourage les intermédiaires non constitués ou établis en Belgique de gérer des investissements de résidents belges, dès lors que ces intermédiaires doivent consentir de lourds et coûteux efforts pour permettre le paiement de la taxe attaquée. S'ils ne le font pas, leurs clients seront pénalisés.

A.16.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 estime que la réglementation précitée limite la libre circulation des capitaux, telle qu'elle est garantie par l'article 63 du TFUE, lu ou non en combinaison avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Elle considère que les travaux préparatoires de la loi attaquée ne justifient d'aucune manière cette limitation. Elle déduit de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne que les actions en justice qui sont basées sur le droit de l'Union européenne doivent, sur le plan de la procédure, être traitées de la même manière que des actions similaires basées sur le droit national. Selon elle, il en résulte que la protection juridique fournie par la procédure du recours en annulation devant la Cour constitutionnelle doit aussi exister lorsqu'une disposition législative est contraire au droit de l'Union européenne.

A.16.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 6877 demande à la Cour de poser une question préjudicielle à la Cour de justice de l'Union européenne.

A.17. Le Conseil des ministres fait valoir que le législateur belge n'est pas compétent pour contraindre les intermédiaires non établis en Belgique à effectuer la retenue de la taxe attaquée et qu'il a prévu pour cette raison la possibilité pour ces intermédiaires de désigner un représentant. Il expose que cette possibilité avait été également motivée par l'objectif de traiter de la même manière les intermédiaires non établis en Belgique et les intermédiaires belges. Il souligne que la désignation d'un représentant est une possibilité et ne constitue donc pas une obligation. Selon lui, les intermédiaires non établis en Belgique ne sont dès lors pas discriminés à l'égard des intermédiaires belges.

Il considère également que la réglementation contestée n'entrave nullement la libre circulation des capitaux. En ce que la Cour jugerait néanmoins qu'il s'agit effectivement d'une entrave à la libre circulation des capitaux, il estime que cette entrave est justifiée par des raisons impérieuses d'intérêt général que sont le fait de faciliter la perception de la taxe attaquée et celui de créer des conditions équivalentes pour tous les intermédiaires.

En ce qui concerne le sixième moyen dans l'affaire n° 6877

A.18. Le sixième moyen dans l'affaire n° 6877 est pris de la violation des articles 170 et 172 de la Constitution, en ce que la loi attaquée ne permet pas au contribuable de déterminer le montant exact de la taxe due.

A.19. La partie requérante dans l'affaire n° 6877 expose que la loi attaquée instaure une présomption réfragable selon laquelle la part des différents titulaires d'un compte-titres dans les instruments financiers imposables inscrits sur ce compte est proportionnelle au nombre de titulaires de ce compte qui sont des personnes physiques. Elle estime qu'il en découle que la taxe sera, dans de nombreux cas, retenue fautivement en premier lieu et qu'il appartiendra ensuite au contribuable de démontrer sa part réelle dans le compte-titres. Elle considère que la présomption précitée est problématique lorsqu'un compte-titres est détenu non seulement par des personnes physiques mais également par une ou par plusieurs personnes morales, dès lors que, dans ce cas, il n'est pas tenu compte de la part des personnes morales dans ce compte. De ce fait, la taxe attaquée incombe en totalité aux personnes physiques. Il en résulte, selon elle, que le montant exact de la taxe ne peut pas être fixé sur la base du texte de la loi attaquée et, donc, que cette loi serait incompatible avec le principe de légalité en matière fiscale.

A.20. Le Conseil des ministres observe tout d'abord que la partie requérante dans l'affaire n° 6877 ne précise pas les dispositions de la loi attaquée qui violeraient le principe de légalité. Il ajoute ensuite que la loi ne fixe que rarement le montant précis dû pour une taxe. Il attire l'attention sur le fait que la loi attaquée fixe le taux d'imposition et prévoit également que ce taux doit être appliqué à la valeur moyenne des instruments financiers énumérés dans la loi. Il estime dès lors que la taxe est déterminée de manière précise et univoque dans la loi attaquée. La présomption instaurée par la loi selon laquelle les co-titulaires d'un compte-titres détiennent une part égale des titres imposables inscrits sur ce compte concerne uniquement une modalité de la perception de la taxe et n'empêche pas de déterminer correctement la taxe due. Il relève que les intéressés peuvent encore introduire une déclaration et peuvent, à cet égard, renverser la présomption instaurée par la loi. Il estime que le système ainsi mis en place est analogue au système du précompte mobilier.

Dans l'affaire n° 6887

A.21. La partie requérante dans l'affaire n° 6887 prend un moyen unique de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la loi attaquée fait naître plusieurs différences de traitement injustifiées.

A.22. Dans la première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée fait naître une différence de traitement injustifiée entre des personnes, selon la forme des titres que celles-ci détiennent. Elle souligne que les titres nominatifs non inscrits sur un compte-titres ne relèvent pas du champ d'application de la loi attaquée. La partie requérante estime qu'il en résulte, en ce qui concerne la matière imposable, une différence de traitement qui n'est pas raisonnablement justifiée par rapport à l'objectif qui consiste à rendre la politique fiscale plus juste. Elle est d'avis que les personnes qui détiennent un portefeuille d'actions nominatives doivent être considérées comme des personnes tout aussi aisées que les personnes qui détiennent un compte-titres.

A.23. Le Conseil des ministres estime que la première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887 n'est pas fondée et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 6877.

A.24. Dans la deuxième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887, la partie requérante allègue que la loi attaquée fait naître une différence de traitement injustifiée entre les personnes physiques et les personnes morales. Elle expose que la loi attaquée s'applique exclusivement aux comptes-titres détenus par des personnes physiques. Elle estime que la différence de traitement créée par la loi attaquée entre les personnes physiques et les personnes morales n'est pas raisonnablement justifiée par rapport à l'objectif qui consiste à rendre la politique fiscale plus juste.

A.25. Le Conseil des ministres estime que la deuxième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887 n'est pas fondée et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire n° 6877.

A.26. Dans la troisième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887, la partie requérante allègue que la loi attaquée fait naître une différence de traitement injustifiée, selon que les actions détenues par les personnes concernées sont cotées en bourse ou non. Elle expose que la loi attaquée vise uniquement les actions cotées en bourse. Elle estime qu'il en résulte une différence de traitement entre des personnes qui possèdent des actions, selon que celles-ci sont cotées en bourse ou non, sans que cette différence de traitement soit justifiée. Elle critique également le fait que les certificats d'actions sont exclus du champ d'application de la loi attaquée.

A.27. Le Conseil des ministres observe que la loi attaquée n'établit aucune distinction entre les actions, selon qu'elles sont cotées en bourse ou non, et qu'elle prévoit explicitement que les certificats d'actions sont eux aussi visés, de sorte que les différences de traitement critiquées par la partie requérante dans l'affaire n° 6887 n'existent pas.

A.28. Dans la quatrième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887, la partie requérante fait valoir que la taxe contestée n'est pas compatible avec la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 « concernant les impôts indirects frappant les rassemblements de capitaux ». Elle expose que l'article 5, paragraphe 2, a), de cette directive dispose que les États membres ne soumettent à aucune imposition indirecte, sous quelque forme que ce soit, la création, l'émission, l'admission en Bourse, la mise en circulation ou la négociation d'actions, de parts ou autres titres de même nature, ainsi que de certificats représentatifs de ces titres, quel qu'en soit l'émetteur. Elle souligne que le deuxième considérant de cette directive mentionne que les impôts indirects qui frappent les rassemblements de capitaux donnent naissance à des discriminations et à des doubles impositions qui entravent la libre circulation des capitaux et qu'il en va de même en ce qui concerne les autres impôts indirects présentant les mêmes caractéristiques que le droit d'apport ou le droit de timbre sur les titres. Elle attire également l'attention sur le fait que la taxe sur les comptes-titres figure dans le Code des droits et taxes divers, qui a remplacé le Code des taxes assimilées au timbre, et qu'il ressort du considérant précité de la directive qu'un droit de timbre sur les titres n'est pas autorisé.

A.29. Le Conseil des ministres considère que la taxe attaquée ne constitue ni un impôt direct, ni un impôt indirect sur les apports de capital, tels qu'ils sont définis par l'article 3 de la directive 2008/7/CE. Selon lui, l'opération qui consiste à acheter, à acquérir ou à transférer des titres ou à apporter du capital n'est pas visée par la taxe attaquée, de sorte qu'il n'y aurait aucun lien étroit entre la taxe attaquée et les apports de capital dans une société. En outre, il estime que la taxe attaquée n'a pas les mêmes caractéristiques que le droit d'apport et que le droit de timbre sur les titres, dès lors que les titres eux-mêmes ne sont pas soumis à la taxe.

A.30. La cinquième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887 est dirigée contre la disposition anti-abus contenue dans l'article 152, 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, qui dispose que chaque apport d'un compte-titres, ayant lieu à partir du 1er janvier 2018, dans une personne morale soumise à l'impôt des sociétés dans le seul but d'échapper à la taxe a pour conséquence que l'apporteur de ce compte-titres est considéré, pour l'application de la loi attaquée, comme le titulaire du compte-titres qui a été apporté. La partie requérante estime que cette disposition peut exclusivement être appliquée aux apports dans une personne morale créée après le 31 décembre 2017. Elle considère que cette disposition n'est pas compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que la date à laquelle une personne morale a été créée n'est pas pertinente par rapport à l'objectif qui consiste à lutter contre l'évitement de l'impôt. La partie requérante critique également l'emploi des termes « dans le seul but » à l'article 152, 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers. Selon elle, ces termes font naître une différence de traitement injustifiée entre des personnes, selon que ces dernières apportent un compte-titre dans une personne morale dans le seul but d'éviter l'impôt ou qu'elles font un tel apport dans des buts divers, dont celui d'éviter la taxe contestée.

A.31. Le Conseil des ministres considère que la loi attaquée n'a pas d'effet rétroactif, puisque cette loi est entrée en vigueur le 10 mars 2018. La circonstance que la loi prévoit deux dispositions anti-abus (articles 152, 1^o, b), et 152, 5^o, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers) n'y change rien, selon lui. Il estime que ces dispositions anti-abus tentent simplement d'empêcher que le fait générateur de la taxe soit vidé de sa substance dans la période qui se situe entre l'annonce de la loi attaquée et son entrée en vigueur. En ce que la partie requérante dans l'affaire n° 6887 fait valoir que la date de création d'une personne morale n'est pas pertinente au regard de l'objectif qui consiste à prévenir les abus, le Conseil des ministres observe que, s'il est vrai que la disposition critiquée par la partie requérante était prévue dans l'avant-projet de loi, elle ne figure pas dans la loi attaquée elle-même. Selon le Conseil des ministres, en utilisant les termes « dans le seul but » contenus dans l'article 152, 5^o, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, le législateur a voulu empêcher que les personnes qui apportent un compte-titres dans une société pour d'autres raisons que l'évitement de la taxe attaquée, soient soumises à la taxe. Il estime que, si une contestation devait apparaître en ce qui concerne l'objectif poursuivi par l'apport du compte-titres, il appartient aux cours et aux tribunaux de trancher la question de savoir si la taxe est due ou non.

A.32. Dans la sixième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement injustifiée, en ce que la taxe est due exclusivement par des personnes qui détiennent des titres sur un compte-titres d'une valeur de 500 000 euros ou plus.

A.33. Le Conseil des ministres considère que la sixième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887 n'est pas fondée et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6877.

A.34. Dans la septième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887, la partie requérante allègue que la loi attaquée fait naître une différence de traitement injustifiée, en ce que les parts dans des fonds communs de placement ou actions dans des sociétés d'investissement cotées en bourse ou non qui ont été achetées ou souscrites dans le cadre d'une assurance vie ou d'un régime d'épargne-pension sont exclues du champ d'application de la loi attaquée.

A.35. Le Conseil des ministres expose que l'exception relative à l'épargne-pension, critiquée par la partie requérante, a pour but d'éviter que les personnes qui adoptent un régime complémentaire pour leur pension légale, subissent les effets négatifs de la taxe attaquée. Il fait également valoir que le législateur n'a pas voulu revenir sur le choix politique opéré précédemment visant à encourager la constitution d'une pension complémentaire. L'exception relative aux assurances-vie est motivée, selon lui, par le fait que ces assurances sont déjà soumises à la taxe annuelle sur les opérations d'assurance. Il estime que les exceptions précitées sont également justifiées par le choix politique visant à ne taxer les instruments financiers inscrits sur des comptes-titres que lorsqu'ils présentent un caractère d'investissement et que l'inscription sur un compte-titres a été motivée par l'objectif de faciliter leur circulation.

Dans l'affaire n° 6900

A.36. La partie requérante dans l'affaire n° 6900 prend un moyen unique de la violation des articles 20 et 21 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, en ce que la loi attaquée fait naître plusieurs différences de traitement injustifiées.

A.37. Dans la première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6900, la partie requérante fait valoir que l'article 152 du Code des droits et taxes divers fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement en ce qui concerne l'imposabilité des titres, selon que ces titres se trouvent sur un compte-titres ou sont détenus autrement, comme dans le cas des actions nominatives.

A.38. Le Conseil des ministres estime que, pour autant que la Cour juge que le moyen unique dans l'affaire n° 6900 est recevable, la première branche de ce moyen n'est pas fondée et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 6877.

A.39. Dans la deuxième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6900, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement injustifiée, selon que les titres sont détenus sur un compte-titres par des personnes physiques ou par des personnes morales.

A.40. Le Conseil des ministres considère que, pour autant que la Cour juge que le moyen unique dans l'affaire n° 6900 est recevable, la deuxième branche de ce moyen n'est pas fondée et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire n° 6877.

A.41. Dans la troisième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6900, la partie requérante fait valoir que l'article 152, 1°, b), du Code des droits et taxes divers fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre des personnes qui convertissent des actions inscrites sur un compte-titres en actions nominatives, selon que la conversion a lieu avant ou à partir du 9 décembre 2017. Elle expose que, lorsque la conversion a été effectuée avant cette date, la taxe attaquée n'est pas perçue, alors que tel est le cas pour les conversions qui ont été effectuées à partir de cette date.

A.42. Le Conseil des ministres estime que, pour autant que la Cour juge que le moyen unique dans l'affaire n° 6900 est recevable, la troisième branche de ce moyen n'est pas fondée parce qu'en adoptant la disposition critiquée par la partie requérante, le législateur a voulu simplement éviter qu'entre la date de l'accord gouvernemental et la date d'entrée en vigueur de la loi attaquée, les titulaires de comptes-titres vident de tout sens le champ d'application de la taxe attaquée. Il estime que les personnes qui, avant le 9 décembre 2017, ont converti des titres inscrits sur un compte-titres en actions nominatives, n'ont pas effectué cette conversion à des fins d'évasion fiscale, dès lors que la mesure relative à la taxe sur les comptes-titres n'avait pas encore été annoncée.

A.43. Dans la quatrième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6900, la partie requérante fait valoir que l'article 151 du Code des droits et taxes divers fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement, selon que la part d'une personne physique dans la valeur moyenne d'instruments financiers imposables sur les comptes-titres s'élève ou non à 500 000 euros ou plus. Elle expose que lorsqu'une personne possède une part dans la valeur moyenne d'instruments imposables sur un compte-titres de 500 001 euros, il lui reste moins après déduction de l'impôt à payer qu'une personne qui possède une part dans la valeur moyenne d'instruments imposables sur un compte-titres s'élevant à 499 999 euros.

A.44. Le Conseil des ministres considère que, pour autant que la Cour juge que le moyen unique dans l'affaire n° 6900 est recevable, la quatrième branche de ce moyen n'est pas fondée et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6877.

Dans l'affaire n° 6901

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 6901

A.45. Le premier moyen dans l'affaire n° 6901 est dirigé contre les articles 151 à 158/6 du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été restaurés par les articles 3 à 15 de la loi du 7 février 2018, et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.46.1. Dans la première branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée, selon qu'une personne possède les instruments financiers visés à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, ou possède d'autres instruments financiers ou éléments d'actif et selon que les instruments financiers visés sont inscrits ou non sur un compte-titres.

A.46.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 expose que la taxe attaquée n'est perçue que si une personne possède les instruments financiers visés à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers et que si ces instruments sont inscrits sur un compte-titres. Selon elle, il en résulte que les instruments financiers et éléments d'actif suivants ne sont pas soumis à la taxe : (1) les autres instruments financiers, tels que les certificats immobiliers, les contrats d'option ordinaires et les produits dérivés; (2) les instruments financiers visés à l'article 152, 2°, précité, qui ne sont pas inscrits sur un compte-titres; (3) les placements sous forme d'assurances-vie qui constituent des investissements de pure capitalisation, tels que les produits de la « branche 26 »; (4) les dépôts d'argent et les comptes à terme; (5) les *bitcoins*; (6) les métaux précieux; (7) d'autres éléments d'actif mobiliers ou immobiliers, tels que les œuvres d'art et les biens immobiliers; (8) les actions nominatives. Elle considère que le législateur perçoit ainsi un impôt de façon totalement arbitraire sur certains placements mobiliers négociables inscrits sur un compte-titres, alors que d'autres placements,

négociables ou non, ne sont pas visés par cet impôt. En ce qui concerne les actions nominatives, elle considère que le législateur lui-même a indiqué implicitement qu'il n'est pas impossible d'imposer ces actions, dès lors que, si des titres dématérialisés sont convertis en actions nominatives à partir du 9 décembre 2017, cette conversion est censée ne pas avoir eu lieu.

A.47. Le Conseil des ministres estime que la première branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901 n'est pas fondée et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre des premier et quatrième moyens dans l'affaire n° 6877. Il ajoute que le titulaire d'un certificat immobilier n'a droit qu'aux revenus locatifs et à une part dans la valeur de réalisation du bien immobilier et qu'il n'a donc pas droit au remboursement du capital placé. Il souligne qu'un certificat immobilier suppose un droit d'action, mais pas une créance pour un prêt, et qu'il s'agit d'un produit dérivé du bien immobilier sous-jacent. Il estime dès lors qu'un certificat immobilier diffère des instruments financiers définis dans la loi attaquée. En ce qui concerne les produits de la « branche 26 », les espèces, les cryptomonnaies, les matières premières, les œuvres d'art, les antiquités et les autres éléments d'actif cités par la partie requérante, le Conseil des ministres considère qu'il est logique que ces investissements et éléments d'actif ne relèvent pas du champ d'application de la loi attaquée, dès lors qu'ils ne sont pas détenus sur un compte-titres.

A.48. Dans la deuxième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée, en ce que des titres ne peuvent être considérés comme cotés en bourse que s'il s'agit d'un marché réglementé ou d'un système multilatéral de négociation fonctionnant, à tout le moins, avec une cotation quotidienne.

A.49. Le Conseil des ministres estime que l'on n'aperçoit pas clairement la différence de traitement visée par la partie requérante dans la deuxième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901. Ensuite, il observe que la définition des termes « cotés en bourse » importe peu pour le champ d'application de la taxe attaquée, dès lors que cette taxe vise les instruments financiers cités dans la loi, qu'ils soient cotés en bourse ou non. Il expose que la définition des termes « cotés en bourse » n'est importante que pour déterminer la valeur des instruments financiers imposables.

A.50.1. Dans la troisième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement injustifiée, en ce que la taxe attaquée est perçue exclusivement auprès de personnes physiques et non auprès de personnes morales.

A.50.2. La partie requérante estime qu'il n'est pas raisonnablement justifié que seules les personnes physiques soient soumises à la taxe attaquée, alors qu'en regard à l'absence d'un cadastre des fortunes, il est, selon elle, arbitraire de considérer, précisément pour cette catégorie, que des personnes qui possèdent des titres inscrits sur un compte-titres d'une valeur de 500 000 euros ou plus sont des personnes aisées. Elle est d'avis que, pour la catégorie des personnes morales, il serait au contraire possible, puisqu'elles doivent tenir une comptabilité, de distinguer, à l'aide de critères objectifs, les personnes morales aisées des personnes morales moins aisées. Elle considère que le législateur lui-même a indiqué implicitement qu'il n'est pas impossible de soumettre des personnes morales à la taxe, dès lors que tout apport d'un compte-titres effectué à partir du 1er janvier 2018 dans une personne morale assujettie à l'impôt des sociétés dans le seul but d'échapper à la taxe attaquée a pour conséquence que l'apporteur du compte considéré comme le titulaire de ce compte. Selon elle, la circonstance que le régime fiscal des personnes morales diffère de celui des personnes physiques n'est pas pertinente, dès lors qu'il n'existe aucun lien entre la taxe attaquée et les impôts sur les revenus.

A.51. Le Conseil des ministres considère que la troisième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901 n'est pas fondée et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire n° 6877 et à ceux de la cinquième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887.

A.52.1. Dans la quatrième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, la partie requérante fait valoir que les dispositions attaquées traitent de la même manière, sans justification raisonnable, le nu-proprétaire d'un compte-titres et l'usufruitier d'un tel compte.

A.52.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 expose que la loi attaquée considère tant l'usufruitier que le nu-proprétaire d'un compte-titres comme titulaires de ce compte, de sorte qu'ils sont tous les deux soumis à la taxe attaquée. Elle estime que cette situation donne lieu à une discrimination, puisque les deux catégories se trouvent dans une situation fondamentalement différente, en ce que, contrairement à l'usufruitier, le nu-proprétaire n'a pas la jouissance du compte-titres.

A.53. Le Conseil des ministres observe tout d'abord qu'un compte-titres peut être ouvert au nom du nu-proprétaire seul, au nom du nu-proprétaire et de l'usufruitier, ou au nom de l'usufruitier seul. Il en déduit que l'usufruitier n'a pas nécessairement la pleine maîtrise du compte. Il estime qu'il est ainsi raisonnablement justifié que les personnes qui exercent ensemble les pouvoirs de gestion et de disposition (le nu-proprétaire et l'usufruitier) entrent proportionnellement en considération dans le cadre de la taxe attaquée. Il considère qu'en ce qui concerne les titulaires d'un compte-titres, si le législateur avait fait une distinction entre le nu-proprétaire et l'usufruitier, celle-ci n'aurait pas été compatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination et qu'elle aurait, en outre, facilité l'évasion fiscale. Le Conseil des ministres fait également valoir que, dans le cadre de la taxe attaquée, il n'est pas pertinent de vérifier qui peut bénéficier ou non des fruits produits par le compte-titres, dès lors que le fait générateur n'est pas déterminé par l'acquisition ou non de revenus, mais par la détention ou non d'un compte-titres. Il considère que la mesure prise par le législateur a pour effet de traiter de la même manière le titulaire d'un compte-titres en pleine propriété et les titulaires conjoints d'un compte-titres en « propriété démembrée » (usufruit et nue-proprété), dès lors que le plein propriétaire est, en principe, redevable d'une taxe qui est identique à la taxe dont le nu-proprétaire et l'usufruitier sont redevables ensemble. Enfin, il attire l'attention sur le fait que la présomption selon laquelle les co-titulaires d'un compte-titres disposent d'une part égale proportionnelle dans la valeur moyenne des instruments financiers inscrits sur ce compte, peut être renversée par une déclaration.

A.54.1. Dans la cinquième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, la partie requérante fait valoir que, dans le domaine des obligations administratives, des sanctions administratives et des sanctions pénales, les dispositions attaquées traitent de la même manière, sans justification raisonnable, les personnes physiques qui font appel à un intermédiaire étranger sans représentant en Belgique et les intermédiaires belges.

A.54.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 expose que les intermédiaires belges sont tenus de retenir l'impôt à la source par une retenue à la source libératoire. Elle souligne que les intermédiaires non établis en Belgique ne disposent pas de cette possibilité et qu'ils doivent soit désigner un représentant qui est solidairement responsable du paiement de la taxe et de l'exécution de toutes les autres obligations découlant de la loi, soit inciter leurs clients à introduire eux-mêmes une déclaration. Elle estime qu'il en résulte que les personnes physiques qui sont clientes d'un intermédiaire étranger sont soumises aux mêmes obligations que celles auxquelles sont soumis les intermédiaires professionnels belges, alors que les deux catégories de personnes se trouvent dans des situations fondamentalement différentes.

A.55. Le Conseil des ministres considère que la partie requérante dans l'affaire n° 6901 confond les notions de « contribuable » et de « débiteur de l'impôt ». Il expose que le contribuable est la personne physique qui dispose d'un compte-titres dans lequel sa part dans la valeur moyenne totale des instruments financiers imposables sur ce compte s'élève à 500 000 euros ou plus. Selon lui, l'intermédiaire qui effectue la retenue libératoire est le débiteur de l'impôt. Lorsqu'une retenue libératoire est impossible, par exemple, parce que l'intermédiaire étranger n'a pas désigné de représentant en Belgique, il est nécessaire de désigner un autre débiteur de l'impôt, ce qui, en l'espèce, a été fait en désignant le titulaire du compte-titres comme le débiteur de l'impôt. La circonstance que les mêmes obligations et sanctions administratives s'appliquent à tous les débiteurs de l'impôt, qu'ils soient une personne physique ou un intermédiaire professionnel, est, selon lui, non seulement justifiée mais également nécessaire, dès lors que la situation inverse créerait une différence de traitement discriminatoire entre les débiteurs de l'impôt.

A.56.1. Dans la sixième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement, selon que la part d'une personne physique dans la valeur moyenne totale des instruments financiers imposables sur des comptes-titres s'élève ou non à 500 000 euros ou plus.

A.56.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 considère que la limite des 500 000 euros est totalement arbitraire, d'autant plus que la taxe n'est pas perçue sur des éléments d'actif autres que les instruments financiers visés à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, et qu'il n'est pas davantage tenu compte des dettes que la personne concernée a contractées pour financer son compte-titres. Elle estime que le législateur ne peut pas justifier la mesure critiquée en renvoyant au fait qu'il n'existe pas de cadastre des fortunes, dès lors que c'est précisément la tâche du législateur de veiller, avant d'instaurer une taxe, à la disponibilité des instruments nécessaires pour percevoir cette taxe.

A.57. Le Conseil des ministres estime que la sixième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901 n'est pas fondée et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6877. Il ajoute que les autres éléments d'actif auxquels la partie requérante fait référence font souvent déjà l'objet d'autres taxes. Il renvoie, dans ce contexte, aux droits d'enregistrement, à la taxe sur la valeur ajoutée et au précompte immobilier. En ce qui concerne les biens meubles corporels, il souligne que ceux-ci ne sont, en principe, pas détenus nominativement, de sorte qu'il n'existe aucune base contrôlable dans ce domaine. Il considère enfin que la manière dont le titulaire d'un compte-titres a financé ce compte n'est pas pertinente, dès lors que la taxe est perçue sur la détention d'un compte-titres, sans préjudice de son mode de financement, et dès lors qu'il serait discriminatoire de traiter différemment les titulaires d'un compte-titres selon le mode de financement de ce compte. En outre, il estime que les personnes qui financent leur compte-titres à l'aide d'un prêt disposent de revenus et d'actifs suffisants pour financer ce prêt et que le financement d'un compte-titres à l'aide d'un prêt s'effectue généralement à des fins spéculatives ou dans le cadre d'un investissement professionnel. Il n'aperçoit pas pourquoi une exonération de la taxe attaquée devrait s'appliquer dans ces dernières situations.

A.58.1. Dans la septième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée fait naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre les personnes, en ce que la taxe attaquée peut, dans certains cas, donner lieu à un taux d'imposition à ce point élevé que cette imposition porte atteinte au droit au respect des biens.

A.58.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 expose que lorsqu'une personne veut investir dans des obligations, elle doit payer une taxe lors de l'achat des obligations et de la vente de celles-ci et qu'elle doit également payer le précompte mobilier. Selon elle, la circonstance que cette personne est également soumise à la taxe attaquée peut donner lieu à une pression fiscale de plus de 95 % sur le rendement. En faisant référence à l'arrêt de la Cour n° 107/2005 du 22 juin 2005, elle estime qu'un taux d'imposition à ce point élevé équivaut *de facto* à une expropriation. Elle considère que la loi attaquée ne satisfait pas aux conditions fixées par l'article 16 de la Constitution en matière de droit de propriété et que cette loi affecte, sans justification raisonnable, le droit de propriété de certaines personnes, alors que le droit de propriété d'autres personnes qui sont tout autant ou plus fortunées, mais qui ne sont pas soumises à la loi attaquée, reste intact.

A.59. Le Conseil des ministres fait valoir que la présente affaire se distingue clairement de l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt de la Cour n° 107/2005 du 22 juin 2005 parce qu'en l'espèce, la taxe attaquée est déterminée sur la base d'un taux uniforme et non progressif de 0,15 %, ce qui équivaut à 750 euros pour un compte-titres de 500 000 euros. Il estime que ce taux est très modéré et ne peut pas être considéré comme disproportionné. Selon le Conseil des ministres, dans l'exemple de la partie requérante, il n'y a aucune atteinte au droit de propriété, dès lors qu'il n'est fait référence qu'au rendement des titres. Il observe que le rendement sur un compte-titres n'est pas pertinent, dès lors que la taxe est perçue sur la détention d'un tel compte et ce, sans préjudice du rendement réalisé avec ce compte.

A.60. En ce que la partie requérante dans l'affaire n° 6901 se prévaut pour la première fois dans son mémoire en réponse de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que la taxe attaquée peut être éludée en mettant au nom de plusieurs titulaires un compte-titres détenu en Belgique, ce qui entraînerait une discrimination à l'égard, d'une part, des titulaires qui n'accomplissent pas un tel acte et, d'autre part, des titulaires d'un compte-titres détenu à l'étranger, le Conseil des ministres estime que ce grief est un moyen nouveau qui est irrecevable pour cette raison.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 6901

A.61. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 6901 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 56 du TFUE et avec l'article 36 de l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992.

A.62. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 considère que la loi attaquée entrave la libre prestation des services, garantie par les normes internationales mentionnées dans le moyen, sans qu'un motif impérieux d'intérêt général justifie cette entrave, en ce que cette loi a pour effet qu'il est plus difficile, pour les établissements financiers belges et étrangers, de proposer un compte-titres et, pour les personnes physiques, habitant en Belgique ou non, de détenir un tel compte-titres. De même, la partie requérante estime que la taxe attaquée est contraire aux conventions existantes qui visent à prévenir la double imposition et que l'établissement financier concerné devra vérifier, pour chaque titulaire individuel d'un compte, si une telle convention est violée ou non, ce qui entrave dès lors également la libre prestation des services. À son estime, comme la loi attaquée viole le droit de l'Union européenne, elle viole aussi le principe d'égalité et de non-discrimination, garanti par la Constitution.

A.63.1. Tout d'abord, le Conseil des ministres considère que la partie requérante dans l'affaire n° 6901 n'a pas intérêt à son deuxième moyen, en ce que ce dernier tend à défendre les intérêts d'établissements financiers.

A.63.2. La partie requérante répond qu'elle ne doit pas justifier d'un intérêt aux moyens qu'elle invoque, puisqu'elle justifie d'un intérêt à son recours.

A.64.1. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen dans l'affaire n° 6901 n'est pas fondé. Il expose qu'afin de traiter de manière égale les intermédiaires belges et les intermédiaires étrangers, le législateur a donné à ces derniers la possibilité de se faire représenter en Belgique. Il relève que la désignation d'un représentant en Belgique ne constitue pas une obligation et que l'intermédiaire étranger peut choisir de procéder lui-même à la retenue libératoire. Il considère que, dans ce cas, le titulaire du compte-titres a la possibilité de prouver que la taxe ne doit pas être déclarée et payée (article 158/1 du Code des droits et taxes divers). Selon le Conseil des ministres, il en résulte que le système de retenue libératoire et de paiement de la taxe qui a été instauré par le législateur ne fait pas naître de discrimination.

A.64.2. Le Conseil des ministres considère que l'article 56 du TFUE et l'article 36 de l'Accord sur l'Espace économique européen ne sont pas applicables en l'espèce, étant donné que l'article 57 du TFUE dispose que des prestations ne sont considérées comme des services que dans la mesure où elles ne sont pas régies par les dispositions relatives à la libre circulation des marchandises, des capitaux et des personnes. Le Conseil des ministres estime qu'en l'espèce, la prestation porte principalement sur des capitaux, de sorte que l'article 56 du TFUE ne s'applique pas. Selon lui, le deuxième moyen est dès lors irrecevable, en ce qu'il est pris de la violation de l'article 56 du TFUE et de l'article 36 de l'Accord sur l'Espace économique européen.

A.64.3. À supposer que la Cour juge néanmoins que les dispositions attaquées portent sur la libre circulation des services, le Conseil des ministres considère que cette liberté n'est pas restreinte de manière disproportionnée. À son estime, la désignation d'un représentant en Belgique ne saurait être qualifiée de restriction disproportionnée à la libre circulation des services car cette désignation n'est pas une obligation, mais bien une possibilité, et car les coûts relatifs à une telle désignation sont limités. Selon le Conseil des ministres, la circonstance que les clients belges doivent introduire eux-mêmes une déclaration, en l'absence d'un représentant désigné en Belgique, ne conduit pas à une autre conclusion, étant donné que, premièrement, la position juridique des clients belges n'est pas directement liée à la libre circulation des services, que, deuxièmement, l'on peut difficilement considérer une obligation de déclaration comme une lourde charge et que, troisièmement, les clients belges d'intermédiaires constitués ou établis en Belgique doivent aussi procéder à une déclaration dans certaines circonstances. Le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas d'entrave à la libre circulation des services, puisque toutes les parties concernées sont traitées de manière égale.

A.64.4. À supposer que la Cour juge néanmoins que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement et entravent la libre circulation des services, le Conseil des ministres considère que cette différence et cette entrave sont raisonnablement justifiées par des motifs impérieux d'intérêt général, qui consistent à faciliter la perception de la taxe par l'État belge et à créer des conditions équitables pour tous les intermédiaires en ce qui concerne cette perception.

A.64.5. Le Conseil des ministres fait valoir que la loi attaquée n'est pas contraire aux conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique. Il relève que certaines de ces conventions portent exclusivement sur les revenus perçus par le résident d'un État contractant dans un autre État contractant, de sorte que la loi attaquée, qui ne concerne pas un impôt sur les revenus, ne saurait être contraire à ces conventions. Selon le Conseil des ministres, d'autres conventions ont un champ d'application plus large, en ce sens qu'elles portent également sur les impôts sur la fortune. Il estime que, dans ce cas, le contribuable peut se prévaloir de la convention pour bénéficier, le cas échéant, d'une exonération de la taxe attaquée. Il relève que cette exonération résulte alors simplement de l'application de la convention et que la loi attaquée ne saurait ainsi être contraire à une telle convention. Enfin, il considère que l'application des conventions préventives de la double imposition n'entraîne pas une charge administrative supplémentaire considérable et il indique que les établissements financiers doivent aussi vérifier, dans le cadre d'autres impôts, si une telle convention est applicable.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 6901

A.65. Le troisième moyen dans l'affaire n° 6901 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 63 du TFUE et avec l'article 40 de l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992.

A.66.1. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 considère que la loi attaquée restreint la libre circulation des capitaux, garantie par les normes internationales mentionnées dans le moyen. Pour défendre son point de vue, elle développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6901.

A.66.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 estime également que la taxe attaquée, qui fait, selon elle, partie intégrante d'une opération globale en matière de rassemblement de capitaux, constitue une imposition indirecte non autorisée, visée à l'article 5, paragraphe 2, a), de la directive 2008/7/CE du Conseil du 12 février 2008 « concernant les impôts indirects frappant les rassemblements des capitaux ».

A.67.1. Tout d'abord, le Conseil des ministres considère que la partie requérante dans l'affaire n° 6901 n'a pas intérêt à son troisième moyen, en ce que ce dernier tend à défendre les intérêts d'établissements financiers.

A.67.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6901 répond qu'elle ne doit pas justifier d'un intérêt aux moyens qu'elle invoque, puisqu'elle justifie d'un intérêt à son recours.

A.68.1. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres estime que le troisième moyen dans l'affaire n° 6901 n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qui ont été formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6901. Il renvoie encore à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, dont il déduit que l'existence de différences fiscales entre les États membres est en soi insuffisante pour conclure à une violation de la libre circulation des capitaux.

A.68.2. En ce qui concerne la violation alléguée de la directive 2008/7/CE, le Conseil des ministres développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre de la quatrième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887.

Dans l'affaire n° 7004

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7004

A.69. Le premier moyen dans l'affaire n° 7004 est dirigé contre l'article 152 du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été rétabli par l'article 4 de la loi attaquée, et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, en ce que la taxe attaquée est exclusivement perçue sur certains instruments financiers inscrits sur un compte-titres et non sur d'autres instruments financiers ni, plus généralement, sur d'autres éléments d'actif.

A.70.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7004 considère que la différence de traitement qui résulte de l'énumération d'instruments financiers à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers ne saurait être justifiée par rapport à l'objectif d'une fiscalité plus juste qui est poursuivie.

La partie requérante renvoie à l'article 2, § 1er, 8°, du Code des impôts sur les revenus 1992 et estime que, par la loi attaquée, le législateur a fait naître une différence de traitement non justifiée entre les instruments financiers qui font l'objet d'un traitement égal dans cet article. À son estime, la circonstance que certains instruments financiers exclus sont dépourvus de garantie du capital n'est pas pertinente, puisqu'il n'y a pas non plus de garantie de capital pour les actions et certaines obligations. Selon la partie requérante, le motif de justification donné dans les travaux préparatoires à l'exclusion de certains instruments, aux termes duquel ils sont importants pour l'économie réelle, n'est pas pertinent non plus, puisqu'on ne saurait nier que les actions, qui sont pourtant visées par la taxe attaquée, revêtent elles aussi une importance pour l'économie réelle.

A.70.2. En ce qui concerne les instruments dérivés, la partie requérante dans l'affaire n° 7004 considère que le motif donné dans les travaux préparatoires pour justifier leur exclusion de l'énumération des instruments financiers imposables ne peut pas être suivi, puisque les instruments dérivés font pleinement partie des instruments financiers utilisés par les investisseurs pour augmenter leur patrimoine.

En ce qui concerne les parts dans des fonds communs de placement et les actions dans des sociétés d'investissement qui ont été achetées ou souscrites dans le cadre d'une assurance-vie ou d'un régime d'épargne-pension qui, en vertu de l'article 152, 2°, c), du Code des droits et taxes divers, ne sont pas considérées comme des instruments financiers imposables, la partie requérante est d'avis que cette exclusion de la taxe attaquée n'est pas justifiée car, tout comme les instruments financiers qui sont imposables, les parts et actions visées ont une valeur patrimoniale et car cette exclusion incite les contribuables à acquérir de telles parts et actions en vue d'éviter la taxe attaquée. En outre, la partie requérante considère qu'il n'est pas raisonnablement justifié que les actions et obligations ordinaires qui ont été achetées ou souscrites dans le cadre d'une assurance-vie ou d'un régime d'épargne-pension soient considérées quant à elles comme des instruments financiers imposables.

A.71.1. Le Conseil des ministres estime que le premier moyen dans l'affaire n° 7004 n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre des premier et quatrième moyens dans l'affaire n° 6877, de la septième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887 et des première et sixième branches du premier moyen dans l'affaire n° 6901. Il ajoute que ce n'est pas la première fois que le législateur impose une composante bien déterminée du patrimoine et il renvoie à cet égard à l'imposition relative aux secondes résidences non louées, au précompte immobilier et à la taxe sur les assurances-vie.

A.71.2. En ce qui concerne les billets de trésorerie et les certificats de dépôt, le Conseil des ministres expose que, contrairement à ce qui est mentionné dans les travaux préparatoires, ces titres ne sauraient être considérés comme des obligations et qu'ils ne sont ainsi pas soumis à la taxe attaquée. Pour ce qui est des *trackers* ou des *exchange traded funds* (fonds indiciels), il expose que ces instruments relèvent de la taxe attaquée lorsqu'ils prennent la forme juridique d'une société d'investissement, d'un fonds commun de placement ou d'une obligation. Lorsqu'ils n'adoptent pas cette forme, ils ne relèvent pas du champ d'application de cette taxe, à moins qu'ils soient représentatifs d'un prêt qui répond également aux caractéristiques d'une obligation.

A.71.3. En ce qui concerne l'épargne-pension, le Conseil des ministres précise qu'il existe trois catégories d'épargne qui bénéficient d'un traitement fiscal avantageux : (1) l'assurance-épargne; (2) le compte-épargne collectif; (3) le compte-épargne individuel. Il relève que l'assurance-épargne n'est en réalité qu'une assurance-vie individuelle, à la différence qu'elle est soumise à un régime fiscal particulier et que cette assurance ne relève pas de la taxe attaquée car elle n'est pas détenue sur un compte-titres.

Le Conseil des ministres expose ensuite que les comptes-épargne collectifs et individuels ne sont pas proposés par des compagnies d'assurances mais par des établissements de crédit et que ces deux types de compte-épargne sont fondamentalement différents, raison pour laquelle les comptes-épargne collectifs ne sont pas soumis à la taxe attaquée, contrairement aux comptes-épargne individuels. Il indique que, dans un compte-épargne individuel, les sommes sont investies non pas collectivement, mais bien individuellement au nom de l'épargnant concerné, ce qui entraîne un risque d'investissement plus élevé. Pour autant que le titulaire du compte-épargne individuel détienne des instruments financiers imposables sur le compte-titres qui est lié à ce compte-épargne, ces instruments relèvent de la taxe attaquée, selon le Conseil des ministres. Ce dernier estime que la différence de traitement entre le compte-épargne collectif et le compte-épargne individuel est raisonnablement justifiée car le titulaire d'un compte-épargne individuel peut gérer discrétionnairement son compte-titres, contrairement au titulaire d'un compte-épargne collectif. Il estime que le titulaire d'un compte-

épargne individuel se trouve dans une situation juridique similaire à celle du titulaire ordinaire d'un compte-titres, parce qu'il peut acheter et vendre discrétionnairement des instruments financiers, à cette différence près qu'il ne peut procéder au retrait de ceux-ci que lorsqu'il atteint l'âge de la retraite, en échange de quoi il peut bénéficier d'un régime fiscal avantageux.

A.71.4. La partie requérante dans l'affaire n° 7004 considère que la loi attaquée ne contient pas la distinction opérée par le Conseil des ministres en matière d'épargne-pension.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7004

A.72. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7004 est dirigé contre les articles 151 et 152 du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été rétablis par les articles 3 et 4 de la loi attaquée, et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, en ce que la taxe attaquée est exclusivement perçue sur des instruments financiers inscrits sur un compte-titres.

A.73. La partie requérante dans l'affaire n° 7004 constate que la différence de traitement critiquée a été justifiée dans les travaux préparatoires par la négociabilité et par la liquidité des instruments financiers inscrits sur un compte-titres. Elle est d'avis que la différence de traitement créée n'est pas pertinente par rapport à l'objectif poursuivi par le législateur qui est de réaliser une fiscalité plus juste. Plus précisément, elle estime que la manière dont les instruments financiers sont détenus n'est pas pertinente pour déterminer si ces instruments sont ou non détenus en vue de faire augmenter un patrimoine. Elle considère que les actions nominatives non inscrites sur un compte-titres peuvent également être détenues dans un but d'accroissement du patrimoine. La partie requérante conteste également le point de vue selon lequel les instruments financiers inscrits sur des comptes-titres sont nécessairement faciles à rendre liquides et aisément négociables. Dans ce cadre, elle renvoie au fait que la négociabilité d'instruments financiers peut être restreinte par la loi, par la société concernée ou par des stipulations contractuelles. Selon la partie requérante, il serait également incorrect de considérer que les instruments financiers qui ne sont pas inscrits sur un compte-titres seraient moins facilement négociables. Enfin, elle estime qu'en égard à l'objectif poursuivi qui est de réaliser une fiscalité plus juste, la différence de traitement ne saurait être justifiée par un but de simplification administrative.

A.74. Le Conseil des ministres considère que le deuxième moyen dans l'affaire n° 7004 n'est pas fondé et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 6877. Il ajoute que la circonstance que la négociabilité des titres peut être restreinte par la société concernée ou par des stipulations contractuelles est hors de propos, étant donné que cette limitation est due aux actes du titulaire de ces titres et n'enlève rien au caractère en principe facilement négociable des titres inscrits sur un compte-titres.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7004

A.75. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7004 est dirigé contre les articles 151, 152 et 154 du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été rétablis par les articles 3, 4 et 6 de la loi attaquée, et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, en ce qu'ils font naître, sans justification raisonnable, une différence de traitement selon que la part d'une personne physique dans la valeur moyenne totale d'instruments financiers imposables inscrits sur des comptes-titres s'élève ou non à 500 000 euros ou plus.

A.76.1. La partie requérante dans l'affaire n° 7004 estime que le seuil de 500 000 euros crée une différence de traitement arbitraire car ce seuil n'est pas pertinent par rapport à l'objectif d'une fiscalité plus juste qui est poursuivi par le législateur et car il n'est pas tenu compte des dettes du titulaire concerné pour déterminer la valeur imposable.

A.76.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7004 constate que, lorsqu'un compte-titres est détenu par plusieurs titulaires, ces derniers sont présumés détenir une part proportionnelle dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ce compte-titres, ce qu'ils peuvent démentir ultérieurement en prouvant le contraire. Elle considère que la réglementation précitée entraîne également des différences de traitement dénuées de justification raisonnable. À titre d'exemple, elle expose la situation d'une personne qui est co-titulaire, avec une autre personne, d'un compte-titres sur lequel sont inscrits des instruments financiers imposables d'une valeur moyenne totale de 900 000 euros. Elle précise qu'aucun des deux titulaires n'est assujéti à la taxe attaquée, puisqu'ils sont tous les deux réputés détenir une valeur de 450 000 euros, même lorsque la part de l'une des deux personnes dans la valeur moyenne totale s'élève en réalité à huit neuvièmes du montant total, à savoir une valeur de 800 000 euros. Elle considère qu'il n'est pas raisonnablement justifié que cette dernière personne ne soit pas soumise à la taxe attaquée, alors qu'une personne qui, en tant que titulaire unique, détient un compte-titres sur lequel sont inscrits des instruments financiers imposables d'une valeur moyenne totale de 800 000 euros est, quant à elle, soumise à cette taxe.

A.76.3. La partie requérante dans l'affaire n° 7004 constate également que la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur un compte-titres est calculée en principe à l'aide de la valeur de ces instruments aux moments définis par la loi (points de référence), qui correspondent au dernier jour de chaque trimestre. Dans certains cas, par exemple lorsqu'un compte-titres est clôturé ou modifié, des points de référence complémentaires sont toutefois ajoutés. Elle considère que ces points de référence complémentaires peuvent avoir pour effet que des contribuables qui se trouvent dans une situation comparable sont traités différemment. Elle donne l'exemple d'une personne qui ouvre un compte-titres le 3 avril 2018, qui investit le même jour pour 1 200 000 euros dans des instruments financiers imposables, qui vend ses instruments financiers le 27 août 2018 et qui clôturé son compte-titres le 2 septembre 2018. Dans cette situation, cette personne dispose, selon la partie requérante, d'une valeur moyenne d'instruments financiers imposables de 800 000 euros, de sorte que cette personne est soumise à la taxe attaquée. La partie requérante compare la situation de la personne précitée avec celle d'une personne qui disposait déjà, avant le 3 avril 2018, d'un compte-titres sans que des instruments financiers imposables n'aient été inscrits sur ce compte-titres, qui fait ensuite inscrire sur ce compte, le 3 avril 2018, des instruments financiers imposables d'une valeur de 1 200 000 euros, qui vend ses instruments financiers le 27 août 2018 et qui ne clôturé pas son compte-titres. Selon la partie requérante, cette dernière personne dispose d'une valeur moyenne d'instruments financiers imposables de 400 000 euros et n'est ainsi pas soumise à la taxe attaquée.

A.76.4. Le Conseil des ministres considère que le troisième moyen dans l'affaire n° 7004 n'est pas fondé et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6877 et de la sixième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901. En ce qui concerne la critique, formulée par la partie requérante, relative à la disposition selon laquelle plusieurs titulaires qui détiennent un même compte-titres sont réputés disposer d'une part proportionnelle dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables inscrits sur ce compte, le Conseil des ministres fait valoir que le fait que cette présomption peut avoir pour effet, dans certaines circonstances, qu'un co-titulaire n'est pas soumis à la taxe attaquée ne constitue pas une discrimination car cette présomption est raisonnablement justifiée par rapport à l'objectif de simplification administrative qui est poursuivi. En ce qui concerne la critique de la partie requérante quant aux points de référence complémentaires, le Conseil des ministres fait valoir que ces points de référence ont été ajoutés par le législateur afin de pouvoir tenir compte de certaines circonstances, telles que l'ouverture, la clôturé ou la modification d'un compte-titres et le fait qu'une autre personne devienne co-titulaire d'un tel compte, et afin d'éviter que des personnes puissent échapper à la taxe attaquée. Le Conseil des ministres reconnaît que ces circonstances et les points de référence complémentaires liés à celles-ci peuvent avoir une influence négative sur la valeur moyenne des titres détenus sur le compte-titres mais il indique que ces circonstances peuvent aussi produire l'effet inverse. Il estime qu'il n'y a pas de discrimination, puisque l'influence des points de référence complémentaires sur la valeur moyenne des instruments financiers est purement le résultat de circonstances particulières et puisque tous les titulaires qui se trouvent dans les mêmes circonstances sont traités de manière égale.

Dans l'affaire n° 7005

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7005

A.77. Le premier moyen dans l'affaire n° 7005 est dirigé contre les articles 3 à 18 de la loi attaquée et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 56 du TFUE, en ce que les dispositions attaquées, pour autant qu'elles incitent des personnes à ouvrir un compte-titres auprès d'intermédiaires belges, entravent de manière disproportionnée la libre prestation des services.

A.78.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 déduisent des articles 152, 9°, 157, 158/1, alinéa 1er, et 158/2 du Code des droits et taxes divers qu'un résident belge qui détient un compte-titres auprès d'un établissement de crédit étranger est en principe lui-même responsable de la déclaration et du paiement de la taxe attaquée, sauf lorsque cet établissement de crédit a fait agréer un représentant établi en Belgique. Elles constatent toutefois que le Roi n'a fixé les conditions et les modalités relatives à l'agrément d'un tel représentant que le 4 novembre 2018 et que le formulaire permettant de demander cet agrément n'a été publié au *Moniteur belge* que le 4 décembre 2018, alors que la loi était déjà entrée en vigueur depuis longtemps.

A.78.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 considèrent que les établissements de crédit étrangers ne peuvent faire bénéficier les résidents belges du caractère libératoire de la taxe sur les comptes-titres par une retenue à la source, et ne peuvent ainsi offrir la même prestation de services que les établissements de crédit belges, que s'ils désignent un représentant qui est responsable de la retenue. Elles déduisent de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJCE, 5 juillet 2007, C-522/04, *Commission c. Belgique*) que l'obligation de désigner un représentant est contraire à la libre prestation des services. Elles estiment qu'il résulte de la mesure attaquée que, pour pouvoir proposer à leurs clients le même service que les établissements de crédit belges, les établissements de crédit étrangers doivent remplir des conditions complémentaires, entraînant des charges administratives et financières, de sorte que leur accès au marché est subordonné à des conditions. Selon les parties requérantes, si les établissements de crédit étrangers ne désignent pas un représentant, les investisseurs habitant en Belgique doivent se charger eux-mêmes de déclarer et de payer la taxe. À leur estime, cette situation peut inciter les résidents belges à ne pas faire appel aux services d'établissements de crédit étrangers. Elles considèrent qu'il en résulte que la loi attaquée entrave la libre circulation des services au sein de l'Union européenne.

A.78.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 demandent à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles sur la problématique précitée.

A.78.4. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 font valoir que les dispositions attaquées sont contraires non seulement à la libre circulation des services mais aussi à la libre circulation des capitaux, lues en combinaison avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.79.1. Tout d'abord, le Conseil des ministres estime que les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 n'ont pas intérêt à leur premier moyen, en ce que ce dernier tend à défendre les intérêts d'établissements financiers.

A.79.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 répondent qu'une disposition contraire à la libre circulation des services peut être dénoncée non seulement par les prestataires de services mais aussi par les destinataires de services.

A.80. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres considère que le premier moyen dans l'affaire n° 7005 n'est pas fondé. Pour défendre son point de vue, il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre de la cinquième branche du premier moyen et du deuxième moyen dans l'affaire n° 6901. À supposer que la Cour estime qu'il y a lieu de poser des questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne, celles-ci doivent mentionner clairement, selon le Conseil des ministres, que la désignation d'un représentant par des intermédiaires qui n'ont pas été constitués ou qui ne sont pas établis en Belgique constitue une possibilité et n'est donc pas une obligation.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005

A.81. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005 est dirigé contre les articles 3 à 18 de la loi attaquée et est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les dispositions attaquées font naître plusieurs différences de traitement qui sont dénuées de justification raisonnable.

A.82.1. Dans la première branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement non justifiée entre des personnes selon que celles-ci détiennent des avoirs sur un compte-titres ou d'une autre manière.

A.82.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 considèrent que la taxe attaquée doit être qualifiée d'impôt sur la fortune et que cette qualification ressort des travaux préparatoires, du seuil de 500 000 euros utilisé par la loi, des conventions préventives de la double imposition et de la circulaire 2018/C/65 du 25 mai 2018 « relative à la taxe sur les comptes-titres, avec des exemples de situations particulières quant à la détermination des périodes de référence et des points de référence, ainsi qu'au calcul de la valeur moyenne comme base imposable », dans laquelle il est explicitement question d'un impôt sur le patrimoine.

Eu égard au fait que cette taxe constitue un impôt sur la fortune, les parties requérantes estiment qu'il n'est pas raisonnablement justifié que seuls les patrimoines détenus sur un compte-titres soient imposés.

A.82.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 contestent le motif avancé par le législateur pour justifier la différence de traitement, motif qui consiste à dire que les instruments financiers inscrits sur un compte-titres seraient plus aisément négociables et plus faciles à rendre liquides que d'autres avoirs et qu'ils faciliteraient ainsi un enrichissement du patrimoine. Elles exposent qu'un compte-titres n'est qu'un support de titres, de la même manière que le registre d'actions ou d'obligations au nom de l'émetteur est un support, que ce support ne facilite pas en soi l'enrichissement du patrimoine et que la liquidité du titre ne dépend pas tant de son support que de la découverte d'un acheteur, de l'intervention d'un organisme de liquidation, au sens de l'article 2, 17°, de la loi du 2 août 2002 « relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers », et de la bonne situation financière de l'émetteur. Les parties requérantes considèrent que l'utilisation d'un compte-titres ne suppose donc pas nécessairement que l'intéressé soit un citoyen plus aisé mais bien qu'il a recours à une méthode moderne et efficace pour détenir, gérer ou faire gérer par un tiers ses avoirs financiers. Elles relèvent aussi que le compte-titres constitue un instrument nécessaire pour contribuer à la dématérialisation des titres belges et à la suppression des titres au porteur, qui a été réalisée en 2005. Elles estiment que la justification relative à l'enrichissement du patrimoine n'est pas pertinente dans le cadre de la perception d'un impôt sur la simple possession d'éléments d'actif.

Selon les parties requérantes, la justification donnée est en tout état de cause insuffisante, eu égard au fait que le législateur a voulu imposer le citoyen aisé qui dispose d'un patrimoine d'une certaine valeur. Elles considèrent en effet que les avoirs ou les instruments financiers qui ne sont pas détenus sur un compte-titres constituent tout autant un élément d'actif et peuvent être négociés ou gérés d'une manière similaire aux titres inscrits sur un compte-titres.

A.82.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 estiment qu'eu égard à l'objectif d'une fiscalité plus juste qui est poursuivi par le législateur, le fait que d'autres éléments d'actif, comme les immeubles, l'or et les œuvres d'art, ne sont pas visés par la taxe attaquée est également dénué de justification raisonnable.

A.83. Le Conseil des ministres considère que le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, en sa première branche, n'est pas fondé et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 6877 et du premier moyen dans l'affaire n° 7004. Il ajoute que ni les conventions préventives de la double imposition ni la circulaire 2018/C/65 du 25 mai 2018 ne permettent de déduire que le législateur a voulu instaurer un impôt sur la fortune.

A.84.1. Dans la deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement non justifiée entre des personnes selon que celles-ci détiennent des titres dématérialisés ou des titres nominatifs qui n'ont pas été dématérialisés.

A.84.2. Selon les parties requérantes dans l'affaire n° 7005, le fait ne pas imposer les titres nominatifs est sans justification raisonnable par rapport à l'objectif qui consiste à faire contribuer les patrimoines plus élevés au budget de l'État. Elles estiment que les titres nominatifs sont aussi faciles à rendre liquides que les titres inscrits sur un compte-titres et qu'à la lumière de l'objectif poursuivi, l'existence ou non de motifs d'investissements ne saurait justifier la différence de traitement.

A.85. Le Conseil des ministres considère que le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, en sa deuxième branche, n'est pas fondé et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 6877 et du deuxième moyen dans l'affaire n° 7004.

A.86.1. Dans la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement non justifiée entre des personnes selon que celles-ci détiennent sur un compte-titres les instruments financiers définis par la loi ou d'autres produits financiers, non imposables.

A.86.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 exposent qu'il existe des instruments financiers qui peuvent être inscrits sur un compte-titres mais qui ne font pas partie des instruments financiers décrits à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers. À cet égard, elles renvoient notamment aux titres de créance qui ne peuvent pas être définis comme des obligations en raison de l'absence d'un remboursement de capital garanti, aux *trackers* qui ne prennent pas la forme d'un fonds et qui ne prévoient pas une garantie de capital, aux warrants financiers, aux produits dérivés tels que les contrats d'option, les contrats à terme et les contrats d'échange, aux comptes à terme et aux dépôts d'argent.

Selon les parties requérantes, le fait que les instruments précités ne sont pas soumis à la taxe, alors que les instruments financiers décrits à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers le sont, est dénué de justification raisonnable.

A.86.3. Les parties requérantes indiquent également que la loi attaquée exclut explicitement certains produits d'investissement de la taxe, notamment les produits d'assurances des branches 21 et 23. À leur estime, ces produits sont aussi liquides et négociables que des titres inscrits sur un compte-titres, de sorte qu'il n'est pas raisonnablement justifié d'exclure ces produits du champ d'application de la loi attaquée. Selon les parties requérantes, il n'est pas non plus justifié d'exclure les investissements réalisés dans le cadre d'un régime d'épargne-pension, puisqu'il est tout aussi possible de constituer un capital complémentaire en vue de la retraite en dehors du régime légal d'épargne-pension, ce dernier étant facultatif et soumis de surcroît à des restrictions. Enfin, elles considèrent que le fait que l'épargne-pension collective est exclue de la taxe attaquée, alors que l'épargne-pension individuelle ne l'est pas, est lui aussi dénué de justification.

A.87. Le Conseil des ministres estime que le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, en sa troisième branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 6877, du quatrième moyen dans cette affaire, de la septième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887, de la première branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901 et du premier moyen dans l'affaire n° 7004. Il ajoute que les obligations « *reverse convertibles* » sont des instruments qui comportent un élément incertain et qui n'offrent pas de garantie de capital. Selon le Conseil des ministres, c'est la raison pour laquelle ces instruments ne sauraient être considérés comme des obligations et qu'en tant que produits dérivés, ils ne relèvent pas de la taxe attaquée. En revanche, il estime que les obligations convertibles doivent être qualifiées d'obligations et qu'elles relèvent ainsi de la taxe attaquée. Selon lui, les « *turbos* », les « *sprinters* », les « *speeders* » et les warrants financiers ne relèvent pas de la taxe attaquée car il s'agit de produits dérivés qui n'ont pas en soi une valeur patrimoniale autonome. En ce qui concerne les comptes à terme et les dépôts d'argent, il considère que ces instruments ne relèvent pas de la taxe attaquée, puisqu'ils ne sont pas détenus sur un compte-titres.

A.88.1. Dans la quatrième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement non justifiée selon qu'un compte-titres est détenu par une personne physique ou par une personne morale.

A.88.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 considèrent qu'il n'est pas raisonnablement justifié que les personnes morales qui détiennent des comptes-titres soient exclues du champ d'application de la taxe attaquée. Elles indiquent que les personnes physiques peuvent détenir des comptes-titres par l'intermédiaire d'une personne morale et que cette méthode est souvent utilisée par les personnes physiques plus aisées. Elles considèrent que les arguments formulés lors des travaux préparatoires ne sauraient justifier la différence de traitement, parce que, premièrement, l'impôt des sociétés ne comporte pas d'impôt sur la fortune, de sorte qu'il ne pourrait être question d'une double imposition; deuxièmement, les actions d'une société ne sont pas nécessairement détenues sur un compte-titres; troisièmement, la valeur des actions d'une société ne correspond pas nécessairement à la valeur des instruments financiers détenus par cette même société. Selon les parties requérantes, le fait que les plus-values sont imposées dans le régime de l'impôt des sociétés ne peut pas non plus justifier la différence de traitement, puisque la taxe attaquée est un impôt sur la détention d'éléments d'actif et qu'il ne porte donc pas sur l'acquisition de bénéficiaires et que, dans le cadre de l'impôt des personnes physiques lui aussi, les revenus de portefeuilles d'investissements sont imposés. En ce qui concerne la disposition anti-abus aux termes de laquelle est inopposable à l'administration fiscale l'apport d'un compte-titres, ayant lieu à partir du 1er janvier 2018, dans une personne morale soumise à l'impôt des sociétés, dans le seul but d'échapper à la taxe, elles estiment en outre que cette disposition fait naître en soi une différence de traitement non justifiée, étant donné que les personnes physiques qui ont créé une personne morale avant le 1er janvier 2018 afin d'y apporter leur portefeuille de titres ne sont pas soumises à la taxe attaquée, alors que les personnes physiques qui font de même à partir du 1er janvier 2018 sont soumises à cette taxe.

A.89. Le Conseil des ministres considère que le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, en sa quatrième branche, n'est pas fondé et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire n° 6877.

A.90.1. Dans la cinquième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement non justifiée entre des personnes selon que leur part dans la valeur moyenne totale des instruments financiers imposables sur des comptes-titres s'élève ou non à 500 000 euros ou plus.

A.90.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 estiment que le seuil de 500 000 euros n'est pas pertinent pour distinguer les grandes fortunes des autres patrimoines. Elles indiquent qu'une personne qui détient des instruments financiers imposables jusqu'à concurrence de 499 999 euros sur un compte-titres n'est pas soumise à la taxe attaquée, contrairement à une personne qui détient de tels instruments sur un tel compte jusqu'à concurrence de 500 000 euros.

A.91. Le Conseil des ministres considère que le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, en sa cinquième branche, n'est pas fondé et il développe les mêmes arguments que ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6877.

A.92.1. Dans la sixième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées violent les principes de bonne législation et, plus particulièrement, le principe de prévoyance, le principe du raisonnable et le principe de motivation.

A.92.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 estiment que, lors d'un contrôle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination et, plus particulièrement, à l'occasion du contrôle de proportionnalité, qui fait partie de ce principe, il y a lieu de tenir compte des principes de bonne législation précités. Elles considèrent que la loi attaquée ne satisfait pas au principe de prévoyance, puisque la mesure qu'elle contient n'a pas été soigneusement préparée. Selon elles, le principe du raisonnable et le principe de la motivation ont également été violés, étant donné que la taxe attaquée n'a pas été étayée par des arguments raisonnables.

A.93. Le Conseil des ministres estime qu'il n'y a pas de violation du principe de prévoyance étant donné que, contrairement à ce que prétendent les parties requérantes, le législateur a effectivement tenu compte des observations formulées par la section de législation du Conseil d'État, ce qui, selon le Conseil des ministres, ressort du fait que certaines dispositions contenues dans l'avant-projet de loi ont été adaptées et que les observations du Conseil d'État ont été abordées dans l'exposé des motifs. Il considère qu'il n'y a pas davantage de violation du principe du raisonnable, étant donné qu'il relève de la liberté d'action du législateur d'instaurer ou non une taxe sur les comptes-titres et que celui-ci a décrit clairement cette taxe en désignant le contribuable et le fait générateur, en fixant le taux de la taxe et les modalités de sa perception et en prévoyant des mécanismes de contrôle et des sanctions en cas de non-respect de la loi. En ce qui concerne la violation alléguée du principe de la motivation, le Conseil des ministres indique que l'exposé des motifs relatif au projet de loi qui est devenu la loi attaquée comporte une motivation circonstanciée, dont il ressort que le législateur a fait des choix mûrement réfléchis.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7005

A.94. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7005 est dirigé contre l'article 152, 1°, b), et 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été rétabli par l'article 4 de la loi attaquée, et il est pris de la violation du principe de la non-rétroactivité des lois et du droit de propriété, lus ou non en combinaison avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.95.1. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 considèrent que l'article 152, 1°, b), du Code des droits et taxes divers a un effet rétroactif, en ce qu'il a pour conséquence que, lorsque des instruments financiers imposables sont convertis en instruments financiers non imposables dans la période allant du 9 décembre 2017 jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 7 février 2018 (plus précisément le 10 mars 2018), ces instruments sont encore incorporés, par fiction légale, à la base imposable. Elles estiment également que l'article 152, 5°, alinéa 2, de ce même Code a un effet rétroactif, en ce qu'il dispose que chaque apport d'un compte-titres, ayant lieu à partir du 1er janvier 2018, dans une personne morale soumise à l'impôt des sociétés dans le seul but d'échapper à la taxe sur les comptes-titres, a pour conséquence que l'apporteur de ce compte-titres est considéré comme le titulaire du compte-titres qui a été apporté. Selon les parties requérantes, cet effet rétroactif ne saurait être justifié.

A.95.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 considèrent également que les dispositions attaquées font naître une différence de traitement non justifiée selon que des personnes convertissent des instruments financiers imposables en instruments non imposables avant ou à partir du 9 décembre 2017 ou apportent un compte-titres dans une société avant ou à partir du 1er janvier 2018. Elles estiment que ces deux dates ont été choisies arbitrairement, étant donné qu'elles ne correspondent ni à la date d'entrée en vigueur de la loi ni à la date à laquelle la mesure a été annoncée. Selon les parties requérantes, l'article 152, 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers viole en outre le principe d'égalité et de non-discrimination, en ce que l'apport d'un compte-titres, ayant lieu à partir du 1er janvier 2018, dans une société a pour conséquence que l'apporteur du compte-titres est considéré comme le titulaire du compte apporté, uniquement lorsque cet apport a été réalisé dans le seul but d'échapper à la taxe attaquée.

A.96.1. En ce qui concerne la disposition anti-abus contenue dans l'article 152, 1°, b), du Code des droits et taxes divers, le Conseil des ministres fait valoir qu'une conversion de titres imposables inscrits sur un compte-titres en instruments non imposables, réalisée entre le 9 décembre 2017 et le 10 mars 2018, n'entraîne pas rétroactivement l'extension du fait générateur car le fait générateur, qui consiste à être titulaire d'un compte-titres, n'est apprécié qu'à partir du 10 mars 2018. Le Conseil des ministres indique que la date du 9 décembre 2017 correspond à la date de l'accord de gouvernement définitif et, selon lui, il relève de la liberté d'action du législateur d'arrêter cette date.

A.96.2. En ce qui concerne la disposition anti-abus contenue dans l'article 152, 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, le Conseil des ministres expose que cette disposition tend à éviter que des personnes éludent la taxe attaquée en apportant leur compte-titres dans une société. À son estime, la date du 1er janvier 2018, contenue dans cette disposition, a été choisie car elle était à l'origine prévue pour être la date d'entrée en vigueur de la loi attaquée. Il considère que cette disposition ne fait pas naître une différence de traitement entre les personnes qui apportent un compte-titres dans une société selon qu'elles le font avant ou à partir du 1er janvier 2018 car, au 9 décembre 2017, chacun était au courant, ou pouvait l'être, du fait qu'une telle disposition anti-abus serait applicable à partir du 1er janvier 2018. Le Conseil des ministres souligne que la disposition anti-abus contenue dans l'article 152, 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers ne se limite pas à la période imposable au cours de laquelle l'apport a été réalisé mais qu'elle est également applicable aux années suivantes. Selon lui, cette disposition n'a pas d'effet rétroactif.

A.96.3. Selon le Conseil des ministres, le législateur a employé les termes « dans le seul but » contenus dans l'article 152, 5°, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers pour éviter que les personnes qui apportent un compte-titres dans une société pour d'autres raisons que celle d'échapper à la taxe attaquée soient imposées. À son estime, s'il devait naître une contestation quant à l'objectif poursuivi par cet apport, il appartient aux cours et tribunaux de décider si la taxe est due ou non. Il considère que les termes précités ne donnent pas lieu à la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

En ce qui concerne le quatrième moyen dans l'affaire n° 7005

A.97. Le quatrième moyen dans l'affaire n° 7005 est développé à titre subsidiaire et est pris de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination, lu en combinaison avec le principe *non bis in idem*.

A.98. Les parties requérantes dans l'affaire n° 7005 exposent qu'en vertu de l'article 161 du Code des droits de succession, les organismes de placements collectifs sont assujettis à une taxe annuelle et que cette taxe est calculée sur les actifs au 31 décembre. À leur estime, cette « taxe d'abonnement » est considérée, dans le cadre de l'application des conventions préventives de la double imposition, comme un impôt sur la fortune car, bien que la taxe soit payée par l'organisme de placement collectif, son montant est déduit de la valeur d'inventaire des parts, de sorte qu'elle est supportée économiquement par les investisseurs. Selon les parties requérantes, comme la taxe attaquée impose également les parts, il y a double imposition.

A.99. Le Conseil des ministres considère qu'il n'y a pas de violation du principe *non bis in idem*, parce que les contribuables et la base imposable sont différents dans les deux régimes fiscaux.

Dans l'affaire n° 7006

En ce qui concerne le premier moyen dans l'affaire n° 7006

A.100. Le premier moyen dans l'affaire n° 7006 est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la loi attaquée fait naître plusieurs différences de traitement dénuées de justification raisonnable.

A.101.1. Dans la première branche du premier moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement non justifiée entre des investisseurs en fonction de la manière dont ils détiennent leurs instruments financiers, plus précisément selon qu'ils les détiennent sur un compte-titres ou non.

A.101.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 estime que la différence de traitement critiquée ne présente aucun lien avec l'objectif d'une politique fiscale plus juste qui est poursuivi par le législateur. Elle conteste le motif donné lors des travaux préparatoires pour justifier la différence de traitement, motif qui, plus particulièrement, se fonde sur la liquidité et la négociabilité d'instruments financiers inscrits sur un compte-titres. Elle considère que la valeur d'instruments financiers ne dépend pas exclusivement de leur niveau de liquidité ou de négociabilité et que les actions nominatives qui sont détenues sous forme électronique sur un registre d'actions ne sont pas moins négociables que des actions similaires qui sont détenues sur un compte-titres. Elle conteste également la position, prise dans les travaux préparatoires, selon laquelle les titres qui ne sont pas détenus sous forme dématérialisée nécessitent une relation plus active avec la société et que de tels titres représentent des investissements à long terme en vue d'une participation plus active, en tant qu'actionnaire, à la vie de la société émettrice. Elle estime que les critères précités ne sont pas pertinents pour déterminer l'étendue d'un patrimoine. De même, l'objectif de simplification administrative au moyen d'une retenue à la source ne saurait, selon la partie requérante, justifier la différence de traitement critiquée, puisque la loi attaquée prévoit elle-même des exceptions à cette retenue à la source.

A.102. Le Conseil des ministres considère que le premier moyen dans l'affaire n° 7006, en sa première branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du premier moyen dans l'affaire n° 6877 et des premier et deuxième moyens dans l'affaire n° 7004.

A.103.1. Dans la deuxième branche du premier moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement non justifiée entre les investisseurs fondée sur la nature des instruments financiers que ceux-ci détiennent sur un compte-titres.

A.103.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 expose que la taxe attaquée est exclusivement perçue sur les instruments financiers qui sont énumérés à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, ce qui suppose que la taxe n'est pas perçue sur les titres de créance sans garantie de capital, les certificats immobiliers, les contrats d'option, les contrats à terme, les contrats d'échange, les *trackers* et les *exchange traded funds*. Elle conteste le motif donné dans les travaux préparatoires pour justifier la différence de traitement, selon lequel des instruments tels que les contrats d'option, les contrats à terme, les contrats d'échange seraient des contrats qui servent à se protéger contre un risque de perte de patrimoine et ne représenteraient que la valeur d'un instrument sous-jacent. Elle indique que les options, qui ne sont pas décrites comme des instruments imposables, sont comparables à des warrants, qui sont, en revanche, décrits comme des instruments imposables. Elle conteste également que les instruments financiers exclus ne puissent pas conduire à un enrichissement du patrimoine et relève que plusieurs sources spécialisées conseillent précisément ces instruments aux investisseurs qui souhaitent optimiser le rendement de leur portefeuille.

A.103.3. En ce que les travaux préparatoires renvoient également au caractère spéculatif d'un investissement, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 fait valoir que ce critère n'est nullement pertinent par rapport à la différence de traitement critiquée, étant donné que des instruments financiers imposables inscrits sur un compte-titres peuvent aussi être détenus dans un but spéculatif. En outre, elle attire l'attention sur l'article 90, 1° et 9°, du Code des impôts sur les revenus 1992, qui vise notamment à imposer les plus-values qui résultent d'investissements spéculatifs, et elle fait valoir à cet égard que cet article n'opère pas de distinction sur la base de la nature des instruments financiers.

A.104. Le Conseil des ministres considère que le premier moyen dans l'affaire n° 7006, en sa deuxième branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre des premier et quatrième moyens dans l'affaire n° 6877, de la première branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901, du premier moyen dans l'affaire n° 7004 et de la troisième branche du deuxième moyen dans l'affaire n° 7005.

A.105.1. Dans la troisième branche du premier moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement non justifiée entre les investisseurs selon qu'il s'agit de personnes physiques ou de personnes morales.

A.105.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 estime que la différence de traitement critiquée n'est pas pertinente par rapport au but poursuivi qui consiste à imposer les patrimoines plus élevés et renvoie à cet égard à l'avis de la section de législation du Conseil d'État. Elle conteste le motif donné dans les travaux préparatoires pour justifier la différence de traitement. À supposer que le fait d'imposer les personnes morales puisse donner lieu à une double imposition, le législateur aurait dû, selon la partie requérante, prévoir une exception au lieu d'exclure complètement les personnes morales de la taxe.

A.106. Le Conseil des ministres considère que le premier moyen dans l'affaire n° 7006, en sa troisième branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du troisième moyen dans l'affaire n° 6877 et de la cinquième branche du moyen unique dans l'affaire n° 6887.

A.107.1. Dans la quatrième branche du premier moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement non justifiée entre les investisseurs selon que la part dans la valeur moyenne des titres qu'ils détiennent sur un compte-titres s'élève ou non à 500 000 euros ou plus.

A.107.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 déduit de l'arrêt de la Cour n° 44/94 du 1er juin 1994 que des mesures fiscales qui établissent une différence de traitement sur la base d'un critère quantitatif sont discriminatoires si le critère ne présente aucun lien avec la justification de la mesure. Elle fait valoir que les travaux préparatoires ne précisent nullement pourquoi un patrimoine doit être considéré comme étant élevé dès qu'il atteint le seuil de 500 000 euros. En outre, elle estime que le seuil a été établi de manière irréfléchie, puisqu'il ne tient pas compte des dettes de la personne physique concernée. Elle considère enfin que la loi attaquée fait naître une discrimination complémentaire, en ce que les investisseurs ne sont pas exclusivement assujettis à la taxe attaquée pour la part qui dépasse le seuil de 500 000 euros.

A.108. Le Conseil des ministres considère que le premier moyen dans l'affaire n° 7006, en sa quatrième branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6877, de la sixième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901 et du troisième moyen dans l'affaire n° 7004.

A.109.1. Dans la cinquième branche du premier moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement non justifiée entre, d'une part, les investisseurs qui déplacent leur domicile de la Belgique vers l'étranger et qui transfèrent leurs titres vers un compte-titres ouvert auprès d'un intermédiaire qui n'est pas établi ou qui n'a pas été constitué en Belgique et, d'autre part, les investisseurs qui n'habitent pas en Belgique et qui transfèrent leurs titres détenus auprès d'un intermédiaire qui est établi ou qui a été constitué en Belgique vers un compte-titres ouvert auprès d'un intermédiaire qui n'est pas établi ou qui n'a pas été constitué en Belgique, en ce que la règle *pro rata temporis* prévue à l'article 154, § 2, alinéa 4, du Code des droits et taxes divers n'est pas applicable aux investisseurs qui n'habitent pas en Belgique.

A.109.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 expose que, lorsque la période de référence prend fin du fait qu'un titulaire d'un compte-titres quitte la Belgique et transfère ce compte vers un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou qui n'est pas établi en Belgique ou clôture ce compte, la taxe est uniquement perçue *pro rata temporis* sur la base du nombre de jours pendant lesquels cette personne était habitant du Royaume durant la période de référence. Elle indique que cette règle *pro rata temporis* n'est applicable que si le titulaire était habitant du Royaume préalablement au transfert des titres, de sorte que les personnes qui ne sont pas habitants du Royaume ne sauraient bénéficier de cette règle lorsqu'elles transfèrent leurs titres d'un compte-titres détenu auprès d'un intermédiaire qui est établi en Belgique vers un compte-titres détenu auprès d'un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou qui n'est pas établi en Belgique. Selon la partie requérante, la différence de traitement ainsi créée est dénuée de justification.

A.110.1. Le Conseil des ministres considère que le premier moyen dans l'affaire n° 7006, en sa cinquième branche, n'est pas fondé, parce que les personnes qui habitent en Belgique ne sont pas comparables aux personnes qui n'habitent pas en Belgique. Il expose que les personnes qui habitent en Belgique ont leur domicile fiscal en Belgique, de sorte que l'État belge est en principe compétent pour imposer leurs revenus et leur patrimoine, sauf lorsque des règles juridiques internationales limitent cette compétence fiscale. Il indique que les personnes qui habitent en Belgique sont assujetties à la taxe attaquée, quel que soit le pays dans lequel elles détiennent leurs comptes-titres.

Le Conseil des ministres précise en outre que les personnes qui n'habitent pas en Belgique n'ont pas leur domicile fiscal en Belgique et sont en principe soumises aux règles fiscales de l'État dans lequel elles sont domiciliées. Selon lui, lorsque des personnes n'habitent pas en Belgique détiennent certains éléments d'actif en Belgique, l'État belge peut décider d'imposer ces éléments d'actif. Il indique qu'en l'espèce, le fait générateur est plus limité pour les personnes qui n'habitent pas en Belgique que pour celles qui habitent en Belgique, puisque les premières sont uniquement assujetties à la taxe si leur part dans les comptes-titres détenus en Belgique a une valeur moyenne de 500 000 euros ou plus, et ce, sans tenir compte d'autres instruments financiers détenus à l'étranger. Il relève que, lorsqu'une personne qui habite en Belgique déménage à l'étranger,

l'État belge n'a plus en principe de compétence fiscale sur les comptes-titres détenus à l'étranger par cette personne et que c'est cet élément qui a inspiré la règle *pro rata temporis* critiquée par la partie requérante dans l'affaire n° 7006.

A.110.2. Selon le Conseil des ministres, la circonstance que la règle *pro rata temporis* ne s'applique pas aux personnes qui habitent à l'étranger et qui transfèrent leurs comptes-titres détenus en Belgique vers des établissements de crédit étrangers trouve sa justification dans le fait que, contrairement aux personnes qui habitent en Belgique, les personnes qui n'habitent pas en Belgique sont exclusivement imposées sur les comptes-titres détenus en Belgique.

Le Conseil des ministres estime que la règle *pro rata temporis* ne crée pas de distinction entre les habitants du Royaume et les non-résidents car l'application de cette règle n'est pas nécessaire vis-à-vis des non-résidents, eu égard à la circonstance que le fait générateur et le calcul du seuil de 500 000 euros ne changent pas lorsque des non-résidents transfèrent leur compte-titres à l'étranger.

En ce qui concerne le deuxième moyen dans l'affaire n° 7006

A.111. Le deuxième moyen dans l'affaire n° 7006 est pris de la violation de l'article 170 de la Constitution, en ce que la loi attaquée ne définit pas un élément essentiel de la taxe, plus précisément la notion de « compte-titres ».

A.112. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 considère que la base imposable de la taxe attaquée n'a pas été suffisamment déterminée dans la loi attaquée car cette dernière ne définit pas la notion de « compte-titres ».

A.113. Le Conseil des ministres estime qu'une définition plus détaillée de la notion de « compte-titres » n'était pas nécessaire, puisque la loi détermine de manière suffisamment précise le fait générateur en renvoyant aux instruments financiers imposables qui sont détenus sur un tel compte. Il considère que, sur ce plan, la loi attaquée ne laisse aucune place à la contestation et que les exigences du principe de légalité ont ainsi été remplies.

En ce qui concerne le troisième moyen dans l'affaire n° 7006

A.114. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7006 est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les articles 21, 49 et suivants, et 56 et suivants du TFUE.

A.115.1. Dans la première branche du troisième moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre, d'une part, les intermédiaires établis en Belgique mais qui ont été constitués dans un autre État membre de l'Union européenne et, d'autre part, les intermédiaires qui ont été constitués et qui sont établis dans un autre État membre de l'Union européenne et que cette différence de traitement constitue une entrave injustifiée à la libre prestation des services, garantie par les articles 56 et suivants du TFUE.

A.115.2. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7006, la loi attaquée entrave la libre prestation des services, en ce qu'elle opère une distinction fondée sur le lieu d'établissement de l'intermédiaire pour déterminer qui est responsable et doit se charger de la retenue libératoire, de la déclaration et du paiement de la taxe attaquée. Les intermédiaires établis en Belgique et constitués dans un autre État membre devraient procéder à la retenue libératoire, à la déclaration et au paiement de la taxe attaquée et seraient également responsables en cas de non-respect de ces obligations, alors que les intermédiaires qui sont établis et qui ont été constitués dans un autre État membre ne sont tenus à ces actes que s'ils désignent un représentant en Belgique. Les clients de la première catégorie d'intermédiaires seraient toujours dispensés de l'obligation d'accomplir des formalités administratives et ne courraient aucun risque d'être tenus responsables, alors que les clients de la seconde catégorie d'intermédiaires devraient effectuer eux-mêmes la déclaration et le paiement de la taxe et seraient également responsables en cas de non-respect de leurs obligations. La partie requérante considère qu'il en résulte que les intermédiaires établis et constitués dans un autre État membre doivent fournir des efforts supplémentaires considérables pour pouvoir placer leurs clients dans la même position confortable que les clients d'intermédiaires établis en Belgique, en ce qui concerne les obligations et la responsabilité qui découlent de la loi attaquée, et pour ainsi pouvoir concurrencer les intermédiaires établis en Belgique. La partie requérante

estime que la possibilité, prévue par la loi, pour les intermédiaires établis et constitués dans un autre État membre qui n'ont pas désigné de représentant responsable, de retenir, de déclarer et de payer la taxe, ne fait pas disparaître l'entrave à la libre prestation des services, étant donné qu'il s'agit d'une simple possibilité et que les clients des intermédiaires concernés demeurent toujours responsables.

A.115.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 demande à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la problématique précitée.

A.116. Le Conseil des ministres estime que le troisième moyen dans l'affaire n° 7006, en sa première branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre de la cinquième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6901 et du deuxième moyen dans l'affaire n° 6901.

A.117.1. Dans la deuxième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre, d'une part, les personnes qui habitent en Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire établi en Belgique mais constitué dans un autre État membre de l'Union européenne et, d'autre part, les personnes qui habitent en Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire établi et constitué dans un autre État membre de l'Union européenne et que cette différence de traitement constitue une entrave injustifiée à la libre prestation des services, garantie par les articles 56 et suivants du TFUE.

A.117.2. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7006, la loi attaquée entrave la libre prestation des services, en ce que les clients d'intermédiaires établis en Belgique et constitués dans un autre État membre sont toujours dispensés de l'obligation d'accomplir des formalités administratives et ne courent aucun risque d'être tenus responsables, alors que les clients d'intermédiaires établis et constitués dans un autre État membre doivent, sauf si ces intermédiaires ont désigné un représentant en Belgique, effectuer eux-mêmes la déclaration et le paiement de la taxe et sont également responsables en cas de non-respect de leurs obligations. La partie requérante considère que cette situation incite plutôt les personnes qui habitent en Belgique à ouvrir un compte-titres auprès d'un intermédiaire établi en Belgique. Elle estime que cette entrave à la libre circulation des services ne saurait être justifiée.

A.117.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 demande à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la problématique précitée.

A.118. Le Conseil des ministres considère que le troisième moyen dans l'affaire n° 7006, en sa deuxième branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre de la première branche de ce moyen. Il ajoute que la circonstance que les clients doivent eux-mêmes se charger de la déclaration et du paiement de la taxe attaquée, dans la situation visée dans la deuxième branche du troisième moyen, découle du choix qu'a fait l'intermédiaire de ne pas désigner de représentant en Belgique.

A.119.1. Dans la troisième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre les résidents d'un autre État membre de l'Union européenne qui détiennent des titres sur un compte-titres, selon qu'ils les détiennent auprès d'un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou qui n'est pas établi en Belgique ou auprès d'un intermédiaire constitué ou établi en Belgique, et que cette différence de traitement constitue une entrave injustifiée à la libre prestation des services, garantie par les articles 56 et suivants du TFUE.

A.119.2. Selon la partie requérante dans l'affaire n° 7006, la loi attaquée entrave la libre prestation des services, en ce que les personnes qui n'habitent pas en Belgique ne sont pas assujetties à la taxe attaquée lorsqu'elles détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou qui n'est pas établi en Belgique, alors qu'elles sont assujetties à cette taxe lorsqu'elles détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire constitué ou établi en Belgique. La partie requérante estime que cette mesure est ainsi de nature à dissuader les personnes qui n'habitent pas en Belgique d'ouvrir un compte-titres auprès d'un intermédiaire établi en Belgique ou de transférer des titres vers un compte-titres ouvert auprès d'un tel intermédiaire. Selon elle, il en ressort que le législateur belge soumet à un impôt sur la fortune les personnes qui n'habitent pas en Belgique, exclusivement sur la base du critère selon lequel elles reçoivent un service de fourni par un intermédiaire constitué ou établi en Belgique, sans que le patrimoine imposé présente le moindre point de rattachement avec le territoire belge. La partie requérante considère que la libre prestation des services

est également entravée en ce que des personnes qui n'habitent pas en Belgique sont imposées en Belgique dès qu'elles détiennent des titres sur un compte-titres ouvert auprès d'un intermédiaire établi dans un autre État membre mais constitué en Belgique, même s'il s'agit d'un compte-titres ouvert auprès d'une succursale étrangère de cet intermédiaire, ce qui, selon elle, ressort de l'article 152, 1^o, a), du Code des droits et taxes divers. À son estime, cette entrave à la libre prestation des services ne saurait être justifiée.

A.119.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 demande à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la problématique précitée.

A.120. En ce que la partie requérante dans l'affaire n° 7006 part du principe que les personnes qui n'habitent pas en Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire établi à l'étranger mais constitué en Belgique (par exemple auprès d'une succursale étrangère d'une banque belge) sont également assujetties à la taxe attaquée, le Conseil des ministres relève que tel n'est pas le cas. Il souligne que le point de rattachement utilisé par le législateur pour les personnes qui n'habitent pas en Belgique concerne la détention d'une compte-titres en Belgique et il renvoie à cet égard à la définition de la notion de « compte-titres » contenue dans l'article 152, 1^o, a), du Code des droits et taxes divers. Il indique également qu'en vertu des conventions préventives de la double imposition, certains non-résidents qui détiennent en Belgique des titres sur un compte-titres ne relèvent pas non plus du champ d'application de la taxe attaquée. En ce qui concerne les autres non-résidents qui détiennent un compte-titres en Belgique, le Conseil des ministres observe que ces personnes sont de toute manière libres de détenir leur compte en Belgique selon les règles fiscales applicables en Belgique ou de détenir ce compte à l'étranger selon les règles fiscales qui y sont applicables et que, si elles choisissent de détenir leur compte en Belgique, elles sont traitées de la même manière que les personnes qui vivent en Belgique. Il indique qu'il existe aussi d'autres situations dans lesquelles des non-résidents sont imposés en Belgique, par exemple lorsqu'ils font l'acquisition d'un bien immobilier en Belgique. Pour le surplus, le Conseil des ministres développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre du deuxième moyen dans l'affaire n° 6901.

A.121.1. Dans la quatrième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre, d'une part, les intermédiaires établis en Belgique et constitués dans un autre État membre de l'Union européenne qui fournissent des services de conservation à des personnes qui habitent en Belgique, et, d'autre part, les intermédiaires établis en Belgique et constitués dans un autre État membre de l'Union européenne qui fournissent des services de conservation à des personnes qui n'habitent pas en Belgique et que cette différence de traitement constitue une entrave injustifiée à la libre prestation des services, garantie par les articles 56 et suivants du TFUE.

A.121.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 estime que l'on peut raisonnablement considérer que les personnes qui n'habitent pas en Belgique ne souhaitent plus détenir des titres sur des comptes-titres ouverts auprès d'intermédiaires établis en Belgique et seront enclines à transférer leurs titres vers des comptes-titres ouverts auprès d'intermédiaires aussi bien établis que constitués dans un autre État membre de l'Union européenne, alors que les personnes qui habitent en Belgique ne sont en aucune manière encouragées à retirer leurs titres de comptes-titres ouverts auprès d'intermédiaires établis en Belgique, puisqu'elles sont tout de même toujours assujetties à la taxe attaquée. Selon la partie requérante, cette taxe a ainsi pour effet qu'il devient extrêmement difficile pour les intermédiaires établis en Belgique de continuer à fournir des services de conservation aux personnes qui n'habitent pas en Belgique, alors qu'une telle entrave n'affecte pas les services de conservation fournis aux personnes qui habitent en Belgique.

A.121.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 demande à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la problématique précitée.

A.122. Le Conseil des ministres estime que le troisième moyen dans l'affaire n° 7006, en sa quatrième branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre de la troisième branche de ce moyen dans cette affaire et du deuxième moyen dans l'affaire n° 6901. Il souligne que le législateur belge a le pouvoir d'instaurer une taxe sur des instruments financiers qui, en ce qui concerne les habitants du Royaume, sont détenus en Belgique ou à l'étranger et qui, en ce qui concerne les non-résidents, sont détenus en Belgique. Il indique que les conventions préventives de la double imposition peuvent avoir pour effet que les non-résidents ne sont pas assujettis à la taxe attaquée. Il considère que la loi attaquée traite les habitants du Royaume et les non-résidents de manière égale et que l'accès des intermédiaires au marché belge n'est aucunement perturbé. Il souligne également que les intermédiaires ne sont pas eux-mêmes directement assujettis à la taxe attaquée.

A.123.1. Dans la cinquième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre, d'une part, les citoyens de l'Union européenne qui ont leur domicile dans un autre État membre que la Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou qui n'est pas établi en Belgique et, d'autre part, les citoyens de l'Union européenne qui déplacent leur domicile depuis un autre État membre vers la Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou qui n'est pas établi en Belgique et que cette différence de traitement constitue une entrave injustifiée à la libre circulation des personnes, garantie par l'article 21 du TFUE.

A.123.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 estime que la loi attaquée entrave la libre circulation des personnes, en ce que les citoyens de l'Union européenne qui ont leur domicile dans un autre État membre que la Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou qui n'est pas établi en Belgique sont assujettis à la taxe attaquée dès qu'ils déplacent leur domicile vers la Belgique, alors qu'ils ont constitué leur patrimoine à l'étranger. Elle estime que cette entrave à la libre circulation des personnes ne saurait être justifiée.

A.123.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 demande à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la problématique précitée.

A.124. Le Conseil des ministres considère que le troisième moyen dans l'affaire n° 7006, en sa cinquième branche, n'est pas fondé. Il estime que l'assujettissement à la taxe attaquée de personnes qui déménagent vers la Belgique est purement dû au fait que ces personnes deviennent des habitants du Royaume et sont ainsi entièrement soumises aux lois applicables en Belgique. Il souligne que les personnes en question, qui deviennent habitants du Royaume, sont traitées de la même manière que les habitants du Royaume déjà présents. La circonstance que ces personnes auraient constitué leur patrimoine à l'étranger n'est pas pertinente, selon le Conseil des ministres. Ce dernier estime que la libre circulation des personnes n'est ainsi entravée en aucune manière.

A.125.1. Dans la sixième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée, sans justification raisonnable, une différence de traitement entre, d'une part, les intermédiaires non constitués ou établis en Belgique qui fournissent des services de conservation et, d'autre part, les intermédiaires établis en Belgique qui fournissent des services de conservation et que cette différence de traitement constitue une entrave injustifiée à la liberté d'établissement, garantie par les articles 49 et suivants du TFUE.

A.125.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 estime que la loi attaquée a pour effet que, pour les intermédiaires qui n'ont pas été constitués ou qui ne sont pas établis en Belgique, il est moins intéressant de s'établir en Belgique, puisqu'un tel établissement suppose que leurs clients qui n'habitent pas en Belgique sont assujettis à la taxe attaquée. Elle considère que cette entrave à la liberté d'établissement ne saurait être justifiée.

A.125.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 demande à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la problématique précitée.

A.126. Le Conseil des ministres considère que le troisième moyen dans l'affaire n° 7006, en sa sixième branche, n'est pas fondé et il développe des arguments similaires à ceux qu'il a formulés dans le cadre des quatrième et cinquième branches de ce moyen.

A.127.1. Dans la septième branche du troisième moyen dans l'affaire n° 7006, la partie requérante fait valoir que la loi attaquée crée une différence de traitement non justifiée entre, d'une part, les personnes qui n'habitent pas en Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire constitué ou établi en Belgique et, d'autre part, les personnes qui habitent en Belgique et qui détiennent des titres sur un compte-titres auprès d'un intermédiaire constitué ou établi en Belgique et que cette différence de traitement constitue une entrave injustifiée à la libre prestation des services, garantie par les articles 56 et suivants du TFUE.

A.127.2. La partie requérante dans l'affaire n° 7006 considère que la loi attaquée a pour effet que, pour les personnes qui n'habitent pas en Belgique, il est moins intéressant de détenir des titres auprès d'un intermédiaire constitué ou établi en Belgique, puisque cette détention suppose qu'elles peuvent être assujetties à la taxe attaquée. À son estime, les personnes qui n'habitent pas en Belgique, contrairement à celles qui habitent en Belgique, courent le risque d'être soumises à une double, voire à une triple, imposition, et il est donc moins intéressant pour elles de détenir leurs titres auprès d'un intermédiaire constitué ou établi en Belgique. Selon la partie requérante, cette entrave à la libre prestation des services ne saurait être justifiée.

A.127.3. À titre subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 7006 demande à la Cour de poser à la Cour de justice de l'Union européenne une question préjudicielle sur la problématique précitée.

A.128. Le Conseil des ministres considère que la loi attaquée ne discrimine pas les non-résidents par rapport aux habitants du Royaume et qu'elle n'entrave ainsi pas la libre prestation des services. Il souligne que les non-résidents ne sont assujettis à la taxe attaquée que lorsqu'il existe un point de rattachement avec la Belgique et que les conventions préventives de la double imposition tendent précisément à éviter que des personnes soient imposées plusieurs fois.

Quant à l'application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle

A.129.1. Si la Cour considère que les dispositions attaquées doivent être annulées, le Conseil des ministres demande à la Cour de maintenir les effets des dispositions annulées, afin de prévenir des difficultés budgétaires et administratives.

A.129.2. Les parties requérantes dans les affaires nos 6877 et 7005 estiment qu'aucun motif ne justifie de maintenir les effets des dispositions attaquées en cas d'annulation. À titre infiniment subsidiaire, la partie requérante dans l'affaire n° 6877 demande à la Cour de limiter le maintien des effets aux contribuables qui, préalablement au prononcé de l'arrêt de la Cour, n'ont introduit ni un recours administratif recevable, ni un recours en justice recevable.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1. Les parties requérantes demandent l'annulation totale ou partielle de la loi du 7 février 2018 « instaurant une taxe sur les comptes-titres » (ci-après : la loi du 7 février 2018), qui dispose :

« Chapitre 1er. - *Disposition générale*

Article 1er. La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Chapitre 2. - *Modifications du Code des droits et taxes divers*

Art. 2. Dans le livre II du Code des droits et taxes divers, le titre II, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934 et renuméroté par la loi du 19 décembre 2006, est rétabli avec comme intitulé : ' Titre II - Taxe sur les comptes-titres ' qui contient les articles 151 à 157 et 158/1 à 158/6.

Art. 3. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 151, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

' Art. 151. La personne physique qui durant la période de référence est titulaire d'un ou plusieurs comptes-titres en Belgique ou à l'étranger est, pour sa part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ces comptes, soumise à une taxe conformément aux dispositions du présent titre.

Cependant, la taxe n'est pas due lorsque la part du titulaire dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ces comptes, visée à l'alinéa 1er, est inférieure à un montant de 500 000 euros. '

Art. 4. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 152, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

' Art. 152. Pour l'application du présent titre, on entend par :

1° compte-titres :

a) en ce qui concerne les habitants du Royaume, les comptes-titres détenus auprès d'un ou plusieurs intermédiaires peu importe où cet intermédiaire a été constitué ou est établi, et en ce qui concerne les non-résidents, les comptes-titres détenus auprès d'un ou plusieurs intermédiaires qui ont été constitués ou sont établis en Belgique, sur lesquels sont inscrits un ou plusieurs instruments financiers imposables;

b) les instruments financiers imposables tels que visés au 2°, *a)*, inscrits sur un compte-titres et qui font l'objet d'une conversion à partir du 9 décembre 2017 vers des instruments financiers non-imposables inscrits dans un registre de titres nominatifs, uniquement pour la période de référence au cours de laquelle la conversion a lieu. La conversion qui a eu lieu entre le 9 décembre 2017 et la date d'entrée en vigueur de la présente loi, sera comptabilisée lors de la première période de référence qui commence avec l'entrée en vigueur de la loi;

2° instruments financiers imposables :

a) les actions cotées en bourse ou non ainsi que les certificats relatifs à ces instruments;

b) les obligations cotées en bourse ou non ainsi que les certificats relatifs à ces instruments;

c) les parts dans des fonds communs de placement ou actions dans des sociétés d'investissement cotées en bourse ou non qui n'ont pas été achetées ou souscrites dans le cadre d'une assurance vie ou d'un régime d'épargne pension;

d) les bons de caisse;

e) les warrants;

3° cotés en bourse : négociés et admis à la négociation sur un marché réglementé belge ou étranger, ou un système multilatéral de négociation au sens de l'article 2, alinéa 1er, 4°, de la loi du 2 août 2002 relative à la surveillance du secteur financier et aux services financiers, pour autant que celui-ci fonctionne avec au moins une cotation quotidienne, ou une plateforme de négociation établie dans un pays tiers qui remplit une fonction analogue;

4° fonds communs de placement ou sociétés d'investissement : les fonds de placement ou les sociétés d'investissement visés dans la loi du 3 août 2012 relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement de créances, ou visés dans la loi du 19 avril 2014 relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires, ou dans des dispositions analogues de droit étranger;

5° titulaire : la personne physique, qu'elle soit [pleine] propriétaire, nue-propriétaire ou usufruitière, qui est la détentrice du compte-titres ou qui, par l'intermédiaire qui gère le compte, est enregistrée ou identifiée comme la détentrice du compte-titres.

Chaque apport d'un compte-titres, ayant lieu à partir du 1er janvier 2018, dans une personne morale soumise à l'impôt des sociétés dans le seul but d'échapper à la taxe prévue par le présent titre, a pour conséquence que l'apporteur de ce compte-titres est considéré comme le titulaire du compte-titres qui a été apporté;

6° période de référence : une période de douze mois successifs qui commence le 1er octobre et se termine le 30 septembre de l'année suivante;

7° part dans la valeur moyenne : la fraction des instruments financiers imposables détenus dans les comptes-titres par le titulaire qui est présumée proportionnelle au nombre de titulaires enregistrés de ces comptes-titres;

8° intermédiaire : un établissement de crédit ou une société de bourse visé à l'article 1er, §§ 2 et 3, de la loi du 25 avril 2014 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit et des sociétés de bourse, ainsi que les entreprises d'investissement, visées à l'article 3, § 1er, de la loi de 25 octobre 2016 relative à l'accès à l'activité de prestation de services d'investissement et au statut et au contrôle des sociétés de gestion de portefeuille et de conseil en investissement, qui, en vertu du droit national, sont autorisés à détenir des instruments financiers pour le compte de clients;

9° intermédiaire belge : un intermédiaire de droit belge ainsi qu'un intermédiaire établi en Belgique. Les intermédiaires qui ne sont pas établis en Belgique et qui ont désigné un représentant, visé à l'article 158/2, sont assimilés à un intermédiaire belge pour l'application du présent titre;

10° valeur :

a) pour les instruments financiers cotés en bourse, le cours de clôture de l'instrument financier. Lorsqu'il n'y a pas de cotation à un des points de référence, le cours de clôture est déterminé sur la base de la dernière cotation;

b) pour les fonds communs de placement ou sociétés d'investissement non cotés en bourse, la dernière valeur nette d'inventaire disponible publiquement au point de référence;

c) pour les autres instruments financiers non cotés en bourse :

- la valeur à laquelle l'instrument est repris dans le dernier relevé des instruments financiers disponible que l'intermédiaire doit envoyer au titulaire, en vertu de l'article 63 du règlement délégué (UE) 2017/565 de la Commission du 25 avril 2016 complétant la directive 2014/65/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les exigences organisationnelles et les conditions d'exercice applicables aux entreprises d'investissement et la définition de certains termes aux fins de ladite directive;

- la dernière valeur de marché disponible publiquement ou, à défaut, la meilleure estimation possible de la valeur lorsque l'instrument financier n'est pas repris dans le relevé des instruments financiers visés au premier tiret. '.

Art. 5. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 153, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘Art. 153. Le taux de la taxe est fixé à 0,15 p.c. ’.

Art. 6. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 154, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘ Art. 154. § 1er. La valeur moyenne visée à l'article 151 est calculée comme suit :

1° au cours de la période de référence, le dernier jour de chaque trimestre forme un point de référence;

2° à chaque point de référence, un relevé de la valeur des instruments financiers imposables inscrits sur les comptes-titres est établi;

3° les valeurs des relevés établis lors des différents points de référence sont additionnées puis divisées par le nombre de points de référence.

§ 2. En cas d'ouverture, de modification ou de clôture d'un compte-titres ou lorsqu'une personne physique devient titulaire d'un compte-titres ou n'est plus titulaire durant la période de référence, le jour de l'ouverture, de la modification ou de la clôture du compte-titres ou le jour où une personne physique devient titulaire d'un compte-titres ou ne l'est plus, est aussi considéré comme un point de référence et ce point de référence est ajouté aux points de référence, conformément au paragraphe 1er, pour calculer la valeur moyenne.

Par dérogation à l'article 152, 6°, la période de référence commence au moment où une personne physique devient titulaire d'un compte-titres. Elle prend fin le jour où une personne physique n'est plus titulaire d'un compte-titres.

Lorsqu'à la suite du transfert de tout ou partie des instruments financiers d'un compte-titres d'un intermédiaire belge vers un autre intermédiaire belge, la période de référence commence ou prend fin durant la période de référence prévue à l'article 152, 6°, et que le titulaire qui opère ce transfert perd sa qualité de titulaire dudit compte-titres mais devient titulaire du compte-titres sur lequel les instruments financiers sont transférés, seule la période de référence auprès du dernier intermédiaire belge où le compte-titres est détenu à la fin de la période de référence visée à l'article 152, 6°, est prise en compte pour le calcul de la taxe.

Lorsque la période de référence prend fin parce que le titulaire qui quitte la Belgique et par ce fait n'est plus considéré comme habitant du Royaume a en même temps déplacé son compte-titres à l'étranger ou n'est plus titulaire ou co-titulaire d'un ou plusieurs comptes-titres, le montant de la taxe est multiplié par une fraction dont le numérateur comprend le nombre de jours durant lesquels il était encore habitant du Royaume durant la période de référence telle que visée à l'article 152, 6°, et le dénominateur comprend le nombre de jours de la période de référence, telle que visée à l'article 152, 6°.

Dans le cas visé à l'article 152, 1°, b), il est tenu compte, pour la détermination de la valeur moyenne des instruments imposables convertis, de la période de référence visée à l'article 152, 6°. La valeur des points de référence dans la période de référence précitée au cours de laquelle les instruments imposables étaient encore détenus sur un compte-titres avant leur conversion, est considérée comme nulle. '.

Art. 7. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 155, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘ Art. 155. Les intermédiaires belges établissent, pour chaque titulaire, à chaque point de référence, le relevé visé à l'article 154, qui contient les informations suivantes :

1° le nom et l'adresse du titulaire;

2° le numéro de compte du titulaire;

3° la part dans la valeur enregistrée des instruments financiers imposables qui, au moment du point de référence, sont détenus sur un ou plusieurs comptes-titres visés à l'article 152, 1°, a);

4° la période au cours de laquelle la part dans la valeur visée au 3° a été calculée.

Dans le respect des exigences formelles visées à l'alinéa 1er, les intermédiaires belges, excepté dans le cas d'un transfert visé à l'article 154, § 2, alinéa 3, établissent un aperçu à la fin de chaque période de référence qui reprend la valeur moyenne visée à l'article 154, la taxe finale due, le taux et, le cas échéant, les taxes déjà retenues. Cet aperçu est communiqué au titulaire au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de la fin de la période de référence.

L'intermédiaire belge offre la possibilité au titulaire, dans l'aperçu visé à l'alinéa 2, de retenir la taxe si sa part dans les comptes-titres visés à l'article 152, 1°, a) auprès de cet intermédiaire belge ne dépasse pas le montant visé à l'article 151, alinéa 2. '.

Art. 8. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 156, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘ Art. 156. La taxe est due le premier jour qui suit la fin de la période de référence. ’.

Art. 9. Dans le titre II du livre II du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 157, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘ Art. 157. Excepté en cas de transfert visé à l'article 154, § 2, alinéa 3, l'intermédiaire belge effectue la retenue libératoire, la déclaration et le paiement de la taxe si :

1° la part du titulaire dans les comptes-titres visés à l'article 152, 1°, a) détenus auprès de l'intermédiaire belge est égale ou dépasse le montant visé à l'article 151, alinéa 2; ou si

2° le titulaire a opté, au plus tard le dernier jour du deuxième mois qui suit la fin de la période de référence, pour la retenue libératoire sur les comptes-titres visés à l'article 152, 1°, a), par l'intermédiaire belge, lorsque la taxe n'a pas été retenue conformément au 1°. ’.

Art. 10. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 158/1, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘ Art. 158/1. Dans tous les cas autres que ceux visés à l'article 157, le titulaire effectue lui-même la déclaration et le paiement de la taxe à moins qu'il puisse prouver que la taxe a déjà été retenue, déclarée et payée par un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou n'est pas établi en Belgique.

Par dérogation à l'article 152, 7°, le titulaire qui détient un ou plusieurs comptes-titres en indivision ou soit totalement, soit partiellement en usufruit ou en nue-propriété, peut reprendre dans sa déclaration la part dans l'indivision, dans l'usufruit ou dans la nue-propriété qui lui revient de manière légale ou contractuelle. Il joint, à cette fin, les pièces justificatives qui déterminent la part légale ou contractuelle du titulaire, ainsi que celle des autres co-bénéficiaires dans l'indivision, l'usufruit ou la nue-propriété. En ce qui concerne l'usufruit ou la nue-propriété sur la totalité ou une partie de comptes-titres, la méthode d'évaluation visée à l'article 158/5, § 2, alinéa 2, est applicable. Lorsqu'il apparait de la détermination de la partie légale ou contractuelle que la part d'un co-bénéficiaire dans l'indivision, d'un usufruitier ou d'un nu-propriétaire personne physique, qui n'est pas titulaire, atteint ou dépasse le montant fixé à l'article 151, alinéa 2, il est assimilé au titulaire pour l'application du présent titre.

Si un titulaire a choisi de déclarer la part légale ou contractuelle visée à l'alinéa 2, une déclaration conjointe est introduite, dont les modalités sont déterminées par le Roi.

Si une déclaration est introduite conformément à l'alinéa 3, chaque co-bénéficiaire dans l'indivision, chaque usufruitier ou chaque nu-propriétaire, de même que le titulaire, est tenu solidairement pour le paiement de la taxe. '.

Art. 11. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, l'article 158/2, abrogé par l'arrêté royal du 22 août 1934, est rétabli dans la rédaction suivante :

' Art. 158/2. Les intermédiaires non constitués ou non établis en Belgique peuvent, lorsqu'ils gèrent pour une personne physique un compte soumis à la présente taxe, faire agréer par le ministre des Finances ou son délégué un représentant responsable établi en Belgique. Ce représentant s'engage solidairement, envers l'État belge, au paiement de la taxe par l'intermédiaire pour le compte du titulaire et à l'exécution de toutes les obligations [auxquelles] l'intermédiaire est tenu conformément au présent titre.

En cas de décès du représentant responsable, de retrait de son agrément ou d'un évènement entraînant son incapacité, il est pourvu immédiatement à son remplacement.

Le Roi fixe les conditions et modalités d'agrément du représentant responsable. '.

Art. 12. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, il est inséré un article 158/3 rédigé comme suit :

' Art. 158/3. § 1er. Les redevables visés à l'article 157 déposent une déclaration au bureau compétent au plus tard le vingtième jour du troisième mois qui suit la fin de la période de référence.

La taxe est acquittée au jour visé à l'alinéa 1er par versement ou virement sur le compte du bureau compétent en mentionnant la base imposable. Le Roi détermine les modalités à remplir par les redevables de la taxe lors de la déclaration ainsi que le bureau compétent.

§ 2. L'absence de déclaration, la déclaration tardive, inexacte ou incomplète ainsi que le paiement tardif sont punis par une amende qui est établie en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 p.c. à 200 p.c. de la taxe due. En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c.

Lorsque la taxe n'est pas acquittée dans le délai fixé au paragraphe 1er, l'intérêt est exigible de plein droit à partir du jour où le paiement aurait dû être fait. '.

Art. 13. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, il est inséré un article 158/4 rédigé comme suit :

' Art. 158/4. § 1er. Les contribuables visés à l'article 158/1 déposent une déclaration électronique au plus tard le dernier jour de l'introduction de la déclaration à l'impôt des personnes physiques par le biais de la plate-forme électronique MyMinfin.

La taxe est acquittée au plus tard le 31 août de l'année qui suit l'année dans laquelle les conditions d'assujettissement sont réunies, par versement ou virement sur le compte du bureau compétent en mentionnant la base imposable. Le Roi détermine le bureau compétent, ainsi que les modalités de la déclaration. Il faut seulement procéder au payement de la taxe quand le montant exigible selon la déclaration dépasse 10 euros.

§ 2. La déclaration électronique, visée au paragraphe 1er, qui doit être remplie et transmise conformément aux indications qui figurent dans celle-ci, est mise à disposition par le Service public fédéral Finances et est assimilée à une déclaration certifiée exacte, datée et signée.

Par dérogation au paragraphe 1er, alinéa 1er, les contribuables visés à l'article 158/1 sont dispensés de l'obligation d'introduire une déclaration par voie électronique dans les cas prévus par le Roi ou aussi longtemps qu'eux-mêmes ou, le cas échéant, la personne qu'ils ont mandatée pour l'introduction d'une telle déclaration, ne disposent pas des moyens informatiques nécessaires pour remplir cette obligation. Dans ce cas, l'introduction de la déclaration s'effectue sur support papier au bureau compétent.

Les déclarations visées au paragraphe 1er, alinéa 1er, ainsi que les documents et pièces justificatives, introduites par les contribuables, qui sont enregistrées, conservées ou reproduites par l'administration qui a l'établissement, la perception ou le recouvrement de la taxe sur les comptes-titres dans ses attributions, selon un procédé photographique, optique, électronique ou par toute autre technique informatique ou télématique, ainsi que leur représentation sur un support lisible ont force probante pour l'application des dispositions du Code des droits et taxes divers.

§ 3. L'absence de déclaration, la déclaration tardive, inexacte ou incomplète ainsi que le paiement tardif sont punis par une amende qui est établie en fonction de la nature et de la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 p.c. à 200 p.c. de la taxe due. En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé au minimum de 10 p.c.

Lorsque la taxe n'est pas acquittée dans le délai fixé au paragraphe 1er, l'intérêt est dû de plein droit à partir du jour où le paiement aurait dû être fait. '.

Art. 14. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, il est inséré un article 158/5 rédigé comme suit :

' Art. 158/5. § 1er. La taxe est remboursée lorsque celle-ci représente une somme supérieure à celle qui était légalement due au dernier jour de la période de référence. Le Roi détermine les modalités et le bureau compétent pour la demande de remboursement.

§ 2. Si la part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur des comptes-titres, définie à l'article 152, 7°, représente un montant supérieur par rapport à la part dans l'indivision qui, légalement ou contractuellement, revient au titulaire, le titulaire peut réclamer le remboursement de la taxe payée. Le titulaire présente à cet effet les pièces justificatives nécessaires pour l'établissement de la part légale ou contractuelle.

Lorsque la taxe a été retenue dans le chef du titulaire qui détient soit partiellement, soit totalement un ou plusieurs comptes-titres en usufruit ou en nue-propriété, et que la partie sur laquelle la retenue a été calculée, représente une somme plus élevée que la part légale ou contractuelle de l'usufruit ou de la nue-propriété, le titulaire peut revendiquer le remboursement de la taxe payée. Pour le calcul de la part légale ou contractuelle de l'usufruitier ou du nu-propriétaire dans la valeur moyenne en vue du remboursement, l'usufruit est évalué selon les règles de l'annexe à l'arrêté ministériel du 1er juillet 2017 établissant les tables de conversion de l'usufruit visées à l'article 745*sexies*, § 3, du Code civil.

En cas de remboursement, la fraction qui est supérieure à la part légale ou contractuelle dans les instruments financiers imposables visée à l'alinéa 1er ou 2, détenue ou non dans plusieurs comptes-titres, est ajoutée à la part des co-bénéficiaires, de l'usufruitier ou du nu-propriétaire comme fixée à l'article 152, 7°, pour calculer la taxe finalement due. La différence entre la taxe finalement due et la taxe déjà acquittée est à la charge du co-bénéficiaire dans l'indivision, de l'usufruitier ou du nu-propriétaire. Lorsque les co-bénéficiaires dans l'indivision, l'usufruitier ou le nu-propriétaire sont des personnes physiques qui ne sont pas titulaires d'un compte-titres, ils seront, en cas de remboursement, traités eux-mêmes comme des titulaires lorsque la fraction qui leur revient est égale ou supérieure au montant visé à l'article 151.

Lorsque le remboursement, visé à l'alinéa 3, donne lieu à une imputation de la fraction qui dépasse la part légale ou contractuelle du titulaire chez un ou plusieurs co-bénéficiaires dans l'indivision, chez l'usufruitier ou chez le nu-propriétaire, chaque co-bénéficiaire dans l'indivision, chaque usufruitier ou chaque nu-propriétaire, de même que le titulaire, est tenu solidairement de la taxe due pour le règlement de cette fraction.

Le Roi peut déterminer dans quels cas une déclaration conjointe doit être choisie et en fixer les modalités.

§ 3. Au cas où une partie ou la totalité de la taxe payée est remboursée, les intérêts moratoires sur les sommes à rembourser sont dus de plein droit au taux fixé en matière civile et au plus tard à partir du premier jour du huitième mois qui suit le mois au cours duquel la demande de remboursement a été introduite, pour autant que le bureau compétent ait déjà confirmé que le dossier est complet. Cet intérêt est calculé par mois civil sur le montant de chaque paiement arrondi au multiple inférieur de 10 euros; le mois pendant lequel a eu lieu le paiement est négligé.

§ 4. Le remboursement est effectué uniquement lorsque le montant qui fait l'objet d'un remboursement est supérieur à 10 euros.

§ 5. Le Roi détermine la manière et les conditions selon lesquelles le remboursement est effectué et détermine également le délai dans lequel chaque remboursement doit être demandé avec un maximum de deux ans à compter du jour auquel la taxe devient exigible. '.

Art. 15. Dans le livre II, titre II, du même Code, rétabli par l'article 2, il est inséré un article 158/6 rédigé comme suit :

' Art. 158/6. En vue de l'examen du statut fiscal du titulaire d'un compte-titres, l'administration peut lui demander tous les renseignements qui lui sont utiles afin d'assurer la juste perception de la taxe.

Pour toute communication fautive ou absence de communication demandée en application de l'alinéa 1er une amende allant de 750 euros à 1 250 euros peut être infligée. Le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci. En l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé à l'amende minimum de 750 euros. '.

CHAPITRE 3. - *Disposition diverse accompagnant la taxe sur les comptes-titres*

Art. 16. Dans l'article 307, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par la loi-programme du 25 décembre 2017, les modifications suivantes sont apportées :

1° dans le paragraphe 1er/1, alinéa 1er, il est inséré un lettera e, rédigé comme suit :

' e) l'existence de plusieurs comptes-titres visés à l'article 152, 1°, a) du Code des droits et taxes divers dont le contribuable est un titulaire visé à l'article 152, 5°, du même Code. ';

2° dans le même article, il est inséré un paragraphe 1er/5, rédigé comme suit :

‘ § 1er/5. Les contribuables soumis à l’impôt des non-résidents visé à l’article 227, 1°, mentionnent dans la déclaration annuelle l’existence de plusieurs comptes-titres visés à l’article 152, 1°, a) du Code des droits et taxes divers dont le contribuable est un titulaire visé à l’article 152, 5°, du même Code. ’.

CHAPITRE 4. - *Mesure transitoire et entrée en vigueur*

Art. 17. La première période de référence commence le jour de l’entrée en vigueur de cette loi et prend fin le 30 septembre 2018.

Art. 18. La présente loi entre en vigueur le lendemain de sa publication au *Moniteur belge* ».

Quant à la taxe établie par la loi attaquée

B.2. Les articles 2 à 15 de la loi du 7 février 2018 modifient le Code des droits et taxes divers en vue d’instaurer une taxe sur les comptes-titres.

B.3.1. En vertu de l’article 151, alinéa 1er, de ce Code, tel qu’il a été rétabli par la loi du 7 février 2018, la personne physique qui, durant la période de référence, est titulaire d’un ou de plusieurs comptes-titres en Belgique ou à l’étranger doit payer une taxe pour sa part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ces comptes. La taxe est due le premier jour qui suit la fin de la période de référence (article 156 du Code des droits et taxes divers). Le taux de la taxe est fixé à 0,15 % (article 153 du Code des droits et taxes divers).

Par « titulaire », il y a lieu d’entendre la personne physique, qu’elle soit pleine propriétaire, nue-propriétaire ou usufruitière, qui est la détentrice du compte-titres ou qui, par l’intermédiaire qui gère le compte, est enregistrée ou identifiée comme la détentrice du compte-titres (article 152, 5°, du Code des droits et taxes divers).

B.3.2. En vertu de l'article 151, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, la taxe n'est cependant pas due lorsque la part du titulaire dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ces comptes-titres est inférieure à 500 000 euros.

B.4.1. En ce qui concerne les comptes-titres qui sont pris en considération pour calculer le montant de la taxe attaquée et pour déterminer si la taxe est due ou non, l'article 152, 1^o, a), du Code des droits et taxes divers établit une distinction entre les habitants du Royaume et les non-résidents. Pour les premiers, il est tenu compte de tous les comptes-titres détenus auprès d'un ou de plusieurs intermédiaires, peu importe où l'intermédiaire a été constitué ou est établi. Pour les non-résidents, il est uniquement tenu compte des comptes-titres détenus auprès « d'un ou plusieurs intermédiaires qui ont été constitués ou sont établis en Belgique ».

Par « intermédiaire », il faut entendre les établissements de crédit, les sociétés de bourse et les entreprises d'investissement qui, en vertu du droit national, sont autorisés à détenir des instruments financiers pour le compte de clients (article 152, 8^o, du Code des droits et taxes divers).

B.4.2. Les instruments financiers imposables sont énumérés limitativement à l'article 152, 2^o, du Code des droits et taxes divers et sont les actions et obligations cotées en bourse ou non ainsi que les certificats relatifs à ces instruments, les parts dans des fonds communs de placement ou actions dans des sociétés d'investissement cotées en bourse ou non qui n'ont pas été achetées ou souscrites dans le cadre d'une assurance-vie ou d'un régime d'épargne-pension, les bons de caisse et les warrants.

B.4.3. La période de référence qui est mentionnée à l'article 151 du Code des droits et taxes divers porte sur une période de douze mois successifs qui commence le 1er octobre et se termine le 30 septembre de l'année suivante (article 152, 6^o, du Code des droits et taxes divers). La première période de référence commence toutefois à la date d'entrée en vigueur de la loi du 7 février 2018, soit le 10 mars 2018 (article 18 de la loi du 7 février 2018) et prend fin le 30 septembre 2018 (article 17 de la loi du 7 février 2018).

Au cours de la période de référence, le dernier jour de chaque trimestre forme un point de référence. À chaque point de référence, un relevé de la valeur des instruments financiers imposables inscrits sur les comptes-titres est établi. Les valeurs des relevés établis lors des différents points de référence sont additionnées puis divisées par le nombre de points de référence pour calculer la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur les comptes-titres (article 154, § 1er, du Code des droits et taxes divers).

La « part » dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables est la fraction des instruments financiers imposables financiers détenus sur les comptes-titres par le titulaire qui est présumée proportionnelle au nombre de titulaires enregistrés de ces comptes-titres (article 152, 7°, du Code des droits et taxes divers).

L'article 154, § 2, du Code des droits et taxes divers prévoit, en ce qui concerne la période de référence et les points de référence, des dispositions spécifiques pour les situations particulières qui peuvent se produire au cours de la période de référence, comme l'ouverture, la modification ou la clôture d'un compte-titres, le fait de devenir titulaire d'un compte-titres ou de perdre cette qualité ou le fait qu'un habitant du Royaume déménage dans un autre pays et déplace son compte-titres vers ce pays.

B.5.1. En ce qui concerne la déclaration et le paiement de cette taxe, il convient d'établir une distinction selon que les comptes-titres sont détenus auprès d'intermédiaires belges ou non.

En vertu de l'article 152, 9°, du Code des droits et taxes divers, il faut entendre par « intermédiaire belge » un intermédiaire de droit belge ainsi qu'un intermédiaire établi en Belgique. Les intermédiaires qui ne sont pas établis en Belgique sont toutefois assimilés, pour ce qui est de la déclaration et du paiement de la taxe, à un intermédiaire belge lorsqu'ils ont désigné un représentant, visé à l'article 158/2 du même Code.

En vertu de cette dernière disposition, les intermédiaires non constitués ou non établis en Belgique peuvent, lorsqu'ils gèrent pour une personne physique un compte soumis à la taxe, faire agréer par le ministre des Finances ou son délégué, et conformément aux conditions et modalités fixées par le Roi, un représentant responsable établi en Belgique, qui s'engage solidairement, envers l'État belge, d'une part, au paiement de la taxe par l'intermédiaire pour le compte du titulaire et, d'autre part, à l'exécution de toutes les obligations auxquelles l'intermédiaire est tenu.

B.5.2. Un intermédiaire belge doit en principe effectuer la retenue libératoire, la déclaration et le paiement de la taxe si la part du titulaire dans les comptes-titres détenus auprès de l'intermédiaire belge est égale ou supérieure au montant de 500 000 euros. Cette obligation s'applique également si le titulaire a opté, au plus tard le dernier jour du deuxième mois qui suit la fin de la période de référence, pour la retenue libératoire par l'intermédiaire belge lorsque la taxe n'a pas déjà été retenue d'office par un intermédiaire belge (article 157 du Code des droits et taxes divers).

L'intermédiaire belge établit à cet effet, pour chaque titulaire, à chaque point de référence, un relevé de la valeur des instruments financiers imposables inscrits sur les comptes-titres. À la fin de chaque période de référence, cet intermédiaire établit un aperçu mentionnant la valeur moyenne des instruments financiers imposables, la taxe finalement due, le taux et, le cas échéant, la taxe déjà retenue. Il communique cet aperçu au titulaire au plus tard le dernier jour du mois qui suit celui de la fin de la période de référence (article 155 du Code des droits et taxes divers).

L'article 158/3 du Code des droits et taxes divers prévoit des règles relatives au délai dans lequel la déclaration doit être faite et au mode de paiement de la taxe. Cet article prévoit également les sanctions qui peuvent être infligées lorsqu'un intermédiaire ne satisfait pas aux obligations qui découlent de la loi attaquée.

B.5.3. Dans tous les cas autres que ceux visés à l'article 157 du Code des droits et taxes divers, notamment lorsque les comptes-titres sont détenus auprès d'intermédiaires qui ne peuvent être qualifiés d'intermédiaires belges, le titulaire doit lui-même déclarer et payer la taxe, à moins qu'il puisse prouver que la taxe a déjà été retenue, déclarée et payée par un intermédiaire qui n'a pas été constitué ou n'est pas établi en Belgique (article 158/1, alinéa 1er, du Code des droits et taxes divers).

Le titulaire qui détient un ou plusieurs comptes-titres en indivision ou soit totalement, soit partiellement en usufruit ou en nue-propiété, peut également, par dérogation à la présomption établie par l'article 152, 7°, du Code des droits et taxes divers, indiquer dans sa déclaration la part dans l'indivision, dans l'usufruit ou dans la nue-propiété qui lui revient de manière légale ou contractuelle (article 158/1, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers).

L'article 158/4 du Code des droits et taxes divers prévoit des règles relatives à la manière dont les personnes physiques doivent effectuer leur déclaration, au délai dans lequel la déclaration doit intervenir, ainsi qu'au mode et au délai de paiement de la taxe. Cet article prévoit également les sanctions qui peuvent être infligées lorsqu'une personne physique ne satisfait pas aux obligations qui découlent de la loi attaquée.

B.5.4. En vertu de l'article 158/5 du Code des droits et taxes divers, la taxe est remboursée lorsqu'elle représente une somme supérieure à celle qui était légalement due au dernier jour de la période de référence. Le titulaire d'un ou de plusieurs comptes-titres peut notamment réclamer le remboursement de la taxe si la part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ces comptes-titres, définie à l'article 152, 7°, du Code des droits et taxes divers (la présomption selon laquelle, lorsque plusieurs personnes sont titulaires d'un compte-titres, leur part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ce compte est proportionnelle au nombre de titulaires enregistrés de ce compte), représente un montant supérieur à la part dans l'indivision qui, légalement ou contractuellement, revient au titulaire.

B.5.5. Selon l'article 158/6 du Code des droits et taxes divers, en vue de l'examen du statut fiscal du titulaire d'un compte-titres, l'administration peut lui demander tous les renseignements qui lui sont utiles afin d'assurer la juste perception de la taxe. Cet article prévoit également des sanctions qui peuvent être infligées lorsque le renseignement demandé n'est pas fourni ou est erroné.

B.6. L'article 16 de la loi du 7 février 2018 modifie enfin l'article 307, § 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'établir « une obligation supplémentaire [...] afin que chaque contribuable assujéti à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents doive mentionner l'existence de plusieurs comptes-titres visés à l'article 152, 1^o, a, CDTD [Code des droits et taxes divers] dont le contribuable est titulaire tel que conformément à l'article 152, 5^o, CDTD » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/001, pp. 26-27).

Quant à la recevabilité

B.7. Le Conseil des ministres fait valoir que les parties requérantes dans les affaires n^{os} 6877, 6887 et 6900 ne démontrent pas leur intérêt au recours.

B.8.1. Il résulte de l'article 151 du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été rétabli par l'article 3 de la loi du 7 février 2018, que la loi attaquée affecte les personnes physiques qui sont titulaires d'un ou de plusieurs comptes-titres lorsque la part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ces comptes est égale ou supérieure à 500 000 euros.

B.8.2. Alors que les parties requérantes dans les affaires n^{os} 6877, 6887 et 6900 savaient déjà, sur la base du premier mémoire introduit par le Conseil des ministres dans ces affaires, que celui-ci contestait leur intérêt, elles ne démontrent pas, contrairement aux parties requérantes qui sont des personnes physiques dans les affaires n^{os} 6901, 7004 et 7005, dans leur mémoire en réponse, sur la base d'éléments financiers concrets, qu'elles peuvent être affectées directement et défavorablement par la loi attaquée. Elles ne démontrent pas davantage qu'il existe un degré de probabilité suffisant qu'elles puissent être affectées à l'avenir par cette loi.

B.8.3. Étant donné que chaque partie peut, en vertu de l'article 30^{quater} de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à tout stade de la procédure et même après le prononcé de l'arrêt, demander au président de la Cour de décider que les mentions permettant de les identifier directement soient supprimées dans toute publication à laquelle la Cour procéderait ou aurait procédé, la circonstance que les parties requérantes doivent fournir des informations financières concrètes à l'appui de leur intérêt au recours en annulation ne saurait aboutir, contrairement à ce que soutient la partie requérante dans l'affaire n° 6887, à une violation du droit au respect de la vie privée.

B.9. Les recours dans les affaires n^{os} 6877, 6887 et 6900 ne sont pas recevables.

B.10. Pour autant que le Conseil des ministres conteste l'intérêt des autres parties requérantes à certains moyens, il suffit de rappeler que, lorsque les parties requérantes ont intérêt à l'annulation des dispositions attaquées, elles ne doivent pas en plus justifier d'un intérêt à chacun des moyens.

Quant au fond

B.11. Dans leurs moyens, les parties requérantes dans les affaires n^{os} 6901, 7004, 7005 et 7006 invoquent en substance plusieurs violations du principe d'égalité et de non-discrimination, du principe de légalité en matière fiscale et du droit de l'Union européenne.

En ce qui concerne le principe d'égalité et de non-discrimination

B.12. Les parties requérantes dans les affaires n^{os} 6901, 7004, 7005 et 7006 font notamment valoir que la loi attaquée viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que certains instruments financiers inscrits sur un compte-titres entrent dans le champ d'application de la taxe attaquée, alors que d'autres instruments financiers qui peuvent également être inscrits sur un compte-titres ne relèvent pas de son champ d'application (première et troisième branches du premier moyen dans l'affaire n^o 6901; premier moyen dans l'affaire n^o 7004; première branche du deuxième moyen dans l'affaire n^o 7005; deuxième branche du premier moyen dans l'affaire n^o 7006) et en ce que les instruments financiers imposables visés par la loi attaquée n'entrent dans le champ d'application de cette taxe que lorsqu'ils sont inscrits sur un compte-titres, ce qui implique qu'ils ne relèvent pas de son champ d'application lorsqu'ils sont détenus autrement (première branche du premier moyen dans l'affaire n^o 6901; deuxième moyen dans l'affaire n^o 7004; deuxième branche du deuxième moyen dans l'affaire n^o 7005; première branche du premier moyen dans l'affaire n^o 7006). Elles estiment que les différences de traitement précitées ne sont pas raisonnablement justifiées.

B.13.1. 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.13.2. 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.13.3. 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.14.1. Comme il est dit en B.3.1, la loi attaquée établit une taxe qui est due par les personnes physiques qui sont titulaires, au cours de la période de référence, d'un ou de plusieurs comptes-titres en Belgique ou à l'étranger et qui est perçue sur leur part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables, définis à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, inscrits sur ces comptes, pour autant que cette part s'élève à 500 000 euros ou plus.

B.14.2. En vertu de l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, les instruments financiers imposables sont :

- « a) les actions cotées en bourse ou non ainsi que les certificats relatifs à ces instruments;
- b) les obligations cotées en bourse ou non ainsi que les certificats relatifs à ces instruments;
- c) les parts dans des fonds communs de placement ou actions dans des sociétés d'investissement cotées en bourse ou non qui n'ont pas été achetées ou souscrites dans le cadre d'une assurance vie ou d'un régime d'épargne pension;
- d) les bons de caisse;
- e) les warrants ».

B.15. La taxe attaquée est donc exclusivement due par les personnes physiques qui disposent de certains instruments financiers qui sont inscrits sur un ou plusieurs comptes-titres et dont la part dans la valeur moyenne de ces instruments financiers est égale ou supérieure à 500 000 euros.

La circonstance qu'une personne physique dispose d'instruments financiers inscrits sur un compte-titres et que sa part dans la valeur moyenne de ces instruments s'élève à 500 000 euros ou plus n'a pas en soi pour effet de l'assujettir à la taxe attaquée, puisque celle-ci est exclusivement perçue sur la part dans la valeur moyenne des instruments financiers énumérés limitativement à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers.

La circonstance qu'une personne physique dispose d'un ou de plusieurs instruments financiers définis à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers et que sa part dans la valeur moyenne de ces instruments s'élève à 500 000 euros ou plus au cours de la période de référence n'a pas en soi davantage pour effet de l'assujettir à la taxe attaquée, puisque la loi attaquée exige dans ce cas que les instruments financiers soient inscrits sur un compte-titres.

B.16. La loi attaquée établit dès lors des différences de traitement selon la nature des instruments financiers qui sont inscrits sur un compte-titres et selon que les instruments financiers sont inscrits ou non sur un tel compte.

B.17. Bien que ces différences de traitement reposent sur des critères objectifs, il convient d'examiner, en tenant compte notamment du but et des effets de la loi attaquée, si celles-ci sont raisonnablement justifiées. Eu égard à ce qui est dit en B.13.3, il convient plus précisément d'examiner si les choix politiques qui fondent les différences de traitement précitées reposent ou non sur une erreur manifeste ou sont manifestement déraisonnables ou non.

B.18.1. Les travaux préparatoires de la loi attaquée précisent à ce sujet :

« La présente loi a pour objet d'introduire à partir du 1er janvier 2018 une taxe sur les comptes-titres qui sont détenus par des personnes physiques tant en Belgique qu'à l'étranger, en ce qui concerne les habitants du Royaume, et uniquement en Belgique, en ce qui concerne les non-résidents, et pour lesquels la part dans la valeur moyenne totale des instruments financiers imposables équivaut à ou dépasse 500 000 euros.

En lien avec l'accord d'été cette taxe a été introduite dans le but d'une politique fiscale plus juste, ainsi, seule est visée la part du titulaire dans un ou plusieurs comptes-titres dont la valeur moyenne équivaut à ou dépasse 500 000 euros, excepté la part dans la valeur moyenne qui est détenue dans le cadre d'une assurance vie ou d'un régime épargne pension. [...] La limite de 500 000 euros a été établie afin que seuls les patrimoines plus élevés soient imposés » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/001, p. 4).

Pour ce qui est du fait d'exclure de la taxe attaquée les personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales, les travaux préparatoires mentionnent ce qui suit :

« La soumission des comptes-titres à la présente taxe que ces entités détiendraient pour la gestion des fonds acquis dans le cadre de leur finalité n'a de toute façon aucun lien avec la finalité de la nouvelle imposition qui vise à une contribution pour les plus grands revenus » (*ibid.*, p. 15).

B.18.2. Il apparaît que, par la taxe attaquée, le législateur a voulu instaurer une politique fiscale plus juste, par le biais d'une imposition due exclusivement par les « plus grands revenus » ou les « patrimoines plus élevés ». Le but poursuivi est légitime.

B.19. Comme il est dit en B.12, la critique des parties requérantes porte notamment sur le fait que des instruments financiers pouvant être inscrits sur un compte-titres autres que ceux qui sont visés à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers ne sont pas considérés comme des instruments imposables. Elles font à cet égard notamment référence aux produits financiers dérivés (comme les contrats d'option, les contrats à terme (*futures*) et les contrats d'échange (*swaps*)), aux certificats immobiliers, aux billets de trésorerie et aux certificats de dépôt.

B.20.1. Dans son avis n° 62.219/1-3-4 du 11 octobre 2017, la section de législation du Conseil d'État a observé qu'« eu égard au principe d'égalité et de non-discrimination, [...] pour tous les types de titres pouvant être placés sur un compte-titres, mais qui n'apparaissent pas dans l'énumération » une justification doit pouvoir être donnée (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 190).

B.20.2. Les travaux préparatoires mentionnent ce qui suit :

« a) L'exclusion d'autres instruments financiers imposables qui peuvent être détenus sur un compte-titres, se justifie comme suit :

- en ce qui concerne les autres instruments qui peuvent se trouver sur un compte-titres, par exemple les options, futures ou swaps, il convient de remarquer que cette taxe vise des instruments qui sont de nature à augmenter la fortune pour cette raison ils doivent avoir une valeur patrimoniale substantielle et autonome, ce qui n'est pas le cas pour les catégories précitées d'instruments, qui sont des contrats et dont leur valeur est seulement dérivée de l'instrument sous-jacent qui fait l'objet du contrat. Ces contrats ne servent que pour se protéger contre un risque déterminé de perte de patrimoine; ils ne sont pas de nature à augmenter la fortune étant donné que l'élément incertain (la valeur de l'instrument financier sous-jacent) qui forme la base du contrat, n'est pas connu aussi longtemps que l'instrument sous-jacent se trouve dans les mains du contractant. Ces instruments peuvent également être détenus avec un objectif purement spéculatif, selon lequel ils peuvent éventuellement conduire à l'obtention, dans le chef des personnes physiques visées, de revenus divers imposables au sens de l'article 90, 1°, CIR 92 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/001, p. 12).

« Le marché des produits dérivés se caractérise, lui aussi, par des éléments spéculatifs. Toutefois, on retrouve également sur ce marché de nombreuses activités de couverture du risque (*hedging*), qui sont extrêmement importantes pour l'économie réelle. Les entreprises doivent pouvoir se couvrir contre les risques liés aux taux de change, aux taux d'intérêt et aux fluctuations du prix des matières premières. C'est pourquoi les produits dérivés sont exemptés de la taxe sur les comptes-titres. En effet, le fisc ne peut pas faire la différence entre les éléments spéculatifs et non spéculatifs des produits dérivés, qui sont essentiels pour assurer le bon fonctionnement de l'économie réelle et de l'emploi » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/003, p. 24).

B.20.3. Le législateur a donc estimé qu'il était justifié d'exclure de la taxe attaquée les produits financiers dérivés parce que cette taxe viserait exclusivement les instruments de nature à accroître la fortune et ayant une valeur patrimoniale substantielle et autonome, ce qui ne serait pas le cas des produits dérivés, étant donné que leur valeur n'est qu'un dérivé d'un instrument sous-jacent. Il a également estimé qu'il y avait lieu de ne pas soumettre les

produits dérivés à la taxe attaquée parce que ces instruments « sont extrêmement [importants] pour l'économie réelle », puisqu'ils sont utilisés en vue de couvrir les risques liés aux taux de change, aux taux d'intérêt et aux fluctuations du prix des matières premières. Enfin, il a aussi relevé que, lorsque les instruments dérivés sont détenus pour des raisons spéculatives, « ils peuvent éventuellement conduire à l'obtention, dans le chef des personnes physiques visées, de revenus divers imposables au sens de l'article 90, 1^o, CIR 92 ».

B.21.1. Comme les instruments financiers imposables, les produits financiers dérivés qui sont inscrits sur un compte-titres peuvent être négociés, de sorte que ces instruments revêtent une certaine valeur, même si celle-ci est déterminée entre autres par l'instrument sous-jacent. Tout comme les instruments financiers imposables, ces produits font partie du patrimoine de la personne physique qui détient un compte-titres et peuvent être utilisés en vue d'augmenter la fortune. Bien que des risques élevés soient liés aux placements dans des produits dérivés, ces placements permettent à l'investisseur de réaliser des bénéfices très importants en proportion de l'investissement. La nature des produits financiers dérivés a pour effet que ces produits sont généralement détenus par des personnes qui, eu égard à la consistance de leur patrimoine, sont en mesure d'affronter les risques qui y sont liés.

B.21.2. La circonstance que ces produits sont importants pour l'« économie réelle » ne peut en soi justifier la différence de traitement critiquée, puisque les instruments financiers qui sont visés par la taxe attaquée, comme les actions et les obligations, sont également très importants pour l'économie. La circonstance que, lorsque les produits dérivés sont détenus pour des raisons spéculatives, les personnes concernées peuvent, le cas échéant, être imposées sur la base de l'article 90, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 ne saurait davantage justifier la différence de traitement, étant donné que, d'une part, les personnes qui détiennent des instruments financiers imposables pour des raisons spéculatives peuvent également, le cas échéant, être imposées sur la base de cette disposition et que, d'autre part, la taxe attaquée n'est pas perçue sur les bénéfices provenant d'instruments financiers, mais sur la simple possession de tels instruments.

B.21.3. Pour ce qui est de l'objectif d'aboutir à une politique fiscale plus juste par le biais d'une taxe due par les « patrimoines plus élevés » ou les « plus grands revenus », il est manifestement déraisonnable que les instruments financiers dérivés qui sont inscrits sur un compte-titres ne soient pas visés par la taxe attaquée.

B.22.1. Bien que les travaux préparatoires mentionnent que les billets de trésorerie et les certificats de dépôt, visés dans la loi du 22 juillet 1991 « relative aux billets de trésorerie et aux certificats de dépôt », doivent, dans le cadre de la taxe attaquée, être considérés comme des obligations et donc comme des instruments financiers imposables (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/001, p. 7), le Conseil des ministres fait valoir à juste titre, par référence à la circulaire 2018/C/65 du 25 mai 2018 « relative à la taxe sur les comptes-titres, avec des exemples de situations particulières quant à la détermination des périodes de référence et des points de référence, ainsi qu'au calcul de la valeur moyenne comme base imposable », que tel n'est pas le cas, puisqu'à défaut d'une garantie de capital, ces instruments financiers ne peuvent être qualifiés d'obligations. Le Conseil des ministres estime qu'il est raisonnablement justifié que ces instruments ne relèvent pas du champ d'application de la loi attaquée, précisément parce qu'ils n'offrent pas de garantie de capital. En ce qui concerne les certificats immobiliers, le Conseil des ministres fait également valoir que leur exclusion de la taxe attaquée est justifiée parce que ces certificats n'offrent pas de garantie de capital.

B.22.2. Vu qu'un remboursement du capital n'est pas garanti pour tous les instruments financiers énumérés à l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, la circonstance qu'une garantie de capital soit attachée ou non à un instrument financier ne saurait justifier la différence de traitement attaquée. Les certificats immobiliers, les billets de trésorerie et les certificats de dépôt peuvent être inscrits sur un compte-titres, sont négociables et représentent une valeur déterminée. Ils font donc partie du patrimoine d'une personne physique qui détient de tels instruments sur un compte-titres. Par rapport à l'objectif d'aboutir à une politique fiscale plus juste en instaurant une taxe due par les « patrimoines plus élevés » ou les « plus grands revenus », il est manifestement déraisonnable que ces instruments ne soient pas visés par la taxe attaquée.

B.23. Il résulte de ce qui précède que plusieurs différences de traitement établies par l'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été rétabli par l'article 4 de la loi du 7 février 2018, reposent sur des choix manifestement déraisonnables.

B.24. En ce qu'ils portent sur le fait que sont exclus de la taxe attaquée les produits financiers dérivés, les billets de trésorerie, les certificats de dépôt et les certificats immobiliers, le premier moyen dans l'affaire n° 6901, en ses première et troisième branches, le premier moyen dans l'affaire n° 7004, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, en sa première branche, et le premier moyen dans l'affaire n° 7006, en sa deuxième branche, sont fondés.

L'article 152, 2°, du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été rétabli par l'article 4 de la loi du 7 février 2018, doit être annulé.

Étant donné que l'examen des autres différences de traitement, critiquées par les parties requérantes, relatives aux instruments imposables définis dans cet article, ne pourrait aboutir à une plus ample annulation, les moyens et branches de moyens en question ne doivent pas être examinés.

B.25. Comme il est dit en B.12, les parties requérantes critiquent également le fait que des instruments financiers sont exclusivement soumis à la taxe attaquée lorsqu'ils sont inscrits sur un compte-titres. Elles font plus particulièrement valoir que le fait que les actions nominatives inscrites dans un registre d'actions nominatives sont exclues de la taxe attaquée n'est pas raisonnablement justifié.

B.26.1. Dans son avis n° 62.219/1-3-4 du 11 octobre 2017, la section de législation du Conseil d'État a observé en la matière :

« La question se pose de savoir si la différence de traitement entre les titres dématérialisés et les titres nominatifs est adéquatement justifiée : s'il s'agit de taxer les citoyens aisés, l'exclusion pure et simple des titres nominatifs est tout sauf évidente. On peut en effet difficilement admettre que le détenteur d'un portefeuille nominatif d'actions, dont la valeur est supérieure à la limite d'exonération, ne puisse pas tout autant être considéré comme un citoyen aisé et que la taxation d'un tel portefeuille ne puisse dès lors pas également s'inscrire dans le cadre d'une politique fiscale plus juste » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 191).

B.26.2. Par suite de cette observation du Conseil d'État, la différence de traitement critiquée a été justifiée, dans l'exposé des motifs de l'avant-projet de loi devenu la loi attaquée, par l'argument selon lequel les actions inscrites sur un compte-titres « se distinguent des actions qui sont reprises uniquement dans un registre en raison de leur meilleure négociabilité et leur faculté à rendre ces titres facilement liquides ». Les actions nominatives seraient « plus difficiles à négocier et leur conversion afin de pouvoir les négocier [serait lourde] et inefficace » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/001, p. 49).

B.26.3. Dans son avis n° 62.375/3 du 28 novembre 2017 concernant l'avant-projet de loi devenu la loi attaquée, la section de législation du Conseil d'État a ensuite observé :

« Les deux sortes de titres, à savoir les titres qui sont inscrits en compte-titres et les titres nominatifs qui ne figurent pas sur ce type de compte, sont un baromètre du patrimoine; la façon dont un titre est détenu paraît peu pertinente compte tenu de l'objectif poursuivi, à savoir faire contribuer les plus grosses fortunes au budget de l'État afin de tendre vers une fiscalité plus équitable. En outre, les actions nominatives peuvent actuellement être également négociées plus aisément grâce à un registre des actions sous forme électronique. La question se pose dès lors de savoir si les arguments avancés sont suffisamment pertinents pour justifier la distinction opérée » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/001, pp. 49-50).

B.26.4. Par suite de ce dernier avis, l'exposé des motifs de la loi attaquée a été complété comme suit :

« La distinction entre titres dématérialisés et les titres nominatifs qui ne sont pas dématérialisés se justifie comme suit :

- la taxe sur les compte-titres ne vise qu'à imposer les instruments financiers qui peuvent être détenus sur un compte-titres, compte tenu du fait que la taxe a été conçue selon l'idée que la retenue a lieu à la source par l'intermédiaire auprès duquel le compte-titres est détenu. Si on considérait que des actions nominatives détenues sur un registre, mais pas sur un compte-titres, étaient imposables, le propriétaire de ces actions devrait introduire une déclaration séparée à la condition que la valeur de ces actions nominatives inscrite dans un registre, et donc toujours par sur un compte-titres, prise ensemble avec la valeur des autres instruments financiers imposables détenus, eux, sur un ou plusieurs comptes-titres, atteignent le montant du seuil. Le détenteur de ces actions nominatives non dématérialisées devra toujours les déclarer lui-même étant donné que la retenue par l'intermédiaire est impossible dans ce cas, ce qui est en contradiction avec l'idée de base de la retenue à la source dans un esprit de simplification administrative [...];

- dans le cadre de l'imposition des patrimoines plus élevés, on vise principalement les instruments financiers qui sont facilement négociables étant donné qu'ils sont détenus sur des compte-titres qui permettent des achats et des ventes flexibles sur le marché et qui sont donc des instruments particulièrement appropriés pour investir et réinvestir. Les parts nominatives sont utilisées pour des investissements à long terme qui sont fréquemment détenues en vue d'une participation plus active en tant qu'actionnaire à la ' vie ' de la société émettrice. Elles sont donc plus difficiles à négocier et leur conversion afin de pouvoir les négocier est lourde et inefficace. Pour cette raison, il a été décidé que ces instruments difficilement négociables qui ne sont pas détenus sur un compte-titres ne sont pas imposables;

- Si les actions nominatives, qui ne sont pas détenues sur un compte-titres, peuvent aussi être enregistrées de manière électronique dans un registre des actionnaires, cela ne doit pas directement sous-entendre comme facilement négociable parce que ce registre prendrait une forme électronique. [...] Les titres nominatifs dématérialisés sont détenus avec une volonté de retour sur investissement rapide, comme cela a été exposé ci-dessus. Les actions détenues dans un registre d'action et non sur un compte-titres suivent d'autres motivations qui supposent un lien plus étroit avec l'entreprise dans laquelle ces actions sont acquises. La manière selon laquelle les actions enregistrées sont reprises dans un registre d'actions mais pas sur un compte-titres, à savoir par écrit ou de façon électronique, est une modalité de traitement et d'enregistrement des actions qui ne sont pas dématérialisées qui est d'un intérêt secondaire et qui ne retire rien du caractère non-liquide des actions nominatives » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2837/001, pp. 12-14).

B.27. Il en ressort que le législateur a en substance justifié la différence de traitement critiquée par deux éléments : (1) le fait que la taxe a été conçue dans l'idée que la retenue, la déclaration et le paiement de la taxe se font par des intermédiaires et (2) le fait que les actions inscrites sur un compte-titres seraient plus facilement négociables et seraient plus simples à rendre liquides que les actions nominatives qui ne sont pas inscrites sur un compte-titres.

B.28.1. Comme il est dit en B.5.2, l'obligation imposée aux intermédiaires de procéder à la retenue libératoire, à la déclaration et au paiement de la taxe ne s'applique qu'aux intermédiaires belges. Comme il est dit en B.5.1, les intermédiaires qui ne sont pas établis en Belgique sont considérés comme des intermédiaires belges lorsqu'ils ont désigné un représentant, visé à l'article 158/2 du Code des droits et taxes divers. Dans ce cas, l'obligation de procéder à la retenue libératoire, à la déclaration et au paiement de la taxe incombe également aux intermédiaires qui ne sont pas établis en Belgique.

Les intermédiaires qui ne sont pas établis en Belgique ne sont toutefois pas tenus de désigner un représentant en Belgique. S'ils ne désignent pas un tel représentant, ils ne sont pas obligés de procéder à la retenue libératoire, à la déclaration et au paiement de la taxe. C'est notamment pour cette raison que l'article 158/1, alinéa 1er, du Code des droits et taxes divers dispose que « dans tous les cas autres que ceux visés à l'article 157 », le titulaire doit lui-même effectuer la déclaration et le paiement de la taxe.

B.28.2. Dans d'autres situations aussi, le titulaire doit lui-même déclarer et payer la taxe et celle-ci n'est donc pas retenue par un intermédiaire.

En vertu de l'article 157 du Code des droits et taxes divers, un intermédiaire belge n'est tenu de procéder à une retenue libératoire que si la part du titulaire dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables inscrits sur les comptes-titres « détenus auprès de l'intermédiaire belge » s'élève au moins à 500 000 euros ou si le titulaire a opté pour la retenue, ce qui a pour effet que les personnes physiques tenues au paiement de la taxe doivent, dans certaines situations, procéder elles-mêmes à la déclaration et au paiement de la taxe.

Même lorsqu'un titulaire convertit des instruments financiers imposables inscrits sur un compte-titres en instruments financiers nominatifs non imposables inscrits dans un registre de titres nominatifs, auquel cas ces instruments financiers sont, en vertu de l'article 152, 1^o, b), du Code des droits et taxes divers, considérés comme des instruments financiers imposables pour la période de référence pendant laquelle la conversion a lieu, le titulaire peut être tenu de procéder lui-même, à défaut d'un intermédiaire, à la déclaration et au paiement de la taxe.

B.29. Étant donné que la loi attaquée prévoit elle-même des situations dans lesquelles le titulaire d'un ou de plusieurs comptes-titres doit déclarer et payer la taxe attaquée, aucune retenue n'ayant été opérée par un intermédiaire, la circonstance que cette taxe a été conçue selon l'idée que la retenue, la déclaration et le paiement de la taxe se font par des intermédiaires ne peut en soi justifier le fait que les actions nominatives qui ne sont pas inscrites sur un compte-titres ne sont pas considérées comme des instruments imposables.

B.30.1. Comme l'a observé la section de législation du Conseil d'État, la façon dont une action est détenue, plus précisément sur un compte-titres ou non, n'est pas pertinente au regard du but poursuivi, qui consiste à tendre vers une politique fiscale plus équitable en faisant contribuer les plus grosses fortunes au budget de l'État. La mesure dans laquelle une action peut être négociée et rendue liquide n'est pas davantage pertinente au regard de cet objectif. Bien qu'il soit exact que les actions nominatives inscrites dans un registre d'actions nominatives sont moins faciles à négocier et à rendre liquides que les actions inscrites sur un compte-titres, elles peuvent également être négociées et rendues liquides et peuvent également servir d'instrument dans le cadre de la gestion d'un patrimoine.

B.30.2. La circonstance que la taxe n'est pas perçue sur les actions nominatives qui ne sont pas inscrites sur un compte-titres incite par ailleurs le contribuable à convertir ses actions qui sont inscrites sur un tel compte en actions nominatives. L'article 152, 1^o, b), du Code des droits et taxes divers prévoit certes une disposition anti-abus, aux termes de laquelle les instruments financiers imposables qui sont convertis en des instruments financiers non imposables inscrits dans un registre nominatif sont réputés rester des instruments financiers imposables, mais le champ d'application de cette disposition est limité à la période de référence au cours de laquelle la conversion a lieu, de sorte que, pour les périodes de référence suivantes, les instruments financiers convertis ne sont plus considérés comme des instruments financiers imposables.

B.31. La différence de traitement établie par la loi attaquée entre les personnes physiques, selon que les instruments financiers dont elles disposent sont inscrits ou non sur un compte-titres, n'est pas raisonnablement justifiée.

B.32. Le premier moyen dans l'affaire n° 6901, en sa première branche, le deuxième moyen dans l'affaire n° 7004 et le deuxième moyen dans l'affaire n° 7005, en sa deuxième branche, et le premier moyen dans l'affaire n° 7006, en sa première branche, sont fondés dans cette mesure.

L'article 151, alinéa 1er, du Code des droits et taxes divers, tel qu'il a été rétabli par l'article 3 de la loi du 7 février 2018, doit être annulé.

B.33. Les parties requérantes font également valoir que les articles 151, alinéa 2, 152, 7°, et 158/1, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, lus en combinaison, violent les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que certains titulaires de comptes-titres qui disposent en réalité d'une part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables de 500 000 euros ou plus ne sont pas soumis à la taxe attaquée (troisième moyen dans l'affaire n° 7004).

B.34.1. En vertu de l'article 151, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, la taxe attaquée n'est pas due lorsque la part du titulaire dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur les comptes-titres n'atteint pas 500 000 euros.

B.34.2. L'article 152, 7°, du même Code définit la notion de « part dans la valeur moyenne » comme la fraction des instruments financiers imposables détenus dans les comptes-titres par le titulaire, qui est présumée proportionnelle au nombre de titulaires enregistrés de ces comptes-titres.

La présomption contenue dans cette disposition suppose que lorsqu'un compte-titres est établi au nom de plusieurs titulaires, un intermédiaire doit considérer que la part de chaque titulaire dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur ce compte est proportionnelle au nombre de titulaires enregistrés de ce compte, et ce même si les titulaires ont élaboré entre eux un autre système.

L'application de cette présomption peut donc avoir pour effet que l'intermédiaire qui est en principe chargé de la retenue, de la déclaration et du paiement de la taxe attaquée, ne retient pas cette taxe pour le compte d'un titulaire qui dispose en réalité d'une part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur un compte-titres de plus de 500 000 euros.

B.35.1. En vertu de l'article 158/1, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, par dérogation à l'article 152, 7°, le titulaire qui détient un ou plusieurs compte-titres en indivision « peut » lui-même introduire une déclaration et y indiquer la part dans l'indivision qui lui revient légalement ou contractuellement. Dans ce cas, une déclaration conjointe doit être introduite (article 158/1, alinéa 3).

Il résulte du libellé de l'article 158/1, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers qu'un titulaire qui détient un compte-titres en indivision a la possibilité d'informer l'administration fiscale de sa part réelle dans l'indivision, sans être tenu de le faire.

B.35.2. Dans le cadre d'une question parlementaire posée à la Chambre des représentants, le ministre compétent a confirmé que l'article 158/1, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers prévoit une possibilité pour le titulaire, mais non une obligation :

« Par souci de simplification administrative, la banque retient la taxe à la source de la manière proportionnelle qui a été décrite.

Si la taxe n'a pas été retenue à la source, le titulaire sera toujours tenu de déclarer la taxe, si sa part totale dans les comptes-titres est égale ou supérieure à 500 000 euros.

Non seulement la banque, mais également le titulaire lui-même peuvent, dans la déclaration, recourir à la répartition proportionnelle sur la base d'une présomption de possession.

En tout état de cause, il est possible, dans la déclaration, d'indiquer la part réelle afin d'éviter un remboursement ultérieur. Il ne s'agit toutefois pas d'une obligation.

[...]

L'article 152, 7°, du Code des droits et taxes divers instaure effectivement une présomption réfragable en ce qui concerne la part du titulaire. Il est néanmoins important de relever que la prémisse de la taxe reste la répartition proportionnelle, tant dans la déclaration effectuée par les banques que dans la déclaration faite par le titulaire lui-même. Si la part réelle ne devait être déclarée obligatoirement que dans le cadre de la déclaration effectuée par le titulaire lui-même, il s'agirait d'une discrimination par rapport à la retenue effectuée par les banques.

La preuve contraire qui est visée ici est donc uniquement applicable dans le cadre du remboursement lorsque le titulaire souhaite voir appliquer une autre clé de répartition, de sa propre initiative et compte tenu de sa part réelle.

Afin d'éviter que le titulaire qui doit lui-même introduire une déclaration doive d'abord introduire une déclaration sur la base d'une part proportionnelle pour ensuite demander le remboursement sur la base de la part réelle, la part réelle peut être déclarée anticipativement, mais il ne s'agit pas non plus d'une obligation dans ce cas » (traduction libre) (*Compte rendu intégral*, Chambre, 22 mai 2018, CRIV 54 COM 901, pp. 26-27).

B.36. La présomption selon laquelle la part des différents titulaires d'un compte-titres dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables inscrits sur ce compte est proportionnelle au nombre de titulaires de ce compte et l'absence d'une obligation, pour ces titulaires, de déclarer leur part réelle dans cette valeur moyenne impliquent que certains titulaires qui disposent en réalité d'une part dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables de 500 000 euros ou plus ne sont pas soumis à la taxe attaquée, alors que les personnes physiques qui ne détiennent pas leurs comptes-titres en indivision sont soumises à cette taxe si la valeur moyenne des instruments financiers imposables atteint 500 000 euros ou plus. Cette différence de traitement repose sur un choix manifestement déraisonnable.

Cette présomption a par ailleurs pour effet que les personnes physiques qui détiennent un compte-titres peuvent, en ajoutant des titulaires à ce compte, échapper à la taxe attaquée.

B.37. Le troisième moyen dans l'affaire n° 7004 est fondé dans cette mesure.

Les articles 151, alinéa 2, 152, 7°, et 158/1, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été rétablis par les articles 3, 4 et 10 de la loi du 7 février 2018, doivent être annulés.

En ce qui concerne la portée des dispositions à annuler et à l'examen des autres moyens invoqués par les parties requérantes

B.38.1. Il découle de l'examen des moyens en B.12 et B.33 que les articles 151, 152, 2^o et 7^o, et 158/1, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, tels qu'ils ont été rétablis par les articles 3, 4 et 10 de la loi du 7 février 2018, doivent être annulés.

B.38.2. Ces dispositions portent notamment sur la matière imposable de la taxe attaquée et sur certains aspects de la base d'imposition de cette taxe. L'annulation de ces dispositions a pour effet que la taxe attaquée ne peut plus être perçue.

B.39. Vu que les autres dispositions de la loi du 7 février 2018 sont indissociablement liées aux dispositions à annuler, ces dispositions doivent également être annulées.

B.40. L'examen des autres moyens invoqués par les parties requérantes ne pouvant aboutir à une plus ample annulation, il n'y a pas lieu de les examiner.

En ce qui concerne le maintien des effets des dispositions à annuler

B.41. Afin de tenir compte des conséquences budgétaires et administratives et du contentieux judiciaire qui pourraient découler de l'arrêt d'annulation, il y a lieu de maintenir, en application de l'article 8, alinéa 3, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, les effets des dispositions annulées pour la taxe qui est due pour les périodes de référence se terminant avant le 30 septembre 2019 ou à cette date.

Par ces motifs,

la Cour

- annule la loi du 7 février 2018 « instaurant une taxe sur les comptes-titres »;
- maintient les effets des dispositions annulées pour la taxe qui est due pour les périodes de référence se terminant avant le 30 septembre 2019 ou à cette date.

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 17 octobre 2019.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

A. Alen