

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal

Lachapelle, Amélie; Wattier, Stéphanie

Published in:

Annales de droit de Louvain

Publication date:

2015

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Lachapelle, A & Wattier, S 2015, 'L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal', *Annales de droit de Louvain*, numéro 3-4, pp. 387-449.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal*, **

par Amélie Lachapelle

*Aspirante du Fonds de la Recherche Scientifique — FNRS
Doctorante à l'Université de Namur*

et Stéphanie Wattier

*Chargée d'enseignement et chercheuse à l'Université de Namur
Chargée de recherche honoraire du Fonds de la Recherche Scientifique –
FNRS à l'Université catholique de Louvain*

Plan de la contribution

Introduction.....	388
I. LA CONSTITUTIONNALISATION « NATURELLE » DU DROIT FISCAL	390
1. Le droit au consentement de l'impôt ou le principe de légalité de l'impôt.....	390
2. Le principe d'annualité de l'impôt	396
3. Le principe de l'égalité devant l'impôt.....	398
II. LA CONSTITUTIONNALISATION « DÉFENSIVE » DU DROIT FISCAL.....	403
1. Le droit de propriété et la matière fiscale.....	406
2. Le droit au respect de la vie privée et la matière fiscale	404
3. La liberté de culte et la matière fiscale.....	412
III. LA CONSTITUTIONNALISATION « STRUCTURELLE » DU DROIT FISCAL	414
1. Le <i>démembrement</i> du pouvoir fiscal au profit des collectivités publiques.....	415
2. La <i>répartition</i> du pouvoir fiscal entre les collectivités publiques	419
3. Les <i>prérogatives</i> du pouvoir fiscal attribué aux collectivités publiques	426
A. <i>L'autonomie fiscale locale</i>	426
B. <i>L'autonomie fiscale régionale</i>	429
4. <i>L'encadrement</i> du pouvoir fiscal attribué aux collectivités publiques.....	437
A. <i>Les balises générales qui encadrent l'autonomie fiscale des collectivités publiques</i>	438
B. <i>Les balises spécifiques qui encadrent l'autonomie fiscale des régions</i>	444
Conclusion	448

* Les auteurs tiennent à remercier Marc Bourgeois, professeur à l'ULg, et Marc Verdussen, professeur à l'UCL, pour la relecture attentive de cette contribution et pour leurs conseils avisés.

** La matière est arrêtée à la date du 19 avril 2016.

INTRODUCTION

1. Comme le relève Elisabeth Willemart, « le droit fiscal n'échappe pas au profond mouvement de *constitutionnalisation* qui marque, depuis plusieurs années, les différentes branches du droit »¹. À cet égard, Francis Delpérée écrit d'ailleurs qu'en Belgique, « comme en d'autres pays, les assises [...] du droit fiscal [...] se retrouvent dans la Constitution »².

Pourtant, ce n'est que tardivement que les auteurs belges se mirent à réfléchir sur les rapports entre le droit fiscal et le droit constitutionnel. L'ouvrage d'Elisabeth Willemart (*Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*), paru en 1999, constitue le point de départ de cette réflexion en Belgique³. Depuis lors, les études à ce sujet sont, malgré tout, restées discrètes⁴, comparées notamment à la doctrine française⁵.

La notion de « constitutionnalisation de l'ordre juridique » « a été forgée, notamment en droit français, pour rendre compte d'un phénomène de prise en compte de plus en plus poussé des normes constitutionnelles par les différents acteurs du droit — législateur, juges, avocats, membres de la doctrine — dans des pays où, jusque-là, la Constitution ne jouait qu'un rôle limité et modeste de l'ordonnancement juridique »⁶. Ce phénomène « exprime aussi le

¹ E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 1. Voy. aussi F. DELPÉRÉE, « La constitutionnalisation de l'ordre juridique belge », *R.B.D.C.*, 1998, pp. 219-232 ; L. FAVOREU, « La constitutionnalisation de l'ordre juridique. Considérations générales », *R.B.D.C.*, 1998, pp. 233-243.

² F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, Bruxelles, Paris, Bruylant, L.G.D.J., 2000, pp. 716-717.

³ Pour une recension, voy. J.-P. BOURS, « Elisabeth Willemart : "Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal", Bruxelles, Bruylant, 1999, 274 pages », *J.T.*, 2000, pp. 153-156 ; C. PARMEN- TIER, « Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal. Elisabeth Willemart – Marc Verdussen », *J.L.M.B.*, 2004, p. 401.

⁴ Voy. spéc. M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels des contribuables », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique – Les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et de la Cour de cassation*, Bruxelles, Bruylant, 2011, vol. 2, pp. 1567-1598. L'on épinglera aussi les thèses de doctorat de deux auteurs : E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités territoriales des États membres face au droit communautaire – Analyse et réflexion à la lumière des expériences belge et italienne*, Bruxelles, Larcier, 2010 ; M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt – Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et de certains droits étrangers*, Bruxelles, Larcier, à paraître.

⁵ Voy., par ex., K. SID AHMED, *Droits fondamentaux du contribuable et procédures fiscales – Etude comparative*, Paris, L'Harmattan, 2008 ; A. MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État – L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*, Paris, Dalloz, 2013 ; A. PERRIN-DUREAU, *L'obligation fiscale à l'épreuve des droits et libertés fondamentaux*, Paris, Dalloz, 2014 ; L. PHILIP, *Droit constitutionnel fiscal – Évolution d'une jurisprudence*, Paris, Economica, 2014 ; A. MANGIAVILLANO, « Le rayonnement du droit constitutionnel fiscal », *Revue française de droit constitutionnel*, 2014, n° 98.

⁶ L. FAVOREU, *op. cit.*, p. 233.

fait qu'une matière ou une discipline juridique subit l'influence des normes constitutionnelles et que, sans être évidemment remplacées par celles-ci, les règles qui régissent ladite matière doivent désormais être appliquées ou interprétées en tenant compte des exigences constitutionnelles » ⁷.

C'est en ce sens que nous entendrons, dans le cadre de la présente contribution, le terme « constitutionnalisation » ⁸.

2. Au sein de l'ordre juridique belge, Francis Delpérée distingue trois « domaines de constitutionnalisation » ⁹ :

- le domaine où la constitutionnalisation est « naturelle », en ce sens qu'elle procède directement de l'application des dispositions constitutionnelles. C'est le cas du droit administratif, du droit pénal et du droit fiscal ;
- le domaine où la constitutionnalisation est « défensive », en ce sens que la Constitution est utilisée pour se protéger des interventions arbitraires des autorités publiques ;
- le domaine où la constitutionnalisation est « structurelle » ou « institutionnelle », en ce sens que la Constitution est plus que l'acte de naissance d'un État, il en est le moteur de construction.

Si dans un premier temps — lorsque la Constitution fut rédigée — la constitutionnalisation du droit fiscal ne s'inscrivait que dans le premier domaine, il semble que le phénomène embrasse désormais les trois domaines. En effet, les droits fondamentaux sont de plus en plus brandis contre l'autorité fiscale, et les processus de décentralisation territoriale et de fédéralisation de l'État belge ont indubitablement déteint sur l'exercice du pouvoir de lever l'impôt. À cet égard, rappelons que la Cour constitutionnelle définit l'impôt comme « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément » ¹⁰. Quant à la Cour de cassation, elle précise que l'impôt constitue « un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affectés aux services d'utilité publique » ¹¹.

La présente contribution suivra cette structure en trois parties.

⁷ *Ibid.*, p. 234.

⁸ D'autres expressions sont utilisées pour désigner le phénomène. On parle aussi d'« imprégnation », d'« irradiation » ou encore d'« irrigation » de l'ordre juridique par les normes constitutionnelles.

⁹ F. DELPÉRÉE, « La constitutionnalisation de l'ordre juridique belge », *op. cit.*, pp. 226-228.

¹⁰ Voy. not. C.C., arrêt n° 85/2004 du 12 mai 2004, B.4.1. ; arrêt n° 52/2006 du 19 avril 2006, B.4.1.

¹¹ Cass., 20 mars 2003, C.010269.F. Voy. aussi Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191 ; Cass., 12 octobre 1954, *Bull. et Pas.*, 1955, I, p. 106 ; Cass., 29 octobre 1968, *Bull. et Pas.*, 1969, I, p. 225.

I. — LA CONSTITUTIONNALISATION « NATURELLE » DU DROIT FISCAL

3. Conscients que « les impôts ont toujours été un des principaux sujets de plaintes que les peuples ont élevées contre l'autorité »¹², car ils ont longtemps enrichi une classe privilégiée, les membres du Congrès national ont souhaité consacrer dans la Constitution plusieurs garanties en faveur des contribuables. Ces garanties sont énoncées aux articles 170 et suivants de la Constitution et forment le Titre V de la Constitution, intitulé « Des finances ». La constitutionnalisation « naturelle » du droit fiscal procède de l'application de ces dispositions.

Les garanties constitutionnelles sont au nombre de trois. Il s'agit du droit au consentement de l'impôt — également qualifié de principe de légalité de l'impôt — (1), du principe d'annualité de l'impôt (2) et du principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale (3).

1. — Le droit au consentement de l'impôt (ou principe de légalité de l'impôt)

4. S'agissant de son origine, le principe de légalité de l'impôt se trouve affirmé, dès 1215, par la *Magna Carta* qui dispose, en son article 12, que « no scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter ; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London ». Au XVIII^e siècle, lors de la Révolution américaine, ce principe (« no taxation without representation » et « taxation without representation is a tyranny ») sera également utilisé comme slogan par les colons rebelles. Il s'agit d'ailleurs d'une revendication qui sera au cœur de nombreuses révolutions subséquentes partout dans le monde.

En droit belge, le principe de légalité de l'impôt — ou du droit au consentement de l'impôt — est consacré par la Constitution depuis l'origine. Dès 1831 en effet, l'article 110, alinéa 1^{er} — aujourd'hui numéroté 170, § 1^{er} — de la Constitution énonce qu'« aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi »¹³.

Aussi, en vertu du principe de légalité de l'impôt, « les contributions que les citoyens versent à la collectivité politique doivent avoir été consenties par

¹² Rapport fait par M. le chevalier de THEUX DE MEYLANDT, séance du 22 janvier 1831, cité par I. VAN OVERLOOP, *Exposé des motifs de la Constitution belge*, Bruxelles, Goemare, 1864, p. 651.

¹³ À ce sujet, voy. not. W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, « L'impôt et la loi », in *En hommage à Victor Gothot*, Liège, Ed. Faculté de droit, 1962, pp. 257-320.

eux ou, en tous cas, par les assemblées qui réunissent leurs représentants »¹⁴. Ce principe — également qualifié de « principe de consentement démocratique à l'impôt »¹⁵ — ne se limite pas à la collectivité fédérale mais vaut, comme l'indiquent les paragraphes suivants de l'article 170 de la Constitution, à l'égard de toutes les collectivités fédérées, ainsi qu'à l'égard des collectivités décentralisées.

Il convient de rester attentif au fait qu'en disposant que « la loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée », l'article 170, § 2, alinéa 2, prévoit une possibilité pour le législateur fédéral de limiter l'autonomie fiscale des communautés et des régions. L'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution prévoit de même cette possibilité à l'égard des collectivités locales. Nous y reviendrons dans la troisième partie de cet exposé.

5. S'agissant de la portée du principe de légalité en matière fiscale, la Cour constitutionnelle souligne qu'il « exige que nul ne soit soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, seule compétente pour instaurer l'impôt et établir les éléments essentiels de celui-ci. En réservant aux assemblées délibérantes démocratiquement élues la décision d'établir une imposition et la fixation des éléments essentiels de celle-ci, l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution constitue une garantie essentielle qui ne peut, en principe, être retirée à certains citoyens sans justification »¹⁶.

Comme nous le verrons dans la suite de cette contribution, le volet fiscal de la Sixième Réforme de l'État est infiniment complexe. Il l'est tellement qu'on peut sérieusement s'interroger sur l'existence réelle d'un tel consentement aujourd'hui. Le législateur fédéral a, d'ailleurs, habilité le Roi à procéder à une

¹⁴ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, op. cit., p. 718. Sur le principe de légalité de l'impôt, voy. not. J. J. COUTURIER, B. PEETERS et N. PLETS, *Belgisch Belastingrecht in hoofddlijnen*, 21^e éd., Anvers, Maklu, 2015, pp. 14-32 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Anvers, Biblo, 2013 ; B. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet : verstrakking of erosie ? », in B. PEETERS et J. VELAERS (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief – Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers & Oxford, Intersentia, 2007, pp. 509-562 ; K. ROSSIGNOL, « “No taxation without legislation” : het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken », in M. DE JONCKHEERE (dir.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, die Keure, 2011, pp. 73-106 ; E. VAN DE VELDE, « Afspraken » met de fiscus : de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gand, Larcier, 2009, pp. 149-229 ; A. VAN DE VUIVER, *Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, 2015, à paraître, spéc. Deel III, Hoofdstuk 5.

¹⁵ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, op. cit., p. 1573.

¹⁶ Voy. not. C.C., arrêt n° 54/2008 du 13 mars 2008, B.11. ; arrêt n° 106/2008 du 17 juillet 2008, B.11.1

nouvelle coordination du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R. 1992), reconnaissant, bien qu'à demi-mot, le constat de cette complexité ¹⁷.

Le principe de légalité de l'impôt constitue l'une des illustrations emblématiques des rapports étroits entretenus par le droit constitutionnel et le droit fiscal dans la mesure où, depuis 2003, l'article 170 — comme l'article 172 — fait partie intégrante du « bloc de constitutionnalité » ¹⁸ par rapport auquel la Cour constitutionnelle peut contrôler la validité des normes à valeur législative soumises à son contrôle.

6. Du principe de légalité de l'impôt, il découle qu'aucun prélèvement fiscal, ni « élément essentiel de l'impôt », ne peut être établi sans l'intervention directe de l'assemblée démocratiquement élue du niveau de pouvoir compétent (loi, décret, ordonnance, règlement provincial ou communal) ¹⁹. Lorsque sont, au contraire, concernés des « éléments accessoires à l'impôt », une délégation au pouvoir exécutif est, en principe, admissible.

7. Il reste que la mise en œuvre de ce tempérament au principe de légalité n'est pas évidente. Comme le soulignent Marc Bourgeois et Edoardo Traversa, cette « distinction conceptuelle » entre les « éléments essentiels de l'impôt (chasse gardée du législateur) » et les « autres éléments dits accessoires ou secondaires, dont la délégation explicite ou implicite au pouvoir exécutif est admise par voie de principe [...] ne va pas de soi » ²⁰. Suivant la jurisprudence de la Cour constitutionnelle ²¹, « l'expression d'« éléments essentiels de l'impôt » renvoie à la désignation des redevables, à la matière imposable et à la base d'imposition, ainsi qu'au taux et, plus généralement, au montant de l'impôt — qui doit être objectivement déterminable pour chaque redevable —, auxquels s'ajoutent, en cas de mise en œuvre de l'article 172, alinéa 2, les éventuelles exemptions et modérations fiscales » ²².

Par exemple, le C.I.R. 1992 détermine la « matière imposable », à savoir le fait pour une personne physique ou une personne morale de disposer de revenus (art. 1^{er}), la « base d'imposition », à savoir l'ensemble des revenus

¹⁷ Article 109 de la loi du 8 mai 2014 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la sixième réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution, *Mon. b.*, 28 mai 2014.

¹⁸ À ce sujet, voy. M. VERDUSSEN, *Justice constitutionnelle*, Bruxelles, Larcier, 2012, pp. 95-101.

¹⁹ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 1577.

²⁰ *Ibid.*, p. 1578.

²¹ Voy. not., C.C., arrêt n° 150/2011 du 13 octobre 2011, B.2.

²² M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, *op. cit.*, pp. 1578-1579.

nets, diminué des dépenses déductibles (art. 6), les « redevables de l'impôt » (art. 3, 4 et 5) de même que le « taux d'imposition » (art. 130).

La difficulté est d'autant plus grande que la Cour constitutionnelle elle-même tolère, depuis son arrêt n° 18/98, que le législateur délègue au gouvernement le pouvoir de déterminer certains éléments *essentiels* de l'impôt. Cette « tolérance » est toutefois strictement encadrée par le respect des conditions suivantes ²³ : (i) « l'existence de circonstances spéciales » ²⁴, (ii) « une habilitation explicite et sans équivoque », (iii) « une délégation limitée dans le temps » ²⁵, (iv) « une ratification législative [...] dans un délai relativement court » ²⁶ et (v) « une privation d'effet des arrêtés non confirmés par une loi dans le délai requis » ²⁷.

Enfin, on relèvera que, dans plusieurs arrêts récents, la Cour constitutionnelle a laissé la place à une formulation du principe de légalité quelque peu différente, affirmant que les articles 170, § 2, et 172, alinéa 2, de la Constitution « ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur [décréter] à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur [décréter] » ²⁸.

Selon Marc Bourgeois et Edoardo Traversa, par cette formulation, la Cour constitutionnelle confirme l'idée selon laquelle doivent absolument être fixés directement par la loi les « « éléments essentiels des éléments essentiels » de l'impôt », c'est-à-dire « l'essence de l'essence » ²⁹. Les autres éléments peuvent, quant à eux, être confiés au pouvoir exécutif.

8. En tant qu'illustration récente de délégation de pouvoir considérée comme non admissible par la Cour constitutionnelle, l'on retiendra l'arrêt n° 85/2013 du 13 juin 2013, dans le cadre duquel les requérants réclamaient l'annulation de l'article 4.8.13 du Code flamand de l'aménagement du territoire, tel

²³ Pour une synthèse, voy. M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, *op. cit.*, pp. 1580-1581. Voy. aussi J. THEUNIS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof », *T.F.R.*, 2006, spéc. n° 38 ; M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt...*, *op. cit.*, n° 253.

²⁴ Voy. not. C.C., arrêt n° 195/2004 du 1^{er} décembre 2004, B.16.3. et B.16.4.

²⁵ *Ibid.*, B.16.4.

²⁶ Voy. not. C.C., arrêt n° 57/2005 du 16 mars 2005, B.9.1.

²⁷ Voy. not. C.C., arrêt n° 32/2000 du 21 mars 2000, B.7.7.

²⁸ Voy. not. C.C., arrêt n° 72/2005 du 20 avril 2005, B.30. ; arrêt n° 32/2007 du 21 février 2007, B.7. ; arrêt n° 142/2010 du 16 décembre 2010, B.4.3. ; arrêt n° 85/2013 du 13 juin 2013, B.5. ; arrêt n° 104/2014 du 10 juillet 2014, B.6. ; arrêt n° 30/2014 du 20 février 2014, B.6.

²⁹ M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, *op. cit.*, p. 1582.

qu'il avait été remplacé par l'article 5 du décret de la Région flamande du 6 juillet 2012 modifiant diverses dispositions du Code flamand de l'Aménagement du Territoire, en ce qui concerne le Conseil pour les Contestations des Autorisations. Dans son arrêt, la Cour, rappelant que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt font partie des éléments essentiels de l'impôt, juge que le nouvel article 4.8.13 du Code flamand de l'aménagement du territoire, qui autorise le Gouvernement flamand à fixer, notamment, le montant et les exonérations du droit de rôle, consiste en une délégation qui « n'est compatible ni avec l'article 170, § 2, ni avec l'article 172, alinéa 2, de la Constitution puisqu'elle porte sur les éléments essentiels d'un impôt »³⁰. La Cour conclut donc à l'annulation du nouvel article du Code flamand.

9. S'agissant de la question de la délégation de pouvoir, il est intéressant de constater que, ces dernières années, elle ne se limite plus à la possibilité de laisser le pouvoir exécutif déterminer certains aspects non essentiels de l'impôt, mais elle touche également les situations dans lesquelles, en raison de compétences très techniques nécessaires, la délégation de pouvoir peut être opérée à l'endroit d'une autorité administrative. En l'occurrence, la Cour constitutionnelle considère que « les articles 170, § 2, et 172, alinéa 2, de la Constitution ne s'opposent pas non plus à ce que, dans une matière technique déterminée, le législateur confie des compétences exécutives spécifiques à une autorité administrative autonome qui reste, pour le surplus, soumise tant au contrôle juridictionnel qu'au contrôle parlementaire »³¹. Aussi, la Cour a-t-elle récemment considéré que la CWaPE — à savoir la Commission wallonne pour l'Énergie, l'organisme officiel de régulation des marchés wallons de l'électricité et du gaz — était « l'autorité la plus apte à procéder à l'estimation de la production totale d'électricité au départ de sources d'énergie renouvelables et/ou de cogénération de qualité pour une période donnée car c'est elle qui recueille et analyse les données qui permettent de réaliser cette estimation », et qu'il était donc justifié que le législateur décrétal lui ait délégué cette tâche, étant donné qu'il avait lui-même fixé par décret « le mode de calcul du taux d'imposition ainsi que les éléments de ce calcul dont il avait connaissance »³².

10. Du principe de légalité de l'impôt, découle également le principe selon lequel le contribuable a le droit de « choisir la voie la moins imposée »³³. Ceci a été confirmé par la Cour de cassation à l'occasion de son arrêt *Brepols*,

³⁰ C.C., arrêt n° 85/2013 du 13 juin 2013, B.6.

³¹ C.C., arrêt n° 30/2014 du 20 février 2014, B.7.3.

³² *Ibid.*, B.7.2 et B.7.3.

³³ À ce sujet, voy. not. T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 1994, pp. 47-61 ; A. PEETERS, « De vrije keuze van de minst belaste weg bekeken vanuit een Europeesrechtelijk perspectief », *A.F.T.*, 2011, pp. 6-31.

rendu le 6 juin 1961³⁴. À cet égard, il faut préciser qu'en vue de « permettre à l'administration de combattre les abus d'une manière efficace sans porter fondamentalement atteinte à la sécurité juridique ou au principe du libre choix de la voie fiscale la moins imposée »³⁵, une nouvelle disposition « anti-abus » a, en 2012, été introduite dans l'article 344, § 1^{er}, du C.I.R. 1992, ainsi que dans l'article 18 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe³⁶. En vertu de cette nouvelle disposition, ne sont pas opposables à l'administration les actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a « abus fiscal »³⁷. Cette nouvelle disposition « anti-abus » a été déclarée conforme à la Constitution à l'occasion de l'arrêt n° 141/2013, rendu par la Cour constitutionnelle le 30 octobre 2013³⁸.

11. Finalement, l'on remarquera que « les seuls textes fiscaux ne posant en définitive pas de problème de légalité, sont les conventions internationales préventives de double imposition »³⁹. Bien que conclues par le pouvoir exécutif compétent (Roi, Gouvernement régional ou communautaire), ces conventions n'ont effet, en Belgique, que lorsqu'elles ont reçu l'assentiment du pouvoir législatif compétent, impliquant que la condition de légalité sera nécessairement remplie⁴⁰.

12. À côté des articles 170 et 172 de la Constitution, l'on épinglera encore l'article 173 qui s'inquiète des prélèvements non fiscaux en disposant qu'« hors les provinces, les polders et waterings et les cas formellement exceptés par la loi, le décret et les règles visées à l'article 134, aucune rétribution ne peut être exigée des citoyens qu'à titre d'impôt au profit de l'État, de la communauté, de la région, de l'agglomération, de la fédération de communes ou de la commune ». Cette disposition implique que le législateur fédéral, communau-

³⁴ Cass., 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

³⁵ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2011-2012, n° 53-2081/001, p. 111, cité par C.C., arrêt n° 141/2013 du 30 octobre 2013, B.4.1.

³⁶ Sur ce sujet, voy. not. M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « La réécriture de la mesure "générale anti-abus" applicable en matière d'impôts sur les revenus, de droits d'enregistrement et de droits de succession », *J.T.*, 2012, n° 6483, pp. 493-504 ; M. BOURGEOIS et A. NOLLET, « L'articulation des règles fiscales anti-abus générales et spécifiques : essai de clarification », *R.G.C.F.*, 2014/3-4, pp. 185-187.

³⁷ Loi-programme (I) du 29 mars 2012, *Mon. b.*, 6 avril 2012, art. 167-168. À ce sujet, voy. not. T. AFSCHRIFT, *L'abus fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2013.

³⁸ Sur cet arrêt, voy. l'analyse détaillée d'A. NOLLET, « La nouvelle règle anti-"abus fiscal" à l'épreuve du juge constitutionnel : une validation prévisible, des clarifications appréciables, des considérations discutables », *R.F.R.L.*, 2013/4, pp. 296 à 322. Voy. aussi B. PEETERS, « De algemene fiscale antimisbruikbepalingen. Een commentaar in het licht van de rechtspraak van het Grondwetelijk Hof », *A.F.T.*, 2014, liv. 5, pp. 4-34.

³⁹ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 38.

⁴⁰ *Ibid.*, p. 39.

taire ou régional peut déléguer au pouvoir exécutif la compétence de prélever des rétributions non fiscales. Par « rétribution » est essentiellement visé le cas de la redevance ⁴¹.

2. — Le principe d'annualité de l'impôt

13. Comme l'explique Vincent Sepulchre, le principe de légalité de l'impôt a pour corollaire le principe d'annualité de l'impôt ⁴², en ce que ce dernier peut être vu comme « un complément destiné à accentuer le contrôle du pouvoir législatif sur le recouvrement des impôts par le vote annuel du pouvoir législatif qu'il entraîne » ⁴³.

Le principe d'annualité de l'impôt est inscrit à l'article 171 de la Constitution, qui énonce que « les impôts au profit de l'État, de la communauté et de la région sont votés annuellement. Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ». En d'autres termes, « l'article 171 de la Constitution prescrit le renouvellement annuel de l'autorisation de lever l'impôt » ⁴⁴. Le principe d'annualité de l'impôt, qui a une portée essentiellement formelle, renforce donc le principe de la légalité de l'impôt dans la mesure où, chaque année, le consentement démocratique à l'impôt devra être obtenu.

14. S'agissant du champ d'application de l'article 171 de la Constitution, Elisabeth Willemart précise qu'il est « plus restreint que celui de l'article 170, puisqu'il ne vise que les impôts établis des collectivités fédérale et fédérées, à l'exclusion des impôts locaux » ⁴⁵. Le principe d'annualité est néanmoins appliqué, en pratique, aux communes, par l'inscription d'un crédit au budget qui permet d'évaluer ladite recette fiscale ⁴⁶. Pour les entités locales donc, le principe d'annualité s'appuie sur un fondement juridique légal ou décréteil.

15. La portée du principe d'annualité a été précisée par la Cour constitutionnelle qui, à plusieurs reprises, a indiqué que « l'article 171 de la Constitution institue une tutelle et un contrôle du pouvoir législatif sur le pouvoir exécutif. Le principe de l'annualité des impôts implique seulement que le pouvoir

⁴¹ Sur la distinction entre redevance et impôt, voy. V. SEPULCHRE, « Impôt, rétribution et redevance – Conséquences pratiques d'une distinction fondamentale », *R.G.F.*, 2005, n° 3, pp. 14-28.

⁴² Sur le principe d'annualité de l'impôt, voy. J. J. COUTURIER, B. PEETERS et N. PLETS, *op. cit.*, pp. 32-34 ; S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, pp. 40 et s. ; M. DE JONCKHEERE, « Beter vroeg dan laat : het fiscaal niet-retroactiviteits- en eenjarigheidsbeginsel », in M. DE JONCKHEERE (dir.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, *op. cit.*, pp. 29-71.

⁴³ *Ibid.*, p. 40.

⁴⁴ E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 135.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 137.

⁴⁶ J. ASTAES et V. SEPULCHRE, « Impôts non perçus au profit de l'État », in A. TIBERGHIEEN (dir.), *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, Malines, Kluwer, 2015, p. 1695.

exécutif ne peut procéder à la perception des impositions réglées par ou en vertu d'une loi qu'après y avoir été habilité par le pouvoir législatif, dans une loi budgétaire ou une loi de financement. En raison de l'annualité du budget des voies et moyens, cette habilitation ne vaut que pour un an et doit être renouvelée chaque année »⁴⁷. Autrement dit, en principe, le gouvernement reçoit l'autorisation de percevoir des impôts, de contracter des emprunts et d'effectuer des dépenses pour une durée d'un an⁴⁸.

Cette règle de principe peut souffrir un certain nombre de tempéraments car, comme l'a ajouté la Cour constitutionnelle dans certains arrêts, « l'article 171 de la Constitution n'empêche toutefois nullement que les lois fiscales soient instaurées pour une durée supérieure à un an, voire pour une durée illimitée »⁴⁹. Aussi, la Cour constitutionnelle a-t-elle notamment considéré qu'une loi prévoyant une cotisation fédérale sur la consommation d'électricité sans limites dans le temps ne violait aucunement l'article 171 de la Constitution⁵⁰.

16. À côté de l'article 171, qui consacre le principe d'annualité de l'impôt, l'on mentionnera aussi l'article 174 de la Constitution, qui consacre le principe d'annualité du budget en énonçant que « chaque année, la Chambre des représentants arrête la loi des comptes et vote le budget. Toutefois, la Chambre des représentants et le Sénat fixent annuellement, chacun en ce qui le concerne, leur dotation de fonctionnement. Toutes les recettes et dépenses de l'État doivent être portées au budget et dans les comptes ». Il découle de l'article 174 de la Constitution que la loi budgétaire est nécessairement une loi monocamérale, mais également une loi formelle, dans la mesure où elle constitue uniquement un acte de prévision et d'autorisation⁵¹ et qu'elle n'engendre aucun droit, ni aucune obligation, dans le chef des citoyens.

On notera que le contrôle annuel du budget de l'État, ainsi que des recettes et des dépenses, relève de la compétence de la Cour des comptes⁵².

17. Enfin, l'on rappellera que le principe d'annualité de l'impôt ne doit pas être confondu avec la notion d'annualité de l'impôt, « notion de droit purement fiscal, applicable aux impôts sur les revenus », qui « signifie que la période

⁴⁷ C.C., arrêt n° 49/98 du 20 mai 1998, B.13.2. ; arrêt n° 59/2006 du 26 avril 2006, B.7.4.

⁴⁸ D. BASTELÉ, T. MORTIER et M. SCARCEZ, *Initiation au droit constitutionnel*, Bruxelles, Bruylant, 2009, p. 336.

⁴⁹ C.C., arrêt n° 59/2006 du 26 avril 2006, B.7.5.

⁵⁰ *Ibid.*, B.7.1 à B.8.

⁵¹ Comme le précise Francis Delpérée, la prévision « porte sur les recettes dont la collectivité politique aura la disposition durant l'exercice à venir et sur les dépenses qu'elle sera amenée à effectuer pour la même période », alors que l'autorisation « porte sur les impôts à percevoir et ouvre donc des crédits à l'autorité qui a la faculté de les dépenser » (F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, op. cit., p. 720).

⁵² Sur la Cour des comptes, voy., *infra*, n° 52.

imposable est, en principe, d'une année ou, en d'autres termes, que les revenus de chaque année sont imposés séparément » ⁵³.

3. — Le principe de l'égalité et de la non-discrimination en matière d'impôts

18. L'article 172 de la Constitution, qui consacre le principe d'égalité en matière fiscale, comporte deux alinéas. L'article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution reconnaît le droit à l'égalité des contribuables devant la loi fiscale, en vue de se prémunir des privilèges de l'Ancien régime, qui étaient étroitement liés à l'impôt. L'article 172, alinéa 2, de la Constitution précise, quant à lui, que des dérogations sont permises.

19. Dans sa jurisprudence constante, la Cour constitutionnelle souligne que « les articles 10 et 11 de la Constitution ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution, lequel fait une application particulière du principe d'égalité et de non-discrimination que les articles 10 et 11 garantissent » ⁵⁴.

Aussi, devant la Cour constitutionnelle, le recours au principe d'égalité est fréquent en matière fiscale ⁵⁵. Avant 2003, les recours étaient exclusivement introduits sur la base des articles 10 et 11 de la Constitution dans la mesure où l'article 172 ne faisait pas encore partie du « bloc de constitutionnalité » par rapport auquel la Cour peut contrôler les normes à valeur législative. Depuis 2003, des recours sont introduits, soit sur la base des articles 10 et 11 de la Constitution, soit sur la base de l'article 172 de la Constitution, soit encore en combinant ces dispositions. La lecture de la jurisprudence constitutionnelle postérieure à 2003 permet d'ailleurs de constater que lorsque la Cour constitutionnelle examine la constitutionnalité d'une norme sur la base de l'article 172 de la Constitution, son raisonnement est semblable à celui qu'elle effectue — ou effectuait — sur la base des articles 10 et 11 de la Constitution. En ce sens, l'originalité de la matière fiscale tient donc davantage en la consécration formelle du principe d'égalité en l'article 172 qu'à un raisonnement de fond spécifique qui devrait être tenu à son égard. La Cour constitutionnelle fait toutefois preuve de davantage de souplesse en matière fiscale, admettant

⁵³ E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 138.

⁵⁴ Voy. not. C.C., arrêt n° 43/97 du 14 juillet 1997, B.4. ; arrêt n° 115/2000 du 16 novembre 2000, B.4. ; arrêt n° 115/2011 du 23 juin 2011, B.5.2. ; arrêt n° 127/2012 du 25 octobre 2012, B.4. ; arrêt n° 47/2014 du 20 mars 2014, B.5. ; arrêt n° 25/2015 du 5 mars 2015, B.13.1.

⁵⁵ À ce sujet, voy. not. V. SEPULCHRE, « Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale », in *Alabaster – IFA 1938-2013*, Limal, Anthemis, 2013, pp. 255-283.

l'usage « de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative » ⁵⁶.

S'agissant de la portée du principe d'égalité et de non-discrimination, comme on le sait, ce dernier implique que deux personnes, qui sont dans des situations identiques, ne sauraient être traitées différemment (« discrimination active »), et que deux personnes, qui sont dans des situations distinctes, ne sauraient être traitées de la même manière (« discrimination passive »). C'est donc parfois dès le stade de la comparabilité des situations fiscales que la Cour constitutionnelle rejette le recours ⁵⁷.

La juridiction constitutionnelle s'est ainsi longtemps évertuée de rappeler, comme un refrain, que les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques et ceux soumis à l'impôt des sociétés ne constituaient pas des catégories de contribuables comparables, ces deux impôts obéissant à des principes différents ⁵⁸. Sans doute est-ce qu'une telle comparaison l'aurait conduite, selon elle, à systématiquement analyser les choix politiques du législateur, ce qui va au-delà de ses compétences. Dans son arrêt n° 23/2015, la Cour semble être néanmoins revenue sur cette position quelque peu trop rigide eu égard au réalisme dont elle doit faire preuve, en soutenant que les différences essentielles que présentent les deux régimes fiscaux mentionnés « n'excluent toutefois pas qu'ils puissent être comparés du point de vue de certaines opérations spécifiques » ⁵⁹. À cet égard, on citera encore les deux questions préjudicielles, relatives à l'article 57 du C.I.R. 1992, récemment posées à la Cour constitutionnelle, et par lesquelles le contribuable cherche à faire constater une discrimination selon, précisément, que le contribuable est soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés ⁶⁰. Gageons que la Cour emprunte la voie esquissée dans l'arrêt précité et mène son examen au-delà du stade de la comparabilité.

⁵⁶ C.C., arrêt n° 20/91 du 4 juillet 1991, B.10. ; arrêt n° 41/93, du 3 juin 1993, B.3.8. ; arrêt n° 80/93 du 9 novembre 1993, B.3.2. ; arrêt n° 1/94 du 13 janvier 1994, B.2.8. ; arrêt n° 2/94 du 13 janvier 1994, B.10. ; arrêt n° 3/94 du 13 janvier 1994, B.10. ; arrêt n° 34/94 du 26 avril 1994, B.6.2. ; arrêt n° 44/94 du 1^{er} juin 1994, B.3.7. ; arrêt n° 128/98 du 9 décembre 1998, B.14.3. ; arrêt n° 39/2002 du 20 février 2002, B.5. ; arrêt n° 63/2003 du 14 mai 2003, B.6.

⁵⁷ À ce sujet, voy., entre autres, M. PÂQUES et J.-P. SCHOLSEM, « La comparabilité des situations », in *L'égalité : nouvelle(s) clé(s) du droit ?*, Bruxelles, Larcier, 2004, pp. 39 et s. ; V. FLOHIMONT, « Comparaison et comparabilité dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : rigueur ou jeu de hasard ? », *R.B.D.C.*, 2008, pp. 217-235.

⁵⁸ C.C., arrêt n° 45/2001 du 18 avril 2001, B.3.2. Voy. aussi C.C., arrêt n° 109/2004 du 23 juin 2004, B.6.1. à B.6.4. ; arrêt n° 19/2006 du 1^{er} février 2006, B.2.1. à B.6. ; arrêt n° 3/2007 du 11 janvier 2007, B.4.1.

⁵⁹ C.C., arrêt n° 23/2015 du 19 février 2015, B.8.2. En l'espèce, la Cour a cependant conclu que les deux régimes différaient à ce point qu'ils ne pouvaient pas être utilement comparés (B.11).

⁶⁰ Questions préjudicielles relatives à l'article 57 du C.I.R. 1992, posées respectivement par le Tribunal de première instance de Louvain (affaire n° 6212) et par la Cour d'appel de Bruxelles (affaire n° 6257).

Par ailleurs, la Cour précise, depuis ses débuts, que « les règles constitutionnelles de l'égalité des Belges et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie selon certaines catégories de personnes pour autant que le critère de différenciation soit susceptible de justification objective et raisonnable. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier par rapport au but et aux effets de la norme considérée ; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé »⁶¹.

20. À titre d'exemple⁶², l'on rappellera que la violation du principe d'égalité et de non-discrimination — et plus précisément les articles 10, 11 et 172 de la Constitution lus conjointement avec son article 16 et avec l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : article P1-1) — fut notamment invoquée à l'occasion de l'arrêt n° 107/2005, rendu par la Cour constitutionnelle le 22 juin 2005, dont la publication constitue « une étape primordiale dans l'édification d'un régime de contrôle juridictionnel de l'impôt confiscatoire »⁶³. En l'espèce, l'affaire portait sur le taux d'imposition des droits de succession en Région wallonne, dont la hauteur était si importante (90 %) qu'elle en faisait un impôt confiscatoire⁶⁴. Le concept d'« impôt confiscatoire »⁶⁵ est apparu pour la première fois dans les années 60, dans la

⁶¹ Voy. not. C.C., arrêt n° 23/89 du 13 octobre 1989, B.1.3. Sur cet arrêt, voy. X. DELGRANGE, « Quand la Cour d'arbitrage s'inspire de la Cour de Strasbourg », *R.R.D.*, 1989, pp. 619-622 ; J. VELAERS, « Discriminatie in de sector van de klinische biologie », *T.B.P.*, 1990, pp. 454-463. S'agissant des catégories de personnes, il faut toutefois nuancer en remarquant que des catégories « approximatives » sont admises (voy. E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 209 et s.).

⁶² Pour un exemple récent, voy. C.C., arrêt n° 11/2016 du 21 janvier 2016, rendu sur question préjudicielle au sujet des articles 198, § 1^{er}, 10^e et 307, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR 1992.

⁶³ M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », note sous C.C., arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005, *J.T.*, 2005, p. 797.

⁶⁴ Plus précisément, « un taux d'imposition de 90 p.c. pour la tranche supérieure à 175.000 euros serait manifestement confiscatoire et priverait donc sans indemnité, en violation du principe d'égalité et de non-discrimination, une catégorie de contribuables de leur droit de propriété, sans que cette privation soit raisonnablement justifiée. Ce taux de 90 p.c., qui serait le plus élevé en Europe, aboutirait dans les faits à une confiscation pure et simple, car la combinaison d'un seuil bas (175.000 euros) et d'un taux exorbitant (90 p.c.) créerait le risque réel d'appauvrissement du patrimoine personnel de l'ayant droit. Celui-ci courrait le risque de devoir déboursier au-delà de 100 p.c. de l'émolument dont il a hérité lorsque l'actif successoral se compose de biens qui ne sont pas immédiatement liquides et réalisables et dont la valeur peut fluctuer de manière importante et rapide, ce qui serait de nature à le faire hésiter quant à l'acceptation de la succession » (C.C., arrêt n° 107/2005 du 22 juin 2005, B.14.).

⁶⁵ Sur l'impôt confiscatoire, voy. not. P.-M. GAUDEMET, « Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires », *Rev. dr. contemp.*, 1990, pp. 805-813 ; M. BOURGEOIS, « Constitutional framework of the different types of income », in B. PEETERS (dir.), *The concept of tax in EU Member States*, Naples, EATLP International Tax Series, 2005, pp. 125 et s. ; M. BOURGEOIS, « De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », *op. cit.*, pp. 797-803 ; F. STEVENART MEEÛS, « Réflexions mineures (et non "minables") sur un sujet d'actualité fiscale majeur : le contrôle juridictionnel des impôts dits confiscatoires », 14 mars 2013, disponible sur

jurisprudence de l'ancienne Commission européenne des droits de l'homme, laquelle le définissait comme une imposition « de nature à ôter à la législation son caractère d'impôt au sens du second paragraphe de l'article 1^{er} du Protocole additionnel n° 1 »⁶⁶.

La violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution fut aussi invoquée lors du recours en annulation introduit à l'encontre de la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe *una via* dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales. Cette loi, qui faisait notamment suite aux recommandations émises par la Commission d'enquête parlementaire concernant les grands dossiers de fraude fiscale⁶⁷, avait pour objectif de résoudre les difficultés induites par les poursuites parallèlement menées par l'administration et par les juridictions pénales en matière de fraude fiscale⁶⁸. Par un arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014, la Cour constitutionnelle décida de l'annulation partielle de la loi⁶⁹. En tant qu'exemple récent d'application du principe d'égalité et de non-discrimination en matière d'impôts, l'on relèvera encore l'arrêt n° 104/2014, rendu le 10 juillet 2014 par la Cour constitutionnelle, qui portait sur la demande en annulation totale ou partielle du décret de la Région wallonne du 19 décembre 2012 contenant le budget général des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2013. En l'occurrence, les requérants reprochaient au législateur wallon d'avoir fixé la puissance nominale de l'installation de production d'électricité comme critère de distinction, impliquant que seuls les producteurs dont l'installation affichait une puissance nominale supérieure à 10 kW étaient redevables de l'impôt instauré par les dispositions attaquées. Dans son arrêt, la Cour constitutionnelle donne tort aux requérants, en indiquant que « [l]e législateur décrétil dispose d'un large pouvoir d'appréciation pour instaurer des impôts et pour en désigner les redevables » et qu'elle « ne peut sanctionner les choix politiques du législateur décrétil et les motifs qui les fondent que s'ils sont

www.justice-en-ligne.be ; E. VAN BRUSTEM, « Et pourtant il confisque ! », note sous Cour eur. D.H., déc. *Imbert de Tremiolles c. France*, 4 janvier 2008, req. n°s 25.834/05 et 27.815/05, *R.G.F.*, n° 5/2008, pp. 15 à 28 ; A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale : à la croisée du principe d'égalité et du droit de propriété », *R.G.C.F.*, 2013, spéc. pp. 342-343.

⁶⁶ Comm. eur. D.H., arrêt *Gudmundsson c. Islande* du 20 décembre 1960, cité par V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années », *R.G.C.F.*, 2009, p. 536 ; Comm. eur. D.H., déc. *Wasa Liv Ömsesidigt et autres c. Suède* du 14 décembre 1988.

⁶⁷ À ce sujet, voy. not. M. BOURGEOIS et J. OPRENYESZK, « La mise en œuvre dans le domaine fiscal des recommandations de la Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, pp. 27-68.

⁶⁸ Proposition de loi instaurant le principe « una via » dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2011-2012, n° 1973/001, pp. 3-8.

⁶⁹ En l'occurrence, la Cour constitutionnelle annula les articles 3, 4 et 14 de la loi (voy. C.C., arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014).

dénusés de justification raisonnable »⁷⁰. En l'espèce, la Cour juge que « le législateur décrétal a pu raisonnablement estimer, pour des motifs de politique sociale et de politique énergétique, en vue notamment d'encourager la production d'électricité à partir de sources d'énergie renouvelables et/ou de cogénération de qualité par les particuliers, qu'il était indiqué de ne taxer que les producteurs d'électricité exerçant cette activité dans une logique de rentabilité financière. À cet égard, il n'est pas soutenu que le critère de la puissance nominale supérieure ou inférieure à 10 kW ne serait pas pertinent au regard de cet objectif »⁷¹.

Dans le secteur de l'énergie, on rappellera également la « bataille » à laquelle se sont livrées Electrabel et EDF au sujet de la « rente nucléaire ». Depuis 2008, le Gouvernement fédéral impose aux propriétaires ou exploitants des centrales nucléaires belges le paiement d'une « contribution de répartition » liée à la production industrielle d'électricité par fission de combustibles nucléaires, dite « rente nucléaire »⁷². Electrabel et EDF, les principaux redevables, ont introduit, à trois reprises, un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle, pour violation, entre autres, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Selon eux, la contribution de répartition créerait une discrimination entre les redevables de la contribution et les autres acteurs du secteur de l'énergie en Belgique. Mais les requérants ont essuyé les échecs⁷³.

21. L'article 172, alinéa 2, de la Constitution s'applique, quant à lui, aux « exemptions et modérations d'impôt ». Ce régime d'exception peut être établi en faveur de certaines personnes, de certains biens ou de certaines opérations pour diverses raisons d'ordre économique, social ou culturel⁷⁴. L'idée, en 1831, était de permettre l'institution d'exemptions et de modérations d'impôt « en faveur de l'agriculture, de l'industrie, du commerce ou des indigents »⁷⁵. On retrouve ici la logique redistributive mais aussi incitative de l'impôt, sur le plan économique⁷⁶.

⁷⁰ C.C., arrêt n° 104/2014 du 10 juillet 2014, B.10.3.

⁷¹ *Id.*

⁷² Voy. la loi du 11 avril 2003 sur les provisions constituées pour le démantèlement des centrales nucléaires et pour la gestion des matières fissiles irradiées dans ces centrales (*Mon. b.*, 15 juillet 2003), telle que modifiée par loi du 26 décembre 2013. La rente, qui se chiffrait à 422 millions d'euros en 2013, ne s'élèvera plus qu'à 150 millions d'euros en 2016, et ce pour tenir compte de l'indisponibilité de plusieurs centrales nucléaires belges pour raisons de sécurité.

⁷³ C.C., arrêt n° 32/2010 du 30 mars 2010 ; arrêt n° 106/2014 du 17 juillet 2014 ; arrêt n° 114/2015 du 17 septembre 2015.

⁷⁴ E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 235 et 236.

⁷⁵ I. VAN OVERLOOP, *op. cit.*, p. 652.

⁷⁶ Le C.I.R. prévoit, par exemple, qu'une certaine quotité du revenu doit être exemptée d'impôt (C.I.R. 1992, art. 131 et 132). Cette quotité est majorée lorsque le contribuable est handicapé ou lorsqu'il a des personnes à charge. Cette quotité est encore majorée lorsque les personnes à charge présentent un handicap.

À la différence de la doctrine et de la jurisprudence majoritaires, qui ne voient dans le deuxième alinéa de l'article 172 qu'un corollaire du principe de légalité et une conséquence du principe d'égalité ⁷⁷, ne lui assignant dès lors pas de signification autonome ⁷⁸, nous estimons que cette disposition constitue un redoutable instrument mis à la disposition du législateur : celui d'établir des régimes de faveur en toute constitutionnalité. On pense aux incitants fiscaux concédés à l'impôt des sociétés (déduction des intérêts notionnels, déduction pour revenus de brevets et autres) ⁷⁹.

II. — LA CONSTITUTIONNALISATION « DÉFENSIVE » DU DROIT FISCAL

22. La constitutionnalisation « défensive » du droit fiscal procède de l'application des droits fondamentaux à la matière fiscale. Depuis la Seconde Guerre mondiale, les textes garantissant la protection des droits de l'homme se sont multipliés ⁸⁰. Pourtant, comme le relève Jacques Malherbe, l'application de ces textes « en droit fiscal a été extrêmement lente et s'est heurtée à une forte résistance jurisprudentielle » ⁸¹, alors que le domaine de la fiscalité constitue un terrain privilégié de tensions entre l'État et les contribuables ⁸².

Pour Rusen Ergéc, il demeure qu'« aujourd'hui, il n'est pas un fiscaliste, ni une publication fiscale, qui ne fasse référence à des textes ou à la jurisprudence concernant les droits de l'homme » ⁸³.

Dans le cadre de la présente contribution, l'on se propose d'analyser, de manière non exhaustive, les rapports entretenus par le droit fiscal avec le droit de propriété (1), le droit au respect de la vie privée et à la protection

⁷⁷ W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, p. 280.

⁷⁸ E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 231 et 232.

⁷⁹ Sur ce sujet, voy. A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale... », *op. cit.*, p. 337.

⁸⁰ L'on pense, entre autres, à la Déclaration universelle des droits de l'homme, à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (C.E.D.H.), au Pacte international des droits civils et politiques (P.I.D.C.P.), au Pacte international des droits économiques, sociaux et culturels (P.I.D.E.S.C.) ou encore aux traités fondateurs de l'Union européenne (via le recours aux principes généraux de droit) et à la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, mais aussi aux multiples révisions de la Constitution intervenues à cette fin.

⁸¹ J. MALHERBE, « Libertés fondamentales et fiscalité belge », in *Liber amicorum Georges-Albert Dal*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 620.

⁸² T. AFSCHRIFT et A. ROMBOUTS, « Le contribuable et les droits de l'homme », in *La mise en œuvre interne de la Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Editions du jeune barreau de Bruxelles, 1994, pp. 250-251.

⁸³ R. ERGEC, « Préface », in V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, *op. cit.*, p. 5.

des données personnelles (2) et la liberté de culte (3). Pour le surplus, nous renvoyons à des ouvrages plus détaillés ⁸⁴.

À ce propos, il faut noter le rôle important joué par la Cour européenne des droits de l'homme, seuls le droit au respect de la vie privée et la liberté de culte disposant d'une assise claire et complète dans la Constitution belge.

1. — Le droit de propriété et la matière fiscale

23. Le principe de légalité de l'impôt — qui, on le sait, se trouve inscrit dans la Constitution depuis 1831 ⁸⁵ — consiste, en réalité, en une conséquence de la protection du droit de propriété ⁸⁶ lequel est également consacré depuis l'origine par le texte constitutionnel (Const., art. 16) ⁸⁷. Plus précisément, Marielle Moris explique que « comme l'impôt constitue une atteinte (nécessaire) au droit individuel de propriété, les auteurs de la Constitution ont estimé fondamental qu'il soit prévu par la loi uniquement, afin de préserver un équilibre entre ces deux intérêts que sont le droit individuel de propriété et l'intérêt général que représente l'État » ⁸⁸.

L'idée d'une tension entre le droit de propriété et la levée de l'impôt est ancienne. Jean-Jacques Rousseau, déjà, s'exclamait dans l'Encyclopédie que : « [c]'est dans cette cruelle alternative de laisser périr l'État ou d'attaquer le droit sacré de la propriété, qui en est le soutien, que constitue la difficulté d'une juste et sage économie » ⁸⁹.

L'article 16 de la Constitution ne présente pourtant aucune connexion expresse entre l'impôt et le droit de propriété ⁹⁰, bien que des auteurs aient

⁸⁴ Voy. spéc. V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, op. cit. ; G. W. KOFLER, M. POIARES MADURO et P. PISTONE (dir.), *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, Amsterdam, IBFD, 2011.

⁸⁵ Voy. *supra*.

⁸⁶ Voy. spéc. W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, op. cit., pp. 272-273 ; E. VAN DE VELDE, op. cit., pp. 151-156.

⁸⁷ Sur le droit de propriété en matière fiscale, voy. spéc. B. PEETERS, « The protection of the right to property in Article 1 of the First Protocol to the European Human Rights Convention limiting the fiscal power of states », in *Liber amicorum fiscalium – A vision of taxes within and outside European borders. Festschrift in honour of Prof. Em. Frans Vanistendael*, Deventer, Kluwer Law International, 2007, pp. 679-701. Voy. aussi J. MALHERBE, op. cit., pp. 619-630 ; D. YERNAULT, « Expropriation déguisée, impôt et droit de propriété : l'affaire Yukos, un épisode de la guerre des oligarques russes devant la Cour européenne des droits de l'homme », *Rev. trim. dr. h.*, 2013, n° 94, pp. 377 et s. ; A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale... », op. cit., pp. 339-344.

⁸⁸ M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014, p. 48.

⁸⁹ J.-J. ROUSSEAU, Article « Économie politique », in *Encyclopédie, Écrits politiques*, éd. La Pléiade, [1755], p. 263, cité par M. BOURGEOIS (« De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage », op. cit., p. 800, note 32).

⁹⁰ On mentionnera que la Cour constitutionnelle a, depuis 2006, laissé entendre, à trois reprises, que l'article 16 de la Constitution pouvait être appliqué à d'autres hypothèses que celle de la priva-

déjà proposé de le faire ⁹¹. Il consacre, par ailleurs, négativement le droit de propriété, en tant que limitation au pouvoir d'expropriation de l'État.

C'est pourquoi les parties préférèrent combiner l'article 16 de la Constitution à l'article P1-1 ⁹², qui institue explicitement l'impôt en tant que dérogation au droit de propriété ⁹³.

À cet égard, la Cour constitutionnelle a, à plusieurs reprises, jugé que « l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ayant une portée analogue à celle de l'article 16 de la Constitution, les garanties qu'il contient forment un ensemble indissociable avec celles qui sont inscrites dans cette disposition constitutionnelle, de sorte que la Cour tient compte de cette disposition conventionnelle lors de son contrôle des dispositions attaquées. L'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel offre une protection non seulement contre une expropriation ou une privation de propriété (premier alinéa, deuxième phrase) mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (deuxième alinéa). Un impôt constitue, en principe, une ingérence dans le droit au respect des biens. En outre, aux termes de l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété "ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes". À ce sujet, il convient d'observer que, même si le législateur fiscal dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu, un impôt peut revêtir un caractère disproportionné et porter une atteinte injustifiée au respect des biens s'il rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection du droit au respect des biens » ⁹⁴.

tion de propriété, et notamment à celle de l'impôt (C.C., arrêt n° 67/2006 du 3 mai 2006, B.10. ; arrêt n° 29/2008 du 28 février 2008, B.12. ; arrêt n° 32/2010 du 30 mars 2010, B.13.1. et B.13.2.2).

⁹¹ En 1962 déjà, W. Ganshof Van Der Meersch déclarait que « [l']article 11 de la Constitution [aujourd'hui article 16 par l'effet de la coordination de la Constitution en 1994], qui soumet le pouvoir qu'a la puissance publique de priver un citoyen de sa propriété à trois conditions, est étroitement associé – on l'oublie trop – à l'article 110 de la Constitution [aujourd'hui article 170 de la Constitution] » (W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, p. 272).

⁹² Voy. not. C.C., arrêt n° 159/2014 du 30 octobre 2014, B.5.

⁹³ L'article 1 P-1 dispose que « toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international. Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ». Pour une étude détaillée de l'article 1 P-1, voy. L. CONDORELLI, « Premier Protocole additionnel », in *La Convention européenne des droits de l'homme – Commentaire article par article*, Paris, Economica, 1999, pp. 972-997.

⁹⁴ Voy. not. C.C., arrêt n° 91/2014 du 12 juin 2014, B.6.2. ; arrêt n° 162/2014 du 6 novembre 2014, B.12.1. et B.12.2. ; arrêt n° 54/2015 du 7 mai 2015, B.21.1. et B.21.2. Voy. aussi C.C., arrêt n° 173/2008 du 3 décembre 2008, B.9.

C'est dans l'arrêt *Hentrich* que le principe du « juste équilibre » (*fair balance*) a été utilisé pour la première fois en matière fiscale ⁹⁵. Dans cet arrêt, la Cour a jugé que le recours à la procédure de préemption fiscale a rompu « le juste équilibre devant régner entre la sauvegarde du droit de propriété et les exigences de l'intérêt général », car cette procédure a fait supporter à la requérante une « charge spéciale et exorbitante » ⁹⁶.

Il demeure que l'application de l'article P1-1 en matière d'impôts n'a été admise par l'ancienne Commission européenne des droits de l'homme que dans les années 70, alors même que « l'impôt » est expressément mentionné par le second alinéa de cet article ⁹⁷.

2. — Le droit au respect de la vie privée et familiale en matière fiscale

24. L'article 22 de la Constitution consacre, à l'instar de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, le droit au respect de la vie privée et familiale. La lecture des travaux préparatoires de l'article 22 de la Constitution permet d'ailleurs de rendre compte de ce qu'originellement, le Constituant a souhaité « mettre le plus possible la proposition en concordance avec l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales [...], afin d'éviter toute contestation sur le contenu respectif de l'article de la Constitution et de l'article 8 » ⁹⁸. À cet égard, il n'est guère étonnant que la Cour constitutionnelle fasse régulièrement application de la « méthode conciliatoire » ⁹⁹ lorsqu'elle doit examiner la constitutionnalité d'une norme par rapport au droit au respect à la vie privée et familiale. L'on se souviendra que la méthode conciliatoire consiste en ce que « lorsqu'une disposition conventionnelle liant la Belgique a une portée analogue à celle d'une des dispositions constitutionnelles dont le contrôle relève de la compétence de la Cour et dont la violation est alléguée, les garan-

⁹⁵ Ce principe fait aujourd'hui l'objet d'une jurisprudence bien établie. Voy., par ex., Cour eur. D.H., arrêt *Spörrong et Lönnroth c. Suède*, 23 septembre 1982, req. n^{os} 7151/75 et 7152/75, § 69 ; arrêt *National and Provincial Building Society et autres*, 23 octobre 1997, req. n^{os} 21319/93 et 21449/93 et 21675/93, § 77 ; arrêt *Burden c. Royaume-Uni*, 29 avril 2008, § 59 ; arrêt *di Belmonte c. Italie* du 16 mars 2010, § 38 ; arrêt *Rousk c. Suède*, 25 juillet 2013, req. n^o 27183/04, § 113 ; arrêt *Arnaud et autres c. France*, 15 janvier 2015, § 23.

⁹⁶ Cour eur. D.H., arrêt *Hentrich c. France*, 22 septembre 1994, req. n^o 13616/88, § 49.

⁹⁷ V. SEPULCHRE, « Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge... », *op. cit.*, p. 535.

⁹⁸ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1993-1994, n^o 997/5, p. 2. Cette formule est d'ailleurs souvent reprise par la Cour constitutionnelle dans ses arrêts. Voy. not. C.C., arrêt n^o 189/2005 du 14 décembre 2005, B.4.3. ; arrêt n^o 151/2006 du 18 octobre 2006, B.5.4. ; arrêt n^o 39/2013 du 14 mars 2013, B.4.4.

⁹⁹ Sur cette méthode, voy. not. M. VERDUSSEN, *Justice constitutionnelle*, *op. cit.*, pp. 125 et s.

ties consacrées par cette disposition conventionnelle constituent un ensemble indissociable avec les garanties inscrites dans les dispositions constitutionnelles concernées »¹⁰⁰. Dans un grand nombre d'arrêts rendus en matière de vie privée et familiale, la Cour constitutionnelle s'inspire donc du contenu de la jurisprudence strasbourgeoise.

25. Bien que le texte constitutionnel ne le mentionne pas expressément, le droit au respect de la vie privée et familiale s'étend au domaine fiscal, impliquant que « l'établissement d'impôts et taxes doit respecter [...] la vie privée du contribuable »¹⁰¹.

En tant que l'article 22 de la Constitution énonce que « chacun a droit au respect de sa vie privée et familiale, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi. La loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 garantissent la protection de ce droit », il pose la condition de la légalité de toute mesure qui s'ingérerait dans la vie privée du contribuable. À cet égard, la Cour constitutionnelle rappelle régulièrement que « les droits que garantissent l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme ne sont pas absolus. Bien que l'article 22 de la Constitution reconnaisse à chacun le droit au respect de sa vie privée et familiale, cette disposition ajoute en effet immédiatement : "sauf dans les cas et conditions fixés par la loi". Cette disposition constitutionnelle garantit donc qu'aucune ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et familiale ne puisse intervenir si elle n'est pas prévue par des règles suffisamment précises, adoptées par une assemblée délibérante démocratiquement élue, toute ingérence dans ce droit devant répondre à un besoin social impérieux et être proportionnée à l'objectif légitime poursuivi »¹⁰².

Le droit au respect de la vie privée est aujourd'hui entendu de manière particulièrement large puisqu'il s'entend « non plus seulement comme le droit à l'intimité, mais aussi comme le droit à l'autodétermination informationnelle,

¹⁰⁰ Voy. not. C.C., arrêt n° 162/2004 du 20 octobre 2004 ; arrêt n° 16/2005 du 19 janvier 2005 ; arrêt n° 17/2010 du 25 février 2010. Voy. égal. H. SIMONART et M. VERDUSSEN, « La réforme de la Cour d'arbitrage et la protection des droits fondamentaux », *R.B.D.C.*, 2000, p. 189 ; X. DELGRANGE, « De l'ensemble indissociable à l'interprétation conciliante », in S. VAN DROOGHENBROECK (dir.), *Le droit international et européen des droits de l'homme devant le juge national*, Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 150-152.

¹⁰¹ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, op. cit., p. 147. Précisons d'ailleurs que, dès les années 80 à l'occasion d'une décision rendue à l'encontre de la Belgique, l'ancienne Commission européenne des droits de l'homme indiqua que « l'obligation faite à un contribuable par l'administration fiscale de justifier ses dépenses privées est une ingérence dans l'exercice du droit au respect de la vie privée » (Comm. eur. D.H., déc. *X. c. Belgique* du 7 décembre 1982). Dans la jurisprudence récente de la Cour, voy. not. Cour eur. D.H., arrêt *Bernh Larsen Holding AS et autres c. Norvège* du 14 mars 2013.

¹⁰² Voy. not. C.C., arrêt n° 131/2005 du 19 juillet 2005, B.5.1. ; arrêt n° 118/2007 du 19 septembre 2007, B.5.3. ; arrêt n° 106/2011 du 16 juin 2011, B.5.1.

c'est-à-dire le droit de chacun de garder la maîtrise de ses données, en décidant lui-même des conditions d'utilisation de celles-ci ou, du moins, en ayant connaissance de l'usage qui en est fait »¹⁰³.

26. S'agissant de la protection des données des contribuables, il importe de préciser que la loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel¹⁰⁴ est applicable en matière fiscale¹⁰⁵ et fait l'objet, en outre, d'une mise en œuvre spécifique, au travers de la loi du 3 août 2012 portant des dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions¹⁰⁶. La notion de donnée personnelle doit, elle aussi, être interprétée de façon très large. Aussi, toute donnée — qu'elle soit privée, professionnelle ou publique —, touchant à un individu, doit être considérée comme une donnée personnelle, pour autant qu'elle concerne un individu identifié ou identifiable. En outre, comme le précise la Cour européenne des droits de l'homme, « des données de nature publique peuvent relever de la vie privée lorsqu'elles sont, d'une manière systématique, recueillies et mémorisées dans les fichiers tenus par les pouvoirs publics »¹⁰⁷.

En ce qui concerne le traitement des données des contribuables — et ce, tant dans la collecte, que dans l'utilisation desdites données —, une triple exigence doit être respectée. Premièrement, le traitement doit poursuivre une finalité déterminée, explicite et légitime. À cet égard, le responsable du traitement des données doit préciser la raison pour laquelle il effectue un traitement de données personnelles. Cette raison doit, en outre, être légitime¹⁰⁸. Deuxièmement, peuvent uniquement être collectées les données qui sont pertinentes en vue d'atteindre la finalité projetée. Le strict minimum de données doit être collecté en vue d'atteindre l'objectif poursuivi et, dans la mesure du possible, ces données doivent être codées, voire « anonymisées ». Troisièmement, la personne responsable de la collecte des données doit agir de manière transpa-

¹⁰³ E. DEGRAVE et A. LACHAPELLE, « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », note sous C.C., arrêt n° 51/2014 du 27 mars 2014, *R.G.C.F.*, 2014, p. 325.

¹⁰⁴ Loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *Mon. b.*, 18 mars 1993 (dite « loi vie privée »).

¹⁰⁵ Sur l'application du régime en matière fiscale, voy. not. F. COLLON, « Le secret bancaire, les traitements de données à caractère personnel par l'administration fiscale et la protection de la vie privée », in R. ALVAREZ CAMPA, F. BALTUS et F. COLLON, e.a., *Le contrôle fiscal*, Ateliers des Fucam, Limal, Anthemis, 2012, pp. 89 à 122 ; E. DEGRAVE et A. LACHAPELLE, *op. cit.*, pp. 322-335.

¹⁰⁶ *Mon. b.*, 24 août 2012.

¹⁰⁷ Cour eur. D.H., arrêt *Rotaru c. Roumanie* du 4 mai 2000, § 43 ; arrêt *Rocha c. Portugal* du 31 mai 2005, § 62 ; arrêt *Wasmuth c. Allemagne* du 17 février 2011, § 74.

¹⁰⁸ Par exemple, le SPF Finances collecte des données personnelles au moyen de la déclaration fiscale afin de lever l'impôt, ce qui est tout à fait légitime.

rente lorsqu'elle traite les données personnelles et, à ce titre, fournir une série d'informations énumérées dans la loi du 8 décembre 1992 ¹⁰⁹.

On indiquera, de surcroît, que les données dites « sensibles », telles que les données « qui révèlent l'origine raciale ou ethnique », font l'objet d'un régime particulier plus protecteur que celui des données non sensibles ¹¹⁰. En principe, elles ne peuvent être traitées, sauf dans des cas très spécifiques déterminés par la loi. D'après la Commission de protection de la vie privée (CPVP), « même si les données fiscales en tant que telles ne sont pas reprises sous la qualification de “données sensibles” *sensu stricto*, elles ont une telle connotation et sont souvent — et à juste titre — considérées comme sensibles et ayant un impact important sur la sphère de la vie privée » ¹¹¹. La Commission n'a toutefois pas, à notre connaissance, réaffirmé cette position.

27. Enfin, il échet d'attirer l'attention sur les nouvelles techniques de recouvrement employées par l'administration fiscale, lesquelles interpellent directement le droit au respect de la vie privée des contribuables ainsi que la protection de leurs données personnelles ¹¹².

Il est ainsi devenu courant que l'administration fiscale navigue sur les réseaux sociaux afin de vérifier le contenu de déclarations fiscales suspectes, voire de collecter des indices en vue d'un contrôle fiscal.

En la matière, il convient d'épingler l'arrêt rendu par la Cour d'appel d'Anvers le 22 février 2011. Dans l'affaire jugée par la Cour, le contrôleur fiscal, en allant sur le profil du réseau social dont le contribuable contrôlé était membre, a constaté à partir d'un *chat* que sa voiture était utilisée à titre privé

¹⁰⁹ Dans cette perspective, l'on notera que la brochure explicative jointe à la déclaration d'impôt des personnes physiques envoyée par l'Administration de la fiscalité des entreprises et des revenus (AFER) comporte, depuis 2007, une clause informative renseignant, de manière générale, le contribuable sur : la dénomination du traitement de données ; le nom et l'adresse du responsable du traitement ; les finalités poursuivies par le traitement ; les catégories de destinataires à qui sont transmises des données personnelles ; l'existence d'un droit d'accès et de rectification des données et les autres responsables du traitement auprès de qui des données personnelles pourraient être collectées.

¹¹⁰ Art. 6 à 8 de la loi du 8 décembre 1992, précitée.

¹¹¹ CPVP, avis n° 01/2007 du 17 janvier 2007, p. 2, point 4. En ce sens, voy. aussi *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2006-2007, n° 51-3064/001, avis de la section de législation du Conseil d'État n° 42.034/2 sur le projet de loi relatif à certains traitements de données à caractère personnel par le Service Public Fédéral Finances, p. 74, et Cour eur. D.H., arrêt *G.S.B. c. Suisse* du 22 décembre 2015, § 89.

¹¹² L'usage de ces nouvelles techniques de recouvrement pose également question sur le plan des droits de la défense et du droit à un procès équitable. À ce sujet, on relèvera que Didier Reynders, lorsqu'il était ministre des Finances et des réformes institutionnelles, a déclaré que les renseignements trouvés sur des sites de réseaux sociaux ne sont pas des « preuves », mais peuvent être « le point de départ d'investigations » (Question parlementaire n° 335, 5 mars 2009 : « Le fisc peut-il se servir de données trouvées sur internet lors d'un contrôle des contributions ou de la TVA »).

de manière plus importante que ce qu'il déclarait. Le contrôleur a donc décidé d'abaisser la déductibilité des frais de sa voiture à titre de frais professionnels à 70 % (au lieu de 85 % comme initialement prévu). La Cour a jugé que cette décision ne portait pas atteinte au respect de la vie privée de l'intéressé.

28. En tant qu'exemple relativement récent d'application du droit au respect de la vie privée en matière fiscale, l'on épinglera l'arrêt n° 39/2013, rendu par la Cour constitutionnelle le 14 mars 2013, qui concernait une question préjudicielle posée par la Cour d'appel de Gand par rapport à la compatibilité de plusieurs dispositions du C.I.R. 1992 avec l'article 22 de la Constitution, éventuellement combiné avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, dans une affaire opposant Karel De Guch et Mireille Schreurs à l'État belge et au SPF Finances. Rappelant d'abord que « la collecte et le traitement des données relatives aux comptes et transactions financières constituent une ingérence dans le droit au respect de la vie privée des personnes concernées, ainsi que des personnes qui ont réalisé des opérations financières avec celles-ci » et « même si la collecte et le traitement de telles données ne permettent pas toujours de pénétrer directement dans des communications qui peuvent concerner la vie privée dans ce qu'elle a de plus intime », la Cour constitutionnelle, s'en référant expressément au § 52 de l'arrêt *Uzun c. Allemagne* du 2 septembre 2010 de la Cour européenne des droits de l'homme (application de la méthode conciliatoire), estime que « ces mesures d'investigation peuvent cependant révéler des informations plus ou moins précises et concordantes sur "la conduite, les opinions ou les sentiments" de la personne qui en fait l'objet »¹¹³. À ce titre, la Cour indique devoir vérifier que les conditions auxquelles sont admises les ingérences dans le droit au respect de la vie privée sont bien remplies. Jugeant que la mesure litigieuse poursuit un objectif d'intérêt général au sens de l'article 8, § 2, de la Convention « en ce que l'établissement correct de l'impôt est nécessaire à assurer "le bien-être économique du pays" »¹¹⁴, la Cour doit encore examiner si l'ingérence satisfait au principe de légalité et si elle est raisonnablement justifiée (principe de proportionnalité), ce qui est le cas en l'espèce selon elle¹¹⁵.

Enfin, on ne saurait s'empêcher de relever que les dispositions du C.I.R. 1992 querellées¹¹⁶ résultent de la loi du 14 avril 2011¹¹⁷, qui a pour objectif « d'éviter que la Belgique s'expose à des sanctions sur le plan international. Ces sanctions pourraient être prononcées par le G20 ou l'OCDE en raison

¹¹³ C.C., arrêt n° 39/2013 du 14 mars 2013, B.4.2.

¹¹⁴ *Ibid.*, B.6.

¹¹⁵ C.C., arrêt n° 39/2013 du 14 mars 2013, B.8.3 et B.8.9. (principe de légalité) et B.10.6 (principe de proportionnalité).

¹¹⁶ Art. 322, § 2, et 333/1, § 1^{er}, du CIR 1992.

¹¹⁷ Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *Mon. b.*, 6 mai 2011, art. 55 et 56.

de l'absence, en Belgique, d'instruments juridiques en vigueur permettant un échange de renseignements bancaires avec les autres États aux fins de l'établissement, par ces États, de leurs impôts sur les revenus »¹¹⁸. Depuis le 2 avril 2009, la Belgique figurait, en effet, sur la liste « grise », publiée par l'OCDE, et reprenant les pays jugés non suffisamment coopératifs.

Comme on le sait, l'OCDE et le G20, suivis par l'Union européenne, ont initié, depuis le début des années 2000, un vaste mouvement de transparence en matière fiscale, visant à améliorer la coopération administrative, en développant, notamment, les échanges de renseignements.

Ce mouvement s'est accéléré suite à la crise bancaire de 2008¹¹⁹, et à l'adoption unilatérale, par les États-Unis, le 18 mars 2010, de l'*US Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA)¹²⁰.

Comme le relèvent Carol P. Tello et Jacques Malherbe, « FATCA » a produit un véritable cataclysme sur l'échange international d'informations fiscales¹²¹, à tel point que le G20 a chargé l'OCDE d'adopter rapidement une norme commune d'échange automatique applicable au niveau mondial. Celle-ci a été publiée en juillet 2014 sous l'intitulé : « Norme d'échange automatique de renseignements relatives aux comptes financiers en matière fiscale »¹²².

Les autorités européennes ont alors décidé de réviser la directive 2011/16/UE du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal¹²³ en vue de doter les États membres d'une base juridique appropriée au niveau de l'Union pour mettre en œuvre la norme mondiale concernant l'échange automatique de renseignements¹²⁴.

¹¹⁸ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2010-2011, n° 53-1208/001, p. 36.

¹¹⁹ Voy. not. P. SAERENS, « Au-delà du "Tax Haven", à la recherche du paradis juridique », in *Liberal Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, p. 767.

¹²⁰ U.S. Code : Title 26 – Internal Revenue Code, Subtitle A – Income Taxes, Chapter 4 – Taxes to enforce reporting on certain foreign accounts, disponible sur <https://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance>.

¹²¹ C.P. TELLO et J. MALHERBE, « Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain : un tournant juridique dans l'échange d'informations fiscales », *Forum Financier/Droit bancaire et financier*, 2013/VI, p. 326. Voy. aussi V. WÖHRER et M. SOMARE, « Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency », *Intertax*, 2015, vol. 43, Issue 12, pp. 804-805.

¹²² Voy. <http://www.oecd.org/fr/presse/locde-publie-la-version-complete-de-la-norme-mondiale-dechange-automatique-de-renseignements.htm>.

¹²³ Directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 359 du 16 décembre 2014, dite « DAC 2 ». La directive 2011/16/UE a été transposée en droit belge par la loi du 17 août 2013 (*Mon. b.*, 5 septembre 2013) et sa révision par la directive 2014/107/UE a été transposée par la loi du 16 décembre 2015 (*Mon. b.*, 31 décembre 2015).

¹²⁴ Sur l'échange international et européen de renseignements à des fins fiscales, voy. not. N. DIEPVENS et S. DIEPVENS, « De internationale fiscale gegevensuitwisseling in België – Een heden-daagse schets en een bezorgde blik in de toekomst », *T.F.R.*, 2015/476, pp. 146-162 ; N. DIEPVENS

À l'instar d'autres auteurs, nous sommes d'avis que cette norme commune devrait voir éclore, en miroir, une norme commune concernant le respect des droits fondamentaux des contribuables ¹²⁵. Ce standard devrait se développer eu égard à l'adoption future, par la Commission européenne, d'un « Code européen du contribuable » ¹²⁶.

3. — La liberté de culte et la matière fiscale

29. L'article 181 de la Constitution — qui fait, comme les dispositions contenant les droits fondamentaux consacrés à la matière fiscale, partie du Titre V « Des finances » — prévoit que sont à charge de l'État les traitements et les pensions des ministres des cultes et des délégués des organisations reconnues par la loi qui offrent une assistance morale selon une conception philosophique non confessionnelle. Une nuance importante doit toutefois être apportée dans la mesure où bénéficient seuls ¹²⁷ de ce financement étatique les cultes et organisations philosophiques non confessionnelles ayant été reconnus par le législateur fédéral ¹²⁸.

30. Le C.I.R. 1992 prévoit une série de « traitements préférentiels en matière de statut fiscal des lieux de culte et de la laïcité » ¹²⁹. Aussi, l'article 12, § 1^{er}, dispose qu'est exonéré de l'impôt des personnes physiques le revenu

et F. DEBELVA, « The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters : The Taxpayer's Rights under Pressure », *EC tax review*, n° 2015/4, pp. 210-219 ; C. DOCCLO, avec la collaboration de S. KNAEPEN, « L'échange international de renseignements à des fins fiscales », *J.D.F.*, 11-12/2012, pp. 325-354 ; V. WÖHRER et M. SOMARE, *op. cit.*, pp. 804-815.

¹²⁵ *A pari*, voy. N. DIEPVENS et F. DEBELVA, *op. cit.*, pp. 218-219 ; G. ZEYEN, « Affaire Sabou : en route vers un "droit à l'information" garanti à l'échelle européenne du contribuable ? », *R.G.C.F.*, 2014, liv. 3-4, p. 241 ; CFE ECJ Task Force, « Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the Decision of the European Court of Justice in Case C-276/12, *Sabou*, Concerning Taxpayer Rights in Respect of Exchange of Information upon Request » ; G29/Art. 29 WP, *Statement of the WP29 on automatic inter-state exchanges of personal data for tax purposes*, 14/EN WP 230, 4 February 2015, p. 3. Pour une proposition d'une telle norme commune, voy. la Charte mondiale proposée en 2013 par la Confédération fiscale européenne (CFE), la *Asia-Oceania Tax Consultants' Association* (AOTCA) et la *Society of Trust and Estate Practitioners* (STEP), disponible sur www.cfe-eutax.org/node/3134.

¹²⁶ Action 17 du « Plan d'action pour renforcer la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales » du 6 décembre 2012, COM(2012) 722.

¹²⁷ Aussi, l'article 181 contraste-t-il avec les articles 19, 20 et 21 de la Constitution qui, garantissant respectivement la liberté de culte, la liberté de « ne pas croire » et le principe de l'autonomie des cultes, bénéficient, quant à eux, à tous les cultes, que ceux-ci soient ou non reconnus par l'État.

¹²⁸ À ce sujet, voy., entre autres, S. WATTIER, « Le financement des cultes au XXI^e siècle : faut-il réviser l'article 181 de la Constitution ? », *R.B.D.C.*, 2011, pp. 23-50 ; S. WATTIER, « La financiación de los cultos y organizaciones filosóficas no confesionales en Bélgica », *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, 2014, n° 36, pp. 1-20 ; L.-L. CHRISTIANS et S. WATTIER, « Funding of religious and non-confessional organizations : the case of Belgium », in F. MESSNER (dir.), *Public Funding of Religions in Europe*, 2015, Dorchester, Ashgate, pp. 51-73.

¹²⁹ V. SEPULCHRE, « Le financement des cultes et de la laïcité : aspects fiscaux », in J.-F. HUSON (dir.), *Le financement des cultes et de la laïcité : comparaison internationale et perspectives*, Namur, Editions namuroises, 2005, p. 234.

cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers affectés par le contribuable sans but de lucre à l'exercice public d'un culte. Par ailleurs, en vertu de l'article 253, 1^o, du C.I.R. 1992, « est exonéré du précompte immobilier, le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers visés à l'article 12, § 1^{er} ». La lecture de la jurisprudence apporte d'intéressantes précisions quant à la portée de ces dispositions. De manière non exhaustive, l'on citera, parmi d'autres, l'arrêt rendu le 10 mars 2000 par la Cour d'appel de Liège, à l'occasion duquel elle a jugé que « la notion d'affectation, nécessaire à l'objet du culte, ne pouvait être restreinte au seul local où l'office religieux était célébré, mais s'étendait, au contraire, à tous ceux qui y étaient nécessairement liés » ; partant, « la Cour a déduit qu'un réfectoire destiné aux adeptes, et qui permettait à ceux-ci de s'y reposer et d'y partager le repas, bénéficiait de l'exonération du précompte immobilier, ces activités s'inscrivant directement dans la démarche religieuse »¹³⁰. L'on épinglera également l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Bruxelles le 5 octobre 2000, par lequel elle a admis que soient exonérés « du précompte immobilier au titre de biens affectés à l'exercice public d'un culte, les lieux de retraite, de prière, d'hébergement religieux, s'agissant de biens affectés à l'enseignement et à la recollection »¹³¹.

31. Au niveau de la jurisprudence européenne, comme le constate Vincent Sepulchre, la Cour européenne des droits de l'homme n'a jamais « ni ouvert la possibilité de contester la structure de la fiscalité d'État au nom des considérations tirées d'une atteinte aux convictions religieuses, ni remis en question la faculté reconnue aux États d'attribuer librement le produit de la fiscalité étatique au profit des activités des cultes ou de certains d'entre eux » ; elle a cependant « ouvert la voie au contrôle européen du respect des principes d'égalité et de non-discrimination par les législations fiscales nationales, en ce compris sur la liberté de pensée, de conscience et de religion »¹³². À cet égard, l'on retiendra l'enseignement des trois arrêts rendus par la Cour européenne des droits de l'homme le 31 janvier 2013 concernant la taxation par l'État français sur des dons manuels effectués en faveur d'associations culturelles¹³³. En l'espèce, les associations religieuses requérantes estimaient que la taxation des dons manuels à laquelle elles étaient assujetties portait atteinte à leur droit de

¹³⁰ T. AFSCHRIFT et M. DAUBE, *Impôt des personnes physiques – Chronique de jurisprudence 2000-2008*, Bruxelles, Larcier, Dossiers du Journal des Tribunaux, 2009, p. 233, se référant à Liège, 10 mars 2000, *F.J.F.*, 2000/104, www.fiscalnet.be.

¹³¹ *Id.*, se référant à Bruxelles, 5 octobre 2000, *Le Fiscologue*, n° 777, p. 10.

¹³² V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 149-150.

¹³³ Voy. Cour eur. D.H., arrêt *Association culturelle du Temple Pyramide c. France* du 31 janvier 2013 ; arrêt *Association des Chevaliers du Lotus d'Or c. France* du 31 janvier 2013 ; arrêt *Église Évangélique Missionnaire et Salaün c. France* du 31 janvier 2013.

manifeste et d'exercer leur religion, garanti par l'article 9 de la Convention. Dans chacun des trois arrêts, la Cour a condamné la France en raison de ce que « le redressement fiscal [...] en vigueur à l'époque des faits était "imprévisible" en particulier parce que cette législation n'était pas suffisamment précise pour prévoir qu'elle était applicable aux personnes morales [...] et qu'un contrôle fiscal puisse être assimilé à une "révélation" d'un don manuel »¹³⁴.

III. — LA CONSTITUTIONNALISATION « STRUCTURELLE » DU DROIT FISCAL

32. L'État belge est structuré autour de « collectivités publiques »¹³⁵ variées : l'État fédéral, les collectivités locales et les collectivités fédérées. Leur existence est due à la superposition d'une double forme d'organisation : la décentralisation territoriale d'un côté, et le fédéralisme de l'autre¹³⁶.

Ce morcellement de l'État ne peut avoir lieu sans un partage clair et précis des compétences étatiques. Selon Francis Delpérée, « les grandes lignes de ce partage transcendent celles qui, d'ancienneté, se sont instaurées entre les fonctions assumées. La séparation des fonctions, comme le préconisait Montesquieu, ne disparaît pas pour autant. En réalité, elle s'efface derrière une séparation plus nette, plus radicale et plus effective entre les responsabilités qui reviennent aux différentes collectivités organisées au sein de l'État belge »¹³⁷.

Le pouvoir de lever l'impôt et de se financer par ce biais étant une prérogative essentielle du pouvoir souverain de l'État¹³⁸, les collectivités, tant locales que fédérées, ont rapidement réclamé une parcelle d'autonomie en matière fiscale. Celle-ci leur est reconnue, bien que de façon limitée, par l'article 170 de la Constitution, qui traduit, en outre, en droit fiscal, la double règle de séparation évoquée plus avant. Il en découle une certaine ambiguïté dans le texte de l'article 170, puisqu'il règle deux questions à la fois : d'un côté, celle de la *séparation* des pouvoirs (pouvoir exécutif/pouvoir législatif/pouvoir judiciaire) et d'un autre côté, celle de la *répartition* des pouvoirs (autorité fédérale, autorités fédérées et autorités locales).

L'État belge se caractérise donc par un *démembrement* progressif et partiel du pouvoir fiscal (1). Celui-ci fait l'objet d'un mode de *répartition* singu-

¹³⁴ Cour eur. D.H., arrêt *Association culturelle du Temple Pyramide c. France* du 31 janvier 2013, § 39 ; arrêt *Association des Chevaliers du Lotus d'Or c. France* du 31 janvier 2013, § 38 ; arrêt *Église Évangélique Missionnaire et Salaün c. France* du 31 janvier 2013, § 28.

¹³⁵ Sur cette notion, voy. not. Y. LEJEUNE, *Droit constitutionnel belge. Fondements et institutions*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2014, pp. 39 et s.

¹³⁶ Y. LEJEUNE, *op. cit.*, p. 41.

¹³⁷ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 581.

¹³⁸ Y. LEJEUNE, *op. cit.*, p. 34.

lier (2), organisé par la Constitution et la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : LSF)¹³⁹, et se compose de diverses *prérogatives* (3) qui ne peuvent être exercées que dans le respect de certaines *balises* (4).

1. — Le *démembrement* du pouvoir fiscal au profit des collectivités publiques

33. Jusqu'en 1970, l'État belge était un État unitaire. Il a cependant admis, en son sein, dès 1831, « l'existence de collectivités publiques territoriales décentralisées »¹⁴⁰ : les « collectivités locales », à savoir les communes et les provinces.

Depuis 1831, la variété des collectivités locales s'est considérablement accrue. En 1970, le Constituant est venu ajouter deux nouvelles collectivités locales : les agglomérations et fédérations de communes. Il n'existe actuellement qu'une seule agglomération : l'Agglomération bruxelloise, dont les compétences sont exercées par la Région de Bruxelles-Capitale¹⁴¹. Une nouvelle sorte de collectivité fut encore créée dans le cadre de la Sixième Réforme de l'État : les collectivités « supracommunales ». Si elles devaient être créées par les régions, elles remplaceraient les actuelles provinces¹⁴².

Les collectivités locales jouissent, en vertu des articles 41, alinéa 1^{er}, et 162 de la Constitution¹⁴³, d'une « autonomie locale ». Les conseils provinciaux et communaux règlent « tout ce qui est d'intérêt provincial ou communal ». Cette autonomie est encore rappelée dans la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980 (ci-après : LSRI)¹⁴⁴.

Comme le rappelle Elisabeth Willemart, « la fiscalité locale a donné lieu, en 1830, à un vif débat entre partisans de l'autonomie locale et partisans d'une centralisation des compétences fiscales. La discussion s'est soldée par l'attribution d'un pouvoir fiscal limité aux provinces et aux communes »¹⁴⁵.

Ce pouvoir résulte de l'article 170, §§ 3 et 4, alinéa 1^{er}, de la Constitution¹⁴⁶, qui déclare qu'aucune charge, aucune imposition ne peut être

¹³⁹ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *Mon. b.*, 17 janvier 1989, telle que modifiée lors des différentes réformes (en 1993, 2001 et 2014).

¹⁴⁰ Y. LEJEUNE, *op. cit.*, p. 41.

¹⁴¹ Art. 166, § 2, de la Constitution. Voy. aussi art. 48 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux Institutions bruxelloises.

¹⁴² Nouvel art. 41 de la Constitution.

¹⁴³ Art. 41, al. 1^{er}, de la Constitution (ancien art. 31) et art. 162 de la Constitution.

¹⁴⁴ Art. 6, § 1^{er}, VIII, 1^o, al. 3, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, *Mon. b.*, 15 août 1980.

¹⁴⁵ E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 7.

¹⁴⁶ Alors, à l'époque, art. 110.

établie par la province ou par la commune que par une décision de son conseil ¹⁴⁷. L'article 170, §§ 3 et 4, alinéa 2, de la Constitution précise toutefois aussitôt que le législateur fédéral ordinaire peut déterminer « les exceptions dont la nécessité est démontrée ». Le Code des impôts sur les revenus consacre, d'autre part, un Titre VIII aux provinces, agglomérations et communes.

L'article 464 du C.I.R. 1992 énonce que « les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir :

- 1° des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts ;
- 2° des taxes sur le bétail ».

Le principe est donc que les collectivités locales ne peuvent établir de centimes additionnels.

L'article 464/1 du C.I.R. 1992 prévoit cependant, par dérogation à l'article 464, que « les provinces, les agglomérations et les communes peuvent établir des centimes additionnels sur :

- 1° le précompte immobilier ;
- 2° un impôt régional non visé à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, ayant le revenu cadastral fédéral comme base d'imposition ou comme élément de sa base d'imposition. »

La faculté pour les communes et les provinces de lever des « additionnels » sur le précompte immobilier existe depuis 1962 ¹⁴⁸. Celui-ci ayant été régionalisé ¹⁴⁹, on perçoit combien le processus de fédéralisation de l'État belge conditionne le contenu du droit fiscal local.

Enfin, l'article 465 du C.I.R. 1992 instaure une seconde dérogation en faveur de l'Agglomération bruxelloise et des communes, celles-ci pouvant

¹⁴⁷ Notons que le fondement constitutionnel précis du pouvoir fiscal des provinces et des communes n'est pas clair. À ce sujet, voy. M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid. Fiscaaljuridische aspecten*, thèse, Bruges, die Keure, 1996. Pour une synthèse des controverses à ce sujet, voy. les références citées in J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *R.F.R.L.*, 2015/1, p. 6, note 13.

¹⁴⁸ Loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, *Mon. b.*, 1^{er} décembre 1962. En réalité, les communes et les provinces pouvaient déjà, depuis 1922, lever des additionnels sous certaines conditions. Cette faculté n'était toutefois soutenue par aucun consensus politique. À ce sujet, voy. M. BOURGEOIS, « La fédéralisation de la Belgique a-t-elle altéré l'esprit et l'équilibre de la réforme fiscale de 1962 ? », *J.T.*, 2012, p. 314, et les références citées par l'auteur en note 7.

¹⁴⁹ Art. 3 de la LSF.

« établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques ». Cette faculté existe depuis 2012 ¹⁵⁰.

34. La Belgique n'est toutefois pas qu'un État décentralisé. D'après l'article 1^{er} de la Constitution, « la Belgique est un État fédéral qui se compose des communautés et des régions ». Suivant une logique centrifuge, l'État belge initialement unitaire s'est progressivement morcelé, donnant naissance aux collectivités fédérées. On parle à cet égard d'un « fédéralisme de dissociation » ¹⁵¹, ou encore d'un « fédéralisme par désagrégation » ¹⁵². Or, comme l'exprime Marc Bourgeois, dans un État fédéral, l'adage *No taxation without representation*, associé au principe de légalité évoqué précédemment, fait l'objet d'un renversement. L'expression *No representation without taxation* traduit alors « le sentiment qu'une collectivité politique décentralisée (régionale ou fédérée) ne peut avoir de véritable "représentativité" vis-à-vis de ses citoyens que si elle dispose du pouvoir fiscal. La faculté de lever l'impôt et de se financer par ce biais étant une prérogative essentielle de tout État souverain (ou, du moins, de toute entité réellement autonome), le pouvoir demeure, dans l'imaginaire collectif, là où l'impôt se décide » ¹⁵³. En outre, accorder le pouvoir de prélèvement aux entités fédérées leur offre, en pratique, davantage d'autonomie dans la gestion de leurs compétences matérielles ¹⁵⁴. Ce n'est donc pas seulement leur légitimité qui est en jeu, mais aussi leur efficacité.

Ceci explique qu'une autonomie fiscale ait été progressivement concédée aux régions, au gré des diverses réformes institutionnelles qui ont émaillé l'État belge.

Le Constituant a révisé, à l'occasion de la Deuxième Réforme de l'État intervenue en 1980, l'article 170 de la Constitution de façon à reconnaître aux communautés et aux régions le pouvoir de lever leurs propres impôts.

Les communautés ne jouissent cependant, en pratique, d'aucune autonomie fiscale. Leur autonomie fiscale est, en fait, jugée impraticable compte tenu de l'absence de critère légal (ni dans la Constitution ni dans les lois institu-

¹⁵⁰ Art. 465 du CIR 1992, tel que modifié par l'art. 91 de la loi du 27 décembre 2012 (*Mon. b.*, 31 décembre 2012) et par l'art. 35 de la loi du 28 décembre 2011 (*Mon. b.*, 30 décembre 2011).

¹⁵¹ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, op. cit., p. 388.

¹⁵² M. VERDUSSEN, « La Belgique : un fédéralisme bipolaire mû par une dynamique de dissociation », in M. SEYMOUR et G. LAFOREST (dir.), *Le fédéralisme multinational – Un modèle viable ?*, Bruxelles, Peter Lang, 2011, pp. 211-227.

¹⁵³ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *R.F.R.L.*, 2014/4, p. 253.

¹⁵⁴ F. DENIL, L. MIGNOLET et M.-E. MULQUIN, « La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements », in M. MIGNOLET (dir.), *Le fédéralisme fiscal – Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 13.

tionnelles) permettant de distinguer, sur le territoire bilingue de la Région de Bruxelles-Capitale, les contribuables francophones des contribuables néerlandophones¹⁵⁵. Les commissions communautaires, chargées d'exercer des compétences de nature communautaire sur le territoire de la région bilingue de Bruxelles-Capitale, n'exercent pas davantage de compétences fiscales.

Partant, seules les Régions jouissent d'une autonomie fiscale. Celle-ci s'est encore renforcée lors des réformes institutionnelles qui ont suivi.

La Troisième Réforme de l'État amène, avec elle, l'adoption de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions. Elle exécute les articles 175 et 177 de la Constitution, en réglant le système de financement des communautés et des régions. Ce système repose notamment, en ce qui concerne les régions, sur l'existence d'une autonomie fiscale, laquelle comprend le transfert d'impôts de l'autorité fédérale aux régions¹⁵⁶. Les premiers « impôts régionaux » sont donc « apparus » lors de la Troisième Réforme de l'État.

La Quatrième Réforme de l'État, intervenue en 1993, est marquée, d'un point de vue fiscal, par la régionalisation des célèbres « écotaxes », créées dans une perspective de fiscalité environnementale¹⁵⁷.

Il faut toutefois attendre la Cinquième Réforme de l'État, initiée par les Accords du Lambert, et orientée par les résolutions du Parlement flamand de 1999¹⁵⁸, pour que ces impôts soient de véritables « impôts régionaux ». Pour reprendre l'expression de Jean-Claude Laes, les impôts régionaux avaient, dans les faits, des « allures de *Canada dry* : ils avaient la couleur d'impôts régionaux, le goût d'impôts régionaux, mais ils n'étaient pas — vraiment — des impôts régionaux. Les régions ne recevaient en effet pas toujours, ou

¹⁵⁵ B. BAYENET et M. BOURGEOIS, « Le financement des entités fédérées en Belgique : quels changements après la sixième réforme de l'État ? », in J. SAUTOIS et M. UYTENDAELE (dir.), *La sixième réforme de l'État (2012-2013) – Tournant historique ou soubresaut ordinaire ?*, Limal, Anthemis, 2013, p. 279. Voy. aussi J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 7 ; M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 251.

¹⁵⁶ Art. 3 de la LSF.

¹⁵⁷ Art. 91 de la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État, *Mon. b.*, 20 juillet 1993. L'écotaxe est définie comme une « taxe assimilée aux accises, frappant un produit mis à la consommation en raison des nuisances écologiques qu'il est réputé générer » (art. 369, 1°, de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État, *Mon. b.*, 20 juillet 1993). Cette taxe a, depuis lors, été abrogée (art. 114 de la loi-programme du 27 décembre 2012, *Mon. b.*, 31 décembre 2012).

¹⁵⁸ Rapport fait au nom de la Commission des affaires institutionnelles par MM. Moureaux et Claes, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2013-2014, n° 5-2232/5, pp. 8-10. L'une de ces résolutions réclamait un renforcement de l'autonomie fiscale des entités fédérées. Voy. Voorstel van resolutie betreffende de uitbouw van de financiële en fiscale autonomie in de volgende staatshervorming, *Gedr. St.*, 1998-1999, n° 1340.

pas totalement, le produit des impôts pourtant qualifiés de régionaux, et ne disposaient par ailleurs que de pouvoirs partiels et variables en ce qui les concerne » ¹⁵⁹.

Avec la Cinquième Réforme de l'État, les régions reçoivent les principales compétences normatives attachées à ces impôts, à savoir la compétence de modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations (LSF, art. 4, § 1^{er}) ¹⁶⁰. Aussi, elles se voient investies par l'autorité fédérale de six nouveaux impôts. Les impôts régionaux sont donc désormais au nombre de douze. Comme nous le verrons, l'État fédéral reste néanmoins exclusivement compétent en ce qui concerne la « matière imposable ».

Au demeurant, les régions reçoivent la compétence d'appliquer des additionnels et des soustractions sur l'impôt des personnes physiques. La technique des additionnels, initialement développée au niveau des collectivités locales, a donc été « récupérée » à la faveur des régions ¹⁶¹.

La Sixième Réforme de l'État vient encore accentuer l'autonomie fiscale des régions. Nous y reviendrons dans le troisième point, qui porte sur les prérogatives du pouvoir fiscal attribué aux collectivités publiques.

2. — La répartition du pouvoir fiscal entre les collectivités publiques

35. La fragmentation de l'État centralisé et unitaire à la faveur de l'autonomie locale, dans un premier temps, et du fédéralisme, dans un second temps, emporte un inévitable et délicat partage des compétences. Hans Kelsen écrivait déjà, en 1928, que cette répartition est le « noyau politique de l'idée fédéraliste » ¹⁶². L'actualité belge lui donne, sans conteste, raison.

En Belgique, la répartition des compétences opère essentiellement selon deux principes : le principe « d'attribution » et le principe « d'exclusivité » ¹⁶³.

Tout d'abord, les collectivités fédérées disposent de compétences « d'attribution », c'est-à-dire qu'elles sont strictement énumérées dans la Constitution ou dans la LSRI. Elles peuvent également, en vertu de l'article 10 de la

¹⁵⁹ J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 8.

¹⁶⁰ Pour une illustration de certaines de ces notions essentielles, voy. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2000-2001, n° 50-1183/7, pp. 157-162.

¹⁶¹ M. BOURGEOIS, « La fédéralisation de la Belgique a-t-elle altéré l'esprit et l'équilibre de la réforme fiscale de 1962 ? », *op. cit.*, p. 314.

¹⁶² H. KELSEN, « La garantie juridictionnelle de la Constitution », *R.D.P.*, 1928, p. 253, cité par F. DELPÉRIE (*Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 584).

¹⁶³ Il s'opère plus exactement selon trois principes, si l'on tient compte du principe d'externalité qui a trait à la compétence internationale de l'État. Voy., à ce propos, F. DELPÉRIE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 591.

LSRI, régler des matières pour lesquelles leurs Parlements ne sont pas compétents, dans la mesure où ces dispositions sont nécessaires à l'exercice de leurs compétences. Leurs compétences sont alors considérées comme « implicites ». La collectivité fédérale dispose, elle, d'une compétence résiduelle. Tout ce qui n'est pas formellement attribué aux collectivités fédérées lui revient. Des « réserves » de compétences sont toutefois parfois formulées à son profit.

Le principe exposé devrait cependant être renversé, lorsque l'article 35 de la Constitution, tel que révisé en 1993, entrera enfin en vigueur ¹⁶⁴.

Dans le prolongement de ce principe d'attribution s'inscrit celui « d'exclusivité ». En principe, « les compétences de l'État fédéral, des communautés et des régions sont exclusives les unes des autres [...]. Le recours, sous une forme ou sous une autre, au mécanisme des compétences concurrentes est rejeté de manière absolue par la Constitution et la loi spéciale de réformes institutionnelles » ¹⁶⁵. La Cour constitutionnelle admet néanmoins l'exercice de compétences parallèles, acceptant que « la collectivité fédérale et tout ou partie des collectivités fédérées agissent, chacune de leur côté et sans interférence grave, dans un même domaine » ¹⁶⁶.

La donne diffère toutefois en droit fiscal.

36. Les compétences fiscales sont, en principe ¹⁶⁷, « dissociées » des compétences matérielles, en ce sens que « l'attribution ou non de moyens financiers et leur répartition n'influence aucunement la répartition des compétences entre l'État fédéral et les communautés, les régions et les commissions communautaires telle que réglée par ou en vertu de la Constitution » ¹⁶⁸. En pratique, on observe néanmoins « que l'assiette des impôts des collectivités fédérées est souvent liée à leurs compétences matérielles. Les [taxes régionales propres] frappent, par exemple, la production, le ramassage ou le traitement des déchets, les captages d'eau, la pollution des eaux de surface, le déversement des eaux usées, les excédents d'engrais, l'extraction de graviers, les taudis et les immeubles » ¹⁶⁹.

Cette dissociation a pour conséquence que les compétences matérielles et fiscales obéissent à des règles de répartition différentes. L'article 170 de la

¹⁶⁴ Révision constitutionnelle du 5 mai 1993 insérant l'article 25^{ter} de la Constitution (*Mon. b.*, 8 mai 1993). Sur ce sujet, voy. F. DELPÉRE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 584.

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 588.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 596.

¹⁶⁷ Certaines lois établissent malgré tout un lien entre les compétences matérielles et fiscales d'une entité. Pour des exemples, voy. J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 17.

¹⁶⁸ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2974/1, p. 5.

¹⁶⁹ E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 29.

Constitution organise, en matière fiscale, un système de compétences concurrentes entre l'État fédéral et les entités fédérées (à savoir, les régions et les communautés), d'une part, et entre l'État fédéral et les pouvoirs subordonnés, d'autre part. Cette concurrence fiscale se manifeste donc à deux niveaux : dans le cadre de la décentralisation territoriale et dans celui de la fédéralisation ¹⁷⁰.

37. L'établissement d'un tel système « nécessite l'existence d'une règle de conflit permettant de déterminer quelle règle doit primer » ¹⁷¹. Il s'agit de la règle « de la prééminence fédérale » ¹⁷². Le législateur fédéral garde ainsi la « compétence des compétences » en matière fiscale ¹⁷³.

Cette règle se décompose en deux « sous-règles ».

D'une part, elle induit une règle « de primauté fédérale » en matière fiscale, n'autorisant les collectivités fédérées et les pouvoirs subordonnés à lever l'impôt que pour les « matières » ¹⁷⁴ qui ne font pas l'objet d'une imposition par l'État fédéral.

Dans cette perspective, l'article 11 de la LSF, tel que modifié au gré des différentes réformes institutionnelles ¹⁷⁵, a établi la « règle fédérale *ne (non) bis in idem* » ¹⁷⁶. Cet article disposait, avant que la Sixième Réforme de l'État n'entre en vigueur, que « les régions ne peuvent instaurer ni centimes additionnels ni majorations ni réductions d'impôt ni réductions sur les impôts visés par la présente loi, à l'exception de ceux visés à l'article 6, § 2. Sous la réserve des cas prévus par la présente loi, les communautés et les régions ne sont pas autorisées à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une im-

¹⁷⁰ J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 21.

¹⁷¹ *Id.*

¹⁷² On notera que cette primauté a un champ d'application plus large en ce qui concerne l'autonomie locale puisqu'elle ne se limite pas à la matière fiscale (Const., art. 41 et 162, al. 2, 6°).

¹⁷³ J.-M. DELPORTE et A. MOREAU, « Les compétences fiscales des communautés et des régions dans le nouveau paysage politique belge », *Bull. Doc. Min. Finances*, 1989, II, p. 2.

¹⁷⁴ Le concept de « matière » a fait l'objet de plusieurs controverses juridiques. Pour plus de détails, voy. M. BOURGEOIS, « La “matière imposable” des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : commentaire critique des arrêts n° 58/2006 du 26 avril 2006 et n° 93/2014 du 19 juin 2014 », in *Liber amicorum Maurice Eloy*, *op. cit.*, pp. 629-661. Voy. aussi A. GOEGEBUER, « Het begrip belastbare materie : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884. Pour une définition de la « matière imposable », voy. C.C., arrêt n° 4/98 du 21 janvier 1998, B.7.1.; arrêt n° 86/2000 du 5 juillet 2000, B.11.10.

¹⁷⁵ Art. 11 de la LSF, tel que modifié par l'art. 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'art. 110, §§ 1^{er} et 2 [art. 170, §§ 1^{er} et 2], de la Constitution, par l'art. 14 de la loi spéciale du 13 juillet 2001, par l'art. 6, 1° et 2°, de la loi du 26 décembre 2013 et par l'art. 20 de la loi spéciale du 6 janvier 2014.

¹⁷⁶ P. GABRIEL, « Neen toch niet nog eens... over het *non bis in idem*-beginsel in belastingzaken », in M. DE JONCKHEERE (dir.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, *op. cit.*, pp. 107-139. Voy. aussi M. BOURGEOIS, « La “matière imposable” des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle... », *op. cit.*, p. 637.

sition visée par la présente loi, à l'exception des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 10^o, 11^o et 12^o » ¹⁷⁷.

Aujourd'hui, seul le second alinéa est maintenu. Le premier alinéa est, quant à lui, déplacé à l'article 1^{quater} de la LSF, qui contient diverses limites spécifiques à l'autonomie fiscale régionale, parmi lesquelles figure le principe d'évitement de la double imposition, dont le sens en droit interne rejoint la règle de la *primauté fédérale*, ici exposée. Nous y reviendrons dans la quatrième partie du présent article (4, B).

L'article 2 de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2 [article 170, §§ 1^{er} et 2], de la Constitution ¹⁷⁸ concède toutefois une « préférence » ¹⁷⁹ aux régions dans deux « matières », dérogeant de la sorte à la règle fédérale *non bis in idem*. Cet article dispose que « L'État [fédéral] et les communautés ne sont pas autorisés à lever des impôts en matière d'eau ni de déchets, à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions sur ces matières, à accorder des remises sur ceux-ci » ¹⁸⁰.

D'autre part, la règle « de la prééminence fédérale » emporte une règle « d'exception fédérale » en matière fiscale ¹⁸¹, laquelle permet au législateur fédéral de prévoir « les exceptions dont la nécessité est démontrée ». Jean-Claude Laes relève qu'à l'origine, l'idée qui sous-tendait le texte constitutionnel n'était pas de limiter la compétence fiscale des collectivités locales, mais seulement d'« autoriser l'établissement d'un impôt au profit de la province (ou de la commune) sans le consentement du conseil provincial (ou du conseil communal) » ¹⁸². Le texte a cependant vu son sens évoluer. C'est dans le sens tel que dégagé lors des révisions constitutionnelles de 1970 et de 1980 que le texte est désormais entendu, à savoir que l'État (fédéral) ¹⁸³ peut interdire ou limiter la taxation « de certaines matières par diverses entités » ¹⁸⁴. Le texte établit de la sorte « une forme de tutelle légale ou de véritable hiérarchie des normes législatives » ¹⁸⁵. Cette interprétation a été confirmée par la Cour constitutionnelle et le Conseil d'État ¹⁸⁶.

¹⁷⁷ L'absence d'une exception relative aux impôts régionaux est, sans doute, le résultat d'une « maladresse législative » (voy. M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 264).

¹⁷⁸ *Mon. b.*, 24 janvier 1989.

¹⁷⁹ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 641.

¹⁸⁰ Une autre préférence est accordée aux régions en matière d'eurovignette pour les véhicules de moins de douze tonnes (J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 15, note 117).

¹⁸¹ F. DELPÉRÉE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 640.

¹⁸² J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 10.

¹⁸³ En 1970, il n'existait pas encore, à proprement parler, de distinction entre l'État fédéral et les collectivités fédérées.

¹⁸⁴ J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 12.

¹⁸⁵ *Id.*

¹⁸⁶ Voy. not. C.C., arrêt n° 47/88 du 25 février 1988 ; arrêt n° 57/88 du 2 juin 1988 ; arrêt n° 66/2001 du 17 mai 2001, B.3. ; arrêt n° 85/2002 du 8 mai 2002, B.15. ; arrêt n° 113/2005

Il convient toutefois de garder à l'esprit que cette exception ne peut être exercée que si sa « nécessité est démontrée »¹⁸⁷. Il s'ensuit que cette exception est de stricte interprétation¹⁸⁸.

La prééminence du législateur fédéral a été confirmée lors de la dernière réforme de l'État : les lois adoptées sur la base de l'article 170, § 2, alinéa 2, § 3, alinéas 2 et 3, § 4, alinéa 2, relevant de la procédure bicamérale, elles ne peuvent être adoptées que par le Parlement fédéral. On notera cependant que ces lois relèvent désormais du bicaméralisme optionnel (Const., art. 78), alors qu'elles relevaient avant du bicaméralisme obligatoire (Const., art. 77 ancien). À dire vrai, il est surprenant que ce bicaméralisme ait été maintenu, compte tenu de la réforme intervenue dans la composition du Sénat, celui-ci ne se compose plus que d'élus régionaux et communautaires.

Compte tenu de ce qui précède, il apparaît que la Constitution instaure « en matière fiscale une véritable hiérarchie des normes législatives »¹⁸⁹ qui heurte de plein fouet le principe de l'équipollence des normes législatives, sur lequel repose le système fédéral belge. En outre, elle ne permet pas de prendre en compte l'instrumentalisation croissante de l'impôt. Comme le relève Elisabeth Willemart, « elle régule adéquatement l'exercice du pouvoir fiscal tant que l'impôt répond à sa vocation première de recueillir des ressources financières. Elle ne précise pas, en revanche, si et dans quelle mesure l'impôt peut être directement utilisé comme instrument de politique générale. Il y a là une déficience à laquelle la jurisprudence tente de suppléer »¹⁹⁰, de même que le législateur spécial, par la consécration de diverses « balises ». Elles seront analysées dans le quatrième point, relatif à l'encadrement du pouvoir fiscal des collectivités publiques.

38. En guise d'illustration de ces règles complexes de répartition des compétences, nous reviendrons sur les récents débats quant à la création en Wallonie d'un impôt sur la fortune (ci-après : ISF).

Pour rappel, face aux revendications du Parti Socialiste d'un ISF au niveau fédéral¹⁹¹, l'ex-ministre fédéral du Budget, Hervé Jamar (Mouvement Réforma-

du 30 juin 2005, B.6. ; arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006, B.2.5. ; Avis de la section de législation n° 53.619/3 du 30 septembre 2013, sur l'avant-projet de décret portant le Code flamand de la fiscalité, *VI. parl.*, 2013-2014, Stuk 2210/1, pp. 247 et s., spéc. p. 253, cités par J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 12.

¹⁸⁷ Pour une critique de cette condition, voy. J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 10.

¹⁸⁸ C.C., arrêt n° 189/2011 du 15 décembre 2011, *Mon. b.*, 7 mars 2012 ; arrêt n° 19/2012 du 16 février 2012, *Mon. b.*, 11 avril 2012.

¹⁸⁹ F. DELPÉRE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 639.

¹⁹⁰ E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 251.

¹⁹¹ Voy. la proposition de loi visant à introduire un impôt sur les grands patrimoines, déposée le 13 janvier 2015 par M. Ahmed Laaouej (PS) et consorts (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2014-2015, n° 54-0770/001).

teur), a invité en mars dernier, via le quotidien *l'Écho*, ledit Parti, au pouvoir en Wallonie, à mettre en place au sud du pays un tel impôt. Le Gouvernement wallon et son ministre du Budget, Christophe Lacroix (PS) ont alors pris l'idée au sérieux et interrogé le Conseil de la Fiscalité et des Finances de Wallonie (CFFW) sur la faisabilité d'un tel impôt en Wallonie. Le Conseil a répondu, en mai dernier, que « du point de vue des règles de répartition des compétences fiscales, en vertu de l'article 170, § 2, de la Constitution, les Régions ont la faculté d'établir leurs propres taxes régionales. Conformément à la loi du 23 janvier 1989, les taxes régionales propres ne peuvent être établies que sur des matières qui ne sont pas encore taxées en vertu de la législation fiscale fédérale. La matière imposable d'un impôt annuel global sur le patrimoine n'est pas occupée par celle-ci. Elle demeure dès lors disponible pour la création d'une taxe propre annuelle globale sur le patrimoine en Région wallonne »¹⁹².

Toutefois, si l'Autorité fédérale décidait d'établir un ISF après que la Région wallonne ait décidé de lever un tel impôt, « la taxe régionale perdrait sa raison d'être et tomberait d'elle-même »¹⁹³, en vertu de la règle de primauté fédérale (règle *ne (non) bis in idem*).

Le Conseil relève, par ailleurs, de multiples inconvénients à la mise en œuvre d'un tel impôt, en l'état de droit et de fait actuels. Il rappelle, entre autres, que « certains aspects essentiels en rapport avec l'ISF restant des matières fédérales, cela risque de poser de nombreux problèmes au niveau de la gestion de cet impôt, notamment pour la localisation sur le Royaume de la matière imposable (établissement, compte bancaire, etc.) et pour la possibilité, pour la région, d'exercer un pouvoir d'investigation (compétence du fédéral en droit bancaire, données présentes uniquement au niveau fédéral, directive sur l'échange automatique d'informations, etc.) »¹⁹⁴. En outre, il précise que « si la Région introduit une telle taxe, elle devra en fixer tous les éléments constitutifs (objet, redevable, base de calcul, taux, exonérations) ainsi que l'intégralité du cadre normatif procédural (règles d'établissement, de perception, de recouvrement, de contrôle, de gestion du contentieux, etc.) ce qui représentera à tout le moins un travail considérable, notamment en comparaison avec le coût associé à la reprise du service d'un impôt régional existant (droits d'enregistrement, succession, etc.) »¹⁹⁵.

Dès lors, le Conseil recommande « plutôt que d'établir une nouvelle taxe annuelle propre sur le patrimoine, une meilleure utilisation ainsi que la

¹⁹² CONSEIL DE LA FISCALITÉ ET DES FINANCES DE WALLONIE (CFFW), Rapport relatif à l'étude de la faisabilité d'un impôt sur la fortune en Wallonie, mai 2015, p. 8, disponible sur le Portail de la Wallonie (www.wallonie.be).

¹⁹³ *Ibid.*, p. 2.

¹⁹⁴ *Ibid.*, p. 8.

¹⁹⁵ *Ibid.*, pp. 8-9.

réforme du régime des impôts régionaux en lien direct ou indirect avec le patrimoine »¹⁹⁶, à savoir les droits de succession, les droits d'enregistrement et le précompte immobilier. Dans cette perspective, il recommande aussi à la Région wallonne « de poursuivre la procédure de reprise du service des impôts régionaux en question, ce qui lui permettra d'adapter le cadre normatif procédural en fonction de ses besoins »¹⁹⁷.

De la sorte, le Conseil préserve également le fragile équilibre sur lequel repose le fédéralisme belge, dans le respect de la loyauté fédérale, dont la rupture posait naturellement question en l'espèce (bien que non examinée)¹⁹⁸.

L'idée d'un ISF wallon est toutefois loin d'avoir quitté le ministre wallon du Budget. Celui-ci déclarait encore, en janvier dernier, vouloir taxer les hauts revenus wallons¹⁹⁹.

39. Outre ces difficultés liées au principe de concurrence, il reste que cette règle de prééminence, combinée au principe de dissociation des compétences matérielles et fiscales, a mené, dans les faits, au phénomène des « “compétences usurpées” : par le biais de la voie fiscale, l'autorité fédérale “récupérait” des marges de manœuvre politiques dans des matières de compétence matérielle régionale »²⁰⁰. Ce phénomène met, sans conteste, à mal l'exigence de loyauté fédérale rappelée plus avant. C'est pourquoi le principe de dissociation fut considérablement amoindri lors de la dernière réforme institutionnelle. Les régions peuvent dorénavant établir des réductions d'impôt, des augmentations d'impôt et des crédits d'impôt sur les centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, pour autant que ceux-ci soient liés à leurs compétences matérielles. Les régions ont, par ailleurs, une compétence exclusive à l'égard de certaines dépenses fiscales relevant de leurs compétences matérielles.

L'étude de ces prérogatives fiscales fait l'objet du point suivant. À cette occasion, l'on observera comment la règle de la prééminence fédérale limite les compétences fiscales des collectivités publiques.

¹⁹⁶ *Ibid.*, p. 9.

¹⁹⁷ *Ibid.*, p. 10.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 2. Sur ce principe, voy., *infra*, n° 56.

¹⁹⁹ Voy. not. ses propos tenus auprès de la rédaction de Bel RTL le 28 janvier 2016, disponibles sur <http://www.rtl.be/info/belgique/politique/christophe-lacroix-veut-taxer-les-hauts-revenus-il-ne-s-agit-pas-d-un-impot-sur-la-fortune--789951.aspx>.

²⁰⁰ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, pp. 248 et 285.

3. — Les *prérogatives* du pouvoir fiscal attribué aux collectivités publiques

40. Seules certaines prérogatives du pouvoir fiscal ont été transférées aux collectivités publiques infraétatiques. L'essentiel du pouvoir continue de demeurer entre les mains de l'autorité fédérale.

Ces prérogatives peuvent être rangées en deux catégories, selon la forme d'autonomie fiscale reconnue. On distingue l'« autonomie fiscale propre », qui reconnaît aux collectivités fédérées et locales une compétence propre en matière d'impôts, de l'« autonomie fiscale dérivée », qui « dérive » de la compétence fiscale de l'État fédéral. L'autonomie fiscale propre est fondée sur l'article 170 de la Constitution et permet aux collectivités, d'une façon plus ou moins limitée, d'établir leurs propres taxes (régionales, provinciales ou communales). L'autonomie fiscale dérivée, quant à elle, permet, d'une part, aux régions de modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des douze « impôts régionaux », et, d'autre part, aux collectivités locales et aux régions de lever des centimes additionnels au précompte immobilier et/ou à l'impôt des personnes physiques (ci-après : I.P.P.).

Tant les collectivités locales (A) que les collectivités fédérées (B) jouissent donc de ces deux formes d'autonomie fiscale. Cette autonomie est cependant considérablement renforcée dans le chef des régions.

Avant de se plonger dans l'exposé de ces deux formes d'autonomie fiscale, l'on rappellera que les collectivités locales ²⁰¹ et les collectivités fédérées ²⁰² ne peuvent, à l'instar de la collectivité fédérale, lever d'impôt que dans les limites de leur territoire.

A. L'autonomie fiscale locale

41. Les communes et l'Agglomération bruxelloise disposent du pouvoir de lever leurs propres taxes, en vertu des articles 41, 162 et 170, § 4, alinéa 1^{er}, de la Constitution ²⁰³. Ces taxes sont très variées. Elles vont de la taxe communale sur les chevaux d'agrément et les poneys à la taxe communale sur la collecte et le traitement des déchets ménagers et assimilés, en passant par la

²⁰¹ Sur la limitation territoriale du pouvoir fiscal des communes, voy. not. J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, pp. 1655-1657.

²⁰² Les critères de localisation des taxes relevant de l'autonomie fiscale régionale dérivée sont inscrits à l'article 5, § 1^{er}, de la LSF pour l'autonomie fiscale dérivée de premier type, et, à l'article 5/1, § 2, de la LSF pour l'autonomie fiscale dérivée de deuxième type.

²⁰³ Sur ce fondement pluriel, voy. not. B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'État, la Région et l'Union européenne », *Rev. dr. comm.*, 2006/1, p. 3. Sur le pouvoir fiscal des communes, voy. aussi les autres contributions de ce même numéro de la revue, spécialement consacré à la fiscalité communale.

taxe communale sur les piscines privées, la taxe sur les terrains de camping ou encore la très répandue taxe sur les pylônes GSM et autres ²⁰⁴.

Les provinces, ou, le cas échéant, les collectivités supracommunales, disposent du même pouvoir, en vertu de l'article 170, § 3, alinéa 1^{er}, de la Constitution.

Bien que la procédure soit fixée par voie de loi fédérale, de décret ²⁰⁵ ou d'ordonnance, les collectivités locales administrent et gèrent elles-mêmes ces taxes propres.

42. Dans l'exercice de cette autonomie, les collectivités locales sont soumises à la règle « de la prééminence fédérale ». Sur ce point, l'on se limitera, dans le cadre de la présente contribution, à un triple constat ²⁰⁶.

Primo, le législateur fédéral se réserve parfois « le bénéfice de certaines matières imposables ». Par exemple, l'article 93 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus dispose que « les provinces et les communes ne peuvent établir, sous quelque forme que ce soit, des impositions sur les appareils automatiques de divertissement imposables en vertu du présent titre ».

Secundo, le législateur fédéral peut garantir « la gratuité ou la modération du coût de certains biens et de certaines prestations » ²⁰⁷. C'est dans cet ordre d'idées que l'article 464, 2^o, du C.I.R. 1992, prévoit que « les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des taxes sur le bétail ».

Tertio, le législateur fédéral veille au respect de la libre circulation des biens et des marchandises entre les collectivités décentralisées. Dans cette perspective, la loi du 18 juillet 1860 ²⁰⁸ interdit aux communes d'établir des « impositions communales indirectes connues sous le nom d'octrois » ²⁰⁹. L'on verra que le législateur spécial soumet les collectivités fédérées à la même exigence.

Finalement, l'on soulignera que le législateur régional peut également restreindre le pouvoir des collectivités locales, situées sur son territoire, de lever

²⁰⁴ Au sujet de cette taxe, voy. not. C.C., arrêt n° 189/2011 du 15 décembre 2011.

²⁰⁵ En Région wallonne, voy. le Code de la démocratie locale et de la décentralisation, *Mon. b.*, 12 août 2004.

²⁰⁶ E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 53-55. Pour une compilation des prohibitions, limitations et exemptions établies par le législateur fédéral, voy. J. ASTAËS et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, pp. 1658-1672 (pour les communes) et pp. 1734-1735 (pour les provinces et collectivités supracommunales).

²⁰⁷ E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 57.

²⁰⁸ Loi du 18 juillet 1860 portant abolition des octrois communaux, *Mon. b.*, 19 juillet 1860.

²⁰⁹ Sur l'interdiction des octrois, voy. not. E. WILLEMART, *op. cit.*, pp. 67-76 ; J. ASTAËS et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, pp. 1667-1668 ; V. SEPULCHRE, « L'imbroglia de la jurisprudence actuelle sur les octrois communaux », *R.G.F.*, 2005/1, pp. 26-32.

une taxe, dans la mesure où cela ressort de ses « compétences implicites »²¹⁰. La Cour constitutionnelle pose, à cette fin, trois conditions : la réglementation adoptée doit être nécessaire à l'exercice des compétences de la région, la matière doit se prêter à un régime différencié et l'incidence des dispositions en cause sur cette matière doit être marginale²¹¹.

43. À côté de cette autonomie fiscale propre, les communes, l'Agglomération bruxelloise et les provinces disposent d'une autonomie fiscale dérivée. À ce titre, elles perçoivent des centimes additionnels au précompte immobilier, en vertu de l'article 464/1 du C.I.R. 1992. Les communes et l'Agglomération bruxelloise perçoivent, de surcroît, une taxe additionnelle à l'I.P.P., en vertu de l'article 465 du C.I.R. 1992.

Notons que ces dispositions sont conçues comme des exceptions, le principe étant, dans le respect de la règle « de la prééminence fédérale », que les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts²¹².

L'autorité fédérale circonscrit de la sorte les « matières » qui, seules, peuvent être taxées par les collectivités locales. L'autorité fédérale conserve, par ailleurs, une compétence exclusive dans la détermination du fait générateur, des redevables de la taxe, ainsi que de la base d'imposition.

Du reste, l'on soulignera que les additionnels étant des impôts perçus comme supplément au principal d'un impôt d'État, le prélèvement fiscal local s'adosse sur cet impôt et sur l'ensemble de son régime juridique²¹³. Par conséquent, la collectivité qui bénéficie de la faculté de lever des additionnels ne dispose pas de véritable marge de manœuvre — sauf à modifier le taux — puisqu'elle subit le régime juridique défini par une autre autorité. En outre, les collectivités locales n'exercent pas elles même, en ce qui concerne cette forme d'autonomie, le service de l'impôt²¹⁴. Elles dépendent donc, à cet égard, de l'efficacité de l'administration fédérale dans le recouvrement de l'impôt.

²¹⁰ Sur ces compétences, voy., *supra*, n° 35.

²¹¹ La juridiction constitutionnelle a récemment rappelé ces conditions, à l'occasion de l'arrêt n° 105/2015 du 16 juillet 2015 (B.9.2.). Voy. aussi C.C., arrêt n° 89/2010 du 29 juillet 2010, B.13.1.

²¹² Art. 464 du C.I.R. 1992.

²¹³ M. BOURGEOIS, « La fédéralisation de la Belgique a-t-elle altéré l'esprit et l'équilibre de la réforme fiscale de 1962 ? », *op. cit.*, p. 314.

²¹⁴ Les taxes communales propres ou les taxes provinciales propres sont, quant à elles, directement administrées et gérées par les provinces ou les communes. La procédure suivie est toutefois fixée par voie de loi fédérale, de décret (CWDL en RW) ou d'ordonnance.

B. L'autonomie fiscale régionale

44. Le premier volet de l'autonomie fiscale régionale repose sur l'article 170, § 2, de la Constitution, qui permet aux régions d'établir leurs « propres » taxes. C'est en ce sens que l'on parle d'« autonomie fiscale propre », ou de « compétence fiscale propre »²¹⁵. Si cette forme d'autonomie est générale dans la mesure où elle peut s'exercer sur toute « matière » imposable, elle ne peut toutefois — en vertu de la règle « de la prééminence fédérale » analysée précédemment²¹⁶ — s'exercer sur les « matières qui font l'objet d'une imposition par l'État », ou sur les matières exclues expressément de la compétence des régions par le législateur fédéral, à la majorité ordinaire²¹⁷. Le législateur fédéral peut, en outre, prévoir des exceptions quant aux redevables vis-à-vis desquels la fiscalité régionale s'appliquera²¹⁸. D'après Marc Bourgeois, cette limite vide « cette première forme d'autonomie fiscale d'une grande partie de sa substance. De fait, les recettes provenant des taxes régionales propres représentent une très faible portion de l'ensemble des recettes budgétaires des régions »²¹⁹. Qui plus est, cette forme d'autonomie fiscale ne permet pas, en principe²²⁰, « à la région d'édicter des règles relatives à la compétence des juridictions et à la procédure fiscale applicable devant celles-ci »²²¹.

La Sixième Réforme de l'État n'apporte aucune modification à cette forme d'autonomie.

45. Le second volet de l'autonomie fiscale régionale repose sur le transfert, au cours des Troisième, Quatrième et Cinquième réformes de l'État, de douze impôts de l'autorité fédérale aux régions. Leur détermination procède « d'un choix logique puisque ces impôts s'inscrivent dans le prolongement des domaines de compétence dont disposent les régions dans le régime fédéral »²²². Cette forme d'autonomie fiscale est dite « dérivée de premier type ».

Les « impôts régionaux » sont énumérés à l'article 3 de la LSF, tel que remplacé par l'article 5 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinan-

²¹⁵ C.C., arrêt n° 113/2005 du 30 juin 2005, B.6. Pour plus de détails sur cette forme d'autonomie, voy. not. M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des Communautés et des Régions après les accords du Lambert », *Actualités du droit*, 2001, pp. 469-556.

²¹⁶ Voy., *supra*, n° 42.

²¹⁷ C.C., arrêt n° 66/2001 du 17 mai 2001, B.5.1.

²¹⁸ *Ibid.*, B.4.

²¹⁹ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 251.

²²⁰ La Cour constitutionnelle a déjà admis qu'une région règle, de façon marginale, sur la base de l'article 10 de la LSRI, certains aspects, comme la compétence territoriale d'une juridiction. Voy. C.C., arrêt n° 58/2003 du 14 mai 2003, B.6.2. et B.6.3.

²²¹ C.C., arrêt n° 58/2003 du 14 mai 2003, B.5.2.

²²² *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2000-2001, n° 50-1183/001, p. 9.

cement des communautés et extension des compétences fiscales des régions ²²³. La Sixième Réforme de l'État n'emporte pas de nouveaux transferts.

Le « transfert » de ces impôts, à l'origine fédéraux, emporte plus précisément « une décentralisation de leur produit et des principales compétences normatives s'y rapportant : les budgets régionaux s'alimentent désormais de l'intégralité des recettes engrangées par ces "impôts régionaux" ; quant aux législateurs régionaux, ils sont devenus exclusivement compétents pour en modifier la base imposable, le taux et les exonérations » ²²⁴.

La « matière » imposable, c'est-à-dire l'objet taxable, demeure, quant à elle, de la compétence de la collectivité fédérale, conformément à la règle « de prééminence fédérale » analysée plus avant, tout comme les redevables de l'impôt. La majorité exigée est cependant renforcée, puisque la majorité spéciale visée à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution est requise ²²⁵. Le « service de l'impôt » ²²⁶ demeure également dans le giron fédéral, à moins que la région n'en décide autrement ²²⁷. Dans ce cas, la région en question

²²³ En substance, l'article 3 précise que constituent des impôts régionaux : « la taxe sur les jeux et paris ; la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ; la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées ; les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume ; le précompte immobilier ; les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation ; les droits d'enregistrement sur : a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique ; b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745^{quater} et 745^{quinquies} du Code civil, même s'il n'y a pas indivision ; les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ; la redevance radio et télévision ; la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ; la taxe de mise en circulation ; l'eurovignette ». En ce qui concerne l'eurovignette, l'on notera que l'article 3 de la loi spéciale du 26 décembre 2013 prévoit son abrogation future, au plus tôt le 1^{er} janvier 2016. Celle-ci devrait intervenir à la date du 1^{er} avril 2016, date d'entrée en vigueur de la redevance kilométrique pour poids lourds de plus de 3,5 tonnes.

²²⁴ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 251. Voy. aussi M. BOURGEOIS, « La fédéralisation de la Belgique a-t-elle altéré l'esprit et l'équilibre de la réforme fiscale de 1962 ? », *op. cit.*, p. 313.

²²⁵ M. BOURGEOIS, « La "matière imposable" des impôts régionaux selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle... », *op. cit.*, pp. 633-634.

²²⁶ À savoir « le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2000-2001, n° 1183/7, p. 160).

²²⁷ Art. 5, § 3, de la LSF. Précision que la gestion de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation a été reprise par l'*Agentschap Vlaamse Belastingdienst (VLABEL)* depuis le 1^{er} janvier 2011, et par la Direction Générale Opérationnelle de la Fiscalité (DGO7) du service public de Wallonie (SPW) depuis le 1^{er} janvier 2014. La Région flamande a également repris, depuis le 1^{er} janvier 2015, le service de l'impôt en matière de droits de succession et d'enregistrement, tel que défini dans la LSF. Sur ce sujet, voy. J.-Cl. LAES, « Reprise par une Région du service d'un impôt régional. Conséquences en matière de procédure fiscale », *R.F.R.L.*, 2013/4, pp. 285-295.

devient exclusivement compétente pour fixer et modifier les « règles de procédure » afférentes aux impôts concernés ²²⁸.

46. Le troisième volet de l'autonomie fiscale régionale repose sur la mise en place d'un « modèle de centimes additionnels élargis » ²²⁹. Ce modèle est dit élargi en comparaison au modèle de centimes additionnels établi à la faveur des collectivités locales ²³⁰.

Ce modèle ne peut s'appliquer qu'à l'I.P.P. Cet impôt n'est pas pour autant régionalisé ou, à tout le moins, pas totalement. Il s'agit d'un impôt dit « conjoint », c'est-à-dire un impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume, dont une partie déterminée du produit est attribuée aux régions selon une clé fiscale déterminée par la LSF, et sur lequel les régions sont autorisées à percevoir une taxe additionnelle ²³¹. L'on notera qu'à l'égard des communautés — qui ne disposent d'aucune autonomie fiscale — l'I.P.P. est un impôt « partagé », à l'instar de la taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.). Il s'agit d'un impôt national perçu d'une manière uniforme sur tout le territoire du Royaume et dont le produit est, en tout ou en partie, attribué aux Communautés conformément aux dispositions de la LSF ²³².

Dans le respect de la prééminence fédérale exposée ci-dessus, l'autorité fédérale conserve l'exclusivité de compétence pour déterminer la matière imposable, le fait générateur, les redevables de la taxe, ainsi que la base d'imposition. Il demeure également exclusivement compétent en matière de précompte professionnel et mobilier, de même que pour le service de l'I.P.P. ²³³. À ce sujet, notons qu'à la différence des impôts régionaux, aucun transfert du « service » de l'impôt vers les régions n'a été prévu par la LSF en ce qui concerne la partie de l'I.P.P. régionalisé. L'I.P.P. continuera donc d'être géré par le SPF Finances. En conséquence, on continuera de recevoir une seule déclaration fiscale, mais celle-ci comportera plusieurs volets, distinguant l'I.P.P. fédéral de l'I.P.P. régional. Mentionnons encore que l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et l'impôt des non-résidents demeurent aussi dans le giron fédéral.

On comprend dès lors mieux pourquoi les discussions autour du *tax shift* ont un tel retentissement, tant politique que médiatique. En effet, toute modifica-

²²⁸ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, pp. 251-252.

²²⁹ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2974/1, p. 15.

²³⁰ Par exemple, les régions peuvent différencier leurs additionnels par tranche d'impôt, ce que ne peuvent pas faire les collectivités locales. Voy. not. P. QUERTAINMONT, « Financement des communautés et des régions », in M. UYTENDAELE et M. VERDUSSEN (dir.), *Dictionnaire de la Sixième Réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 435.

²³¹ Art. 6, § 2, de la LSF.

²³² Art. 6, § 1^{er}, de la LSF.

²³³ Art. 5/1, § 5, de la LSF introduit par l'art. 7 de la loi spéciale du 6 janvier 2014.

tion à l'intérieur de l'I.P.P. (fédéral), visant à diminuer la charge grevant les revenus du travail au profit d'une augmentation de la taxation de la consommation et des revenus mobiliers, aura inévitablement un impact négatif sur la partie d'autonomie réservée aux régions en matière d'I.P.P.²³⁴, puisque celle-ci s'exprime en pourcentage de l'I.P.P. fédéral. Du reste, comme la T.V.A. et l'imposition des revenus mobiliers relèvent de la compétence exclusivement fédérale, les régions ne verraient pas compensée la diminution de recettes résultant de la réduction de la charge fiscale pesant sur le travail.

Les modifications de l'I.P.P. ont été intégrées dans le C.I.R. 1992 par la loi du 8 mai 2014²³⁵.

47. À l'issue de la Sixième Réforme de l'État, l'I.P.P. comporte donc deux volets : l'I.P.P. fédéral et l'I.P.P. régional²³⁶. Ce dédoublement de l'I.P.P. a un impact sur la fiscalité locale. Désormais, les taxes additionnelles des communes et de l'Agglomération bruxelloise « se calculeront sur la somme de l'I.P.P. fédéral et de l'I.P.P. régional. Par voie de conséquence, les diminutions et réductions d'impôt régionales influenceront la base de calcul de ces prélèvements additionnels au profit des collectivités locales »²³⁷, alors que ce n'était pas le cas sous le régime de l'ancienne LSF²³⁸.

L'I.P.P. régional est lui-même subdivisé en deux catégories : les centimes additionnels régionaux, d'une part, et les diminutions, réductions, augmentations et crédits d'impôt régionaux, d'autre part. Le premier instrument tend à *financer* les compétences matérielles dévolues aux régions, tandis que le second tend à les *soutenir*.

Notre objectif n'étant pas ici de décrire de façon exhaustive ces nouveaux instruments fiscaux, nous renverrons le lecteur à d'autres ouvrages plus spécialisés²³⁹, et nous nous contenterons de revenir sur les raisons qui ont justifié une révision de cette forme particulière d'autonomie fiscale.

²³⁴ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, pp. 258 et 274.

²³⁵ Loi du 8 mai 2014 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la sixième réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution, *Mon. b.*, 28 mai 2014.

²³⁶ Sur la distinction, voy. l'art. 5/1, § 1^{er}, al. 2, et § 3, de la LSF.

²³⁷ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 276. Voy. l'art. 466 du C.I.R. 1992.

²³⁸ L'article 6, § 2, 3^o, *in fine*, ancien, de la LSF prévoyait expressément que les centimes additionnels et les réductions d'impôt régionales n'entraient pas en ligne de compte pour déterminer la *base de calcul* de la taxe communale additionnelle et de la taxe d'agglomération additionnelle.

²³⁹ À ce sujet, voy. not. B. BAYENET et D. DARTE, « L'autonomie fiscale des régions en matière d'impôt des personnes physiques après la Sixième Réforme de l'État – Conséquences pour les

48. Sous l'ancienne mouture de la LSF, les régions pouvaient déjà prélever des centimes additionnels à l'I.P.P.

Cette faculté n'a toutefois pas été mise en œuvre. Ce constat s'explique comme suit ²⁴⁰ : d'un côté, les régions n'en avaient pas besoin, recevant de la part de l'autorité fédérale une dotation visant à financer leurs compétences (« part attribuée de l'I.P.P. ») ; d'un autre côté, l'application de centimes additionnels régionaux à un impôt fédéral très élevé encourrait le risque d'être perçu comme nettement excessif, voire confiscatoire, aux yeux de la population.

Pour permettre aux régions d'exercer concrètement leur autonomie fiscale régionale, il fallait donc corriger le tir. C'est ce que fait la Sixième Réforme de l'État, prenant le parti de « ce défi pour le moins ambitieux » ²⁴¹. D'une part, elle supprime la dotation I.P.P., créant de la sorte un besoin dans le chef des régions. Celles-ci doivent désormais financer elles-mêmes leurs compétences. L'on remarquera que ce financement autonome ne porte que sur les compétences qui étaient déjà régionales avant la Sixième Réforme de l'État. Les compétences nouvellement transférées font, elles, l'objet de dotations de la part de la collectivité fédérale. D'autre part, les centimes additionnels régionaux se calculent désormais sur un I.P.P. fédéral « réduit » par l'application d'un dénommé « facteur d'autonomie » ²⁴².

Le « facteur d'autonomie » s'élève à 25,990 % pour les exercices d'imposition 2015, 2016 et 2017. Ce pourcentage traduit la part du produit de l'I.P.P. fédéral concédée aux régions. Il conditionne, par ailleurs, la hauteur des centimes additionnels régionaux ²⁴³. Ceux-ci sont fixés actuellement à 35,117 % ²⁴⁴ de l'impôt État réduit, en vertu de l'article 81^{quater}, 1°, de la LSF ²⁴⁵, qui

contribuables et pour les régions », *R.F.R.L.*, 2014/4, pp. 297-321 ; M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, pp. 266-295 ; P. QUERTAINMONT, « Financement des communautés et des régions », *op. cit.*, pp. 433-444 ; J. WELLENS, *Sixième réforme de l'État – L'impôt des personnes physiques au cœur de la tourmente*, Bruxelles, Kluwer, 2014 ; M. DEJARDIN, R. DESCHAMPS *et al.* (dir.), *La sixième réforme de l'État : modalités nouvelles de financement, transfert de compétences et impact budgétaire*, Bruxelles, DULBEA, 2014.

²⁴⁰ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 267.

²⁴¹ *Ibid.*, p. 267.

²⁴² *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2974/1, p. 20.

²⁴³ Voy. not. B. PEETERS, N. PLETS, R. SMET, « Zin en onzin van een Vlaamse decretale veran-
kering van de gewestelijke opcentiemen in de personenbelasting », *A.F.T.*, n° 2015/10, p. 4.

²⁴⁴ Voy. not. J. J. COUTURIER, B. PEETERS et N. PLETS, *op. cit.*, p. 110 ; B. PEETERS, N. PLETS, R. SMET, *op. cit.*, p. 7 ; B. BAYENET et D. DARTE, « L'autonomie fiscale des régions en matière d'impôt des personnes physiques après la Sixième Réforme de l'État – Conséquences pour les contribuables et pour les régions », *R.F.R.L.*, 2014/4, p. 299.

²⁴⁵ Tel qu'inséré par l'article 75 de la loi spéciale précitée du 6 janvier 2014.

détermine le mode de calcul du taux des centimes additionnels, jusqu'à ce que les régions aient établi leurs propres règles.

Comme nous l'avons indiqué plus haut ²⁴⁶, il découle du principe de légalité en matière fiscale que les éléments essentiels de l'impôt, tels que le taux, ne peuvent être établis que par une norme à valeur législative. C'est pourquoi les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale sont, toutes deux, intervenues ²⁴⁷. Mais en réalité, les deux régions se contentent de *confirmer* le taux de 35,117 %.

Selon une formulation identique, l'article 132 du décret wallon et l'article 2 de l'ordonnance bruxelloise énoncent laconiquement que « pour l'application du Titre III/1 de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions et sans préjudice de l'application de l'article 54 de la même loi, les centimes additionnels régionaux sont fixés à 35,117 % de l'impôt État réduit ».

La Région flamande a, quant à elle, décidé de ne pas *confirmer* le taux des centimes additionnels dans un décret, dans la mesure où elle estime cela inutile. Tant que les régions ne modifieront pas le taux des centimes additionnels, la LSF, et spécialement les articles 5/1 et suivants, offrent, en effet, une base légale suffisante, d'autant plus que l'impôt sur les revenus constitue, pour rappel, un impôt conjoint à l'égard des régions ²⁴⁸. Le principe de légalité de l'impôt est, dès lors, bien respecté puisque les centimes additionnels ont été décidés par une « assemblée délibérante démocratiquement élue », en l'occurrence ici le Parlement fédéral.

En outre, l'article 81*quater*, 1°, de la LSF prévoit, conformément au principe de continuité ²⁴⁹, le mode de calcul du taux des centimes additionnels, en attendant que les régions interviennent ²⁵⁰.

Les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale justifient, au surplus, leur intervention au regard de l'article 171 de la Constitution ²⁵¹, qui prévoit,

²⁴⁶ Voy., *supra*, n° 4.

²⁴⁷ Décret-programme de la Région wallonne (art. 132 du décret-programme du 12 décembre 2014 portant des mesures diverses liées au budget en matière de calamité naturelle, de sécurité routière, de travaux publics, d'énergie, de logement, d'environnement, d'aménagement du territoire, de bien-être animal, d'agriculture et de fiscalité, *Mon. b.*, 29 décembre 2014) et ordonnance-programme de la Région de Bruxelles-Capitale (art. 2 de l'ordonnance du 15 décembre 2014 relative à la taxe régionale additionnelle à l'impôt des personnes physiques, *Mon. b.*, 10 février 2015).

²⁴⁸ B. PEETERS, N. PLETS et R. SMET, *op. cit.*, p. 6.

²⁴⁹ Sur le principe de continuité, voy. C. DELAERE, *De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming*, Schoten, Biblo, 2014, pp. 60-61.

²⁵⁰ On peut lire dans les travaux préparatoires que « tant qu'une région ne fixe pas ses propres centimes additionnels, les centimes additionnels initiaux restent valables » (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2974/1, p. 86).

²⁵¹ On peut ainsi lire dans les travaux parlementaires respectifs que la disposition prévue « a pour effet de donner une base légale permettant à l'administration fiscale fédérale qui assure le

comme nous l'avons vu également, que les impôts au profit de l'État, de la communauté et de la région sont votés annuellement et que les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées.

La Région flamande, ici aussi, n'a pas trouvé l'argument suffisant²⁵². Comme nous l'avons vu, ce principe signifie « seulement que le pouvoir exécutif ne peut procéder à la perception des impositions réglées par ou en vertu d'une loi qu'après y avoir été habilité par le pouvoir législatif »²⁵³. Il n'exige donc nullement d'adopter chaque année les éléments essentiels de l'impôt²⁵⁴. Le principe d'annualité est, de plus, pleinement respecté par l'adoption du décret du 19 décembre 2014 contenant le budget des Voies et Moyens de la Communauté flamande pour l'année budgétaire 2015²⁵⁵, et de son article 11.

49. Comme nous l'avons annoncé, les régions pourront également, à l'avenir, modaliser l'I.P.P. en vue de soutenir leurs compétences matérielles, via la faculté de prévoir des réductions, diminutions et crédits d'impôt, mais aussi des augmentations d'impôts sur les centimes additionnels régionaux.

Les régions disposaient déjà de cette faculté depuis 2002²⁵⁶, mais son exercice générerait des problèmes en pratique.

Sous l'ancienne mouture de la LSF, les avantages fiscaux adoptés par les régions — ou les désavantages lorsqu'il s'agissait d'augmentations d'impôt — coexistaient nécessairement avec les mesures fiscales adoptées par la collectivité fédérale. Comme nous l'avons vu²⁵⁷, le mode de répartition des compétences matérielles diffère, en effet, de celui des compétences fiscales, ce dernier reposant sur un système de compétences concurrentes.

Dans cette perspective, la Cour constitutionnelle a plusieurs fois rappelé que « la circonstance que, ce faisant, [un législateur] contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence d'un autre législateur ne saurait avoir pour conséquence que la mesure fiscale concernée serait contraire aux règles répartitrices de compétences entre l'autorité fédérale, les communautés et les régions. Il en irait autrement si le législateur fédéral, par l'adoption de

service de l'impôt de lever la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques régional » (voy. *Doc.*, Parl. wall., sess. ord. 2014-2015, n° 63/1, p. 20 et *Doc.*, Parl. Brux-Cap., sess. ord. 2014-2015, n° A-65/1, p. 2).

²⁵² B. PEETERS, N. PLETS et R. SMET, *op. cit.*, p. 11.

²⁵³ C.C., arrêt n° 49/98 du 20 mai 1998, B.13.2.; arrêt n° 59/2006 du 26 avril 2006, B.7.4.

²⁵⁴ J. J. COUTURIER, B. PEETERS et N. PLETS, *op. cit.*, p. 28; S. VAN CROMBRUGGE, *op. cit.*, p. 40; M. DE JONCKHEERE, « Beter vroeg dan laat... », *op. cit.*, pp. 29-71.

²⁵⁵ *Mon. b.*, 31 décembre 2014.

²⁵⁶ À ce sujet, voy. M. BOURGEOIS, « La régionalisation de l'impôt des personnes physiques – Première partie – L'autonomie des Régions avant la sixième réforme de l'État », *R.F.R.L.*, 2013/2, pp. 105-119.

²⁵⁷ *Voy.*, *supra*, n° 36.

la disposition fiscale concernée, rendait impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent » ²⁵⁸.

En pratique, ce parallélisme de compétences a toutefois conduit à l'émergence du phénomène — déjà évoqué — des « compétences usurpées ».

50. La Sixième Réforme de l'État s'efforce de mettre fin au phénomène en reconnectant, dans certains domaines, les attributions matérielles et fiscales des régions. Elle leur confie une compétence exclusive pour toute une série de dépenses fiscales donnant lieu à des réductions ou crédits d'impôts. Ces dépenses sont liées aux compétences matérielles des régions tant exercées actuellement que reçues à l'issue de la Sixième Réforme de l'État ²⁵⁹. Elles sont énumérées à l'article 5/5, § 4, alinéa 1^{er}, 1^o à 7^o, nouveau de la LSF. Le sort de ces dépenses devra être réglé, conformément au principe de légalité fiscale, par décret ou ordonnance. En attendant que les régions interviennent, l'article 81^{quater}, 2^o, de la LSF prévoit provisoirement les règles applicables ²⁶⁰.

L'exemple le plus parlant est celui du « bonus-logement », c'est-à-dire l'avantage fiscal afférent aux dépenses se rapportant à l'acquisition ou la conservation de l'habitation propre. Les régions étant compétentes en ce qui concerne le logement, en vertu de l'article 6, § 1^{er}, IV, de la LSRI, il était logique de leur confier « la compétence exclusive pour les réductions d'impôt et les crédits d'impôt qui sont en lien avec le financement de l'habitation propre du contribuable » ²⁶¹. On gagne ici tant en cohérence qu'en efficacité ²⁶².

L'autorité fédérale pourra cependant toujours octroyer des avantages fiscaux pour les dépenses qui sont effectuées pour financer l'acquisition ou la conservation d'une habitation « autre que l'habitation propre » ²⁶³.

Il s'ensuit que le phénomène des « compétences usurpées » n'est, de fait, pas complètement résolu : la compétence exclusive dont jouissent les régions

²⁵⁸ Voy. not. C.C., arrêt n° 55/92 du 9 juillet 1992, 5.B.7. ; arrêt n° 83/2013 du 13 juin 2013, B.3.3. ; arrêt n° 195/2004 du 1^{er} décembre 2004.

²⁵⁹ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2974/1, p. 26.

²⁶⁰ Les Régions wallonne et flamande sont d'ailleurs déjà intervenues à l'égard de certaines de ces dépenses fiscales.

²⁶¹ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2974/1, p. 27.

²⁶² M. BOURGEOIS, « Les Régions et l'impôt, quo vadis ? », *Rev. dr. ULg*, 2010, p. 234.

²⁶³ Sur cet avantage fiscal et sur la notion d'habitation propre, voy. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2974/1, pp. 27-29 ; art. 145/37 du C.I.R. 1992 et les travaux parlementaires de la loi du 8 mai 2014 (*Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2013-2014, n° 53-3427/1). Voy. aussi, en Wallonie, les travaux parlementaires discutant du remplacement du « bonus-logement » par le « chèque-habitat » dès l'exercice d'imposition 2017 (not. *Doc.*, Parl. wall., sess. ord., 2015-2016, C.R.I.C. n° 78, p. 57).

en matière de réductions et crédits d'impôt ne vaut, en effet, qu'à l'égard de certaines dépenses fiscales strictement énumérées dans la LSF. Les autres prérogatives fiscales régionales ²⁶⁴ continuent, dès lors, de s'exercer parallèlement à celles de l'autorité fédérale. Aussi, l'on mentionnera que le droit d'enregistrement sur les baux, sous-baux et cessions de baux demeure de la compétence exclusive de l'autorité fédérale, alors que le droit civil sur les baux vient d'être régionalisé ²⁶⁵.

4. — L'encadrement du pouvoir fiscal attribué aux collectivités publiques

51. L'encadrement du pouvoir fiscal est, sans nul doute, le fruit du phénomène de constitutionnalisation du droit, qu'elle soit « naturelle », « défensive » ou « structurelle ».

Nous n'aborderons, dans le présent point, que les balises liées à l'organisation et à la structuration de l'État belge. Nous renvoyons, pour le surplus, aux deux autres parties de la contribution. Nous mentionnerons, de surcroît, que d'autres balises, non directement liées à la matière fiscale, encadrent encore le pouvoir fiscal. Pointons, par exemple, le principe de sécurité juridique ²⁶⁶, qui constitue « l'une des valeurs les plus fondamentales de l'État de droit (mais aussi de l'État constitutionnel de droit, avec sa constitution "longue" et son contrôle de la constitutionnalité des lois) » ²⁶⁷.

Comme nous l'avons vu ²⁶⁸, la façon dont l'État belge est structuré et organisé est due, d'une part, à l'application du principe de la séparation des pouvoirs et à l'instauration d'un régime parlementaire, et, d'autre part, au processus de décentralisation territoriale et de fédéralisation ²⁶⁹.

Cette structure singulière infère une double règle de séparation, laquelle est mise en œuvre, en matière fiscale, à l'article 170 de la Constitution. Elle induit, en outre, une série de « règles » et « mécanismes » divers. L'on ne saurait, dans le cadre de la présente contribution, revenir sur les multiples « garants » ou « balises » qui soutiennent la construction parlementaire, décen-

²⁶⁴ Sur la distinction entre ces différentes prérogatives, voy. l'art. 5/5, §§ 1^{er}, 2 et 3, de la LSF.

²⁶⁵ Sur la régionalisation du bail, voy. E. CRUYSMANS, « Bail et logement », in M. UYTENDAELE et M. VERDUSSEN (dir.), *Dictionnaire de la Sixième Réforme de l'État*, op. cit., pp. 99-124.

²⁶⁶ C.C., arrêt n° 116/2009 du 16 juillet 2009, B.3. À ce sujet, voy. not. T. AFSCHRIFT, « Les principes généraux de bonne administration et de sécurité juridique », in T. AFSCHRIFT, D. GARABEDIAN, P. GLINEUR et al. (dir.), *L'évolution des principes généraux du droit fiscal. 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 107-137.

²⁶⁷ M. LUCIANI, « L'illusion de la réduction du droit constitutionnel à une technique de protection des droits constitutionnels », *R.B.D.C.*, 2014/3-4, p. 378.

²⁶⁸ Voy., *supra*, n° 32.

²⁶⁹ Y. LEJEUNE, op. cit., p. 339.

tralisée et fédérative de l'État belge. L'on se contentera d'épingler les principaux, en soulignant leur impact sur l'exercice du pouvoir fiscal.

Premièrement, l'on classera ces « balises » en deux catégories, selon qu'elles sont liées à la séparation des pouvoirs, ou à la structuration de l'État belge (A). Deuxièmement, l'on analysera les balises spécifiques désormais contenues dans la LSF à l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er}, et dont l'insertion a été rendue nécessaire en raison du renforcement de l'autonomie régionale intervenu lors de la Sixième réforme de l'État (B).

A. — Les balises « générales » qui encadrent l'autonomie fiscale des collectivités publiques

52. Le premier type de balises est lié à l'application du principe de la séparation des pouvoirs et à la mise en place d'un régime parlementaire. Dans un tel régime, « le Parlement contrôle l'activité du gouvernement et le sanctionne éventuellement par la mise en cause de sa responsabilité politique »²⁷⁰. Le contrôle parlementaire est cependant d'une telle complexité en matière financière qu'il fut rapidement décidé d'assister le Parlement dans l'exercice de cette mission. La Cour des comptes joue ainsi « pour le compte de la Chambre le rôle de “chien de garde” vis-à-vis du gouvernement »²⁷¹.

La Cour des comptes exerce, entre autres, une mission administrative²⁷², en vertu de laquelle elle contrôle le budget et les comptes de l'État fédéral, des communautés et des régions, et des organismes d'intérêt public qui en dépendent, ainsi que des provinces²⁷³. Elle contrôle aussi, dans ce cadre, depuis 1994, « les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'État, y compris les recettes fiscales »²⁷⁴. Quant aux communes, elles ne relèvent pas du contrôle de la Cour des comptes. Elles sont soumises au contrôle de l'autorité de tutelle²⁷⁵, tout comme les provinces²⁷⁶.

²⁷⁰ *Ibid.*, p. 350.

²⁷¹ Chambre des représentants de Belgique, « La Cour des comptes », fiche info 11.9, 1^{er} septembre 2008, disponible sur www.lachambre.be.

²⁷² Sur les missions de la Cour des comptes, voy. not. P. QUERTAINMONT, « Les contrôles financiers », *Rev. dr. ULB*, 2008, n° 37, pp. 31 à 37 ; P. RION et A. TROSCHE, *Initiation au droit budgétaire et comptable des administrations publiques*, Bruxelles, Bruylant, 2013, pp. 349-417.

²⁷³ Voy. l'article 180 de la Constitution, tel que revisité à l'issue de la Sixième Réforme de l'État. Sur cet article, voy. A. LACHAPELLE, « Cour des comptes », in M. UYTENDAELE et M. VERDUSSEN (dir.), *Dictionnaire de la Sixième Réforme de l'État*, op. cit., pp. 299-326.

²⁷⁴ Révision de l'article 180 de la Constitution du 5 mai 1993. Voy. aussi la loi du 4 avril 1995 modifiant la loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, *Mon. b.*, 16 juin 1995.

²⁷⁵ Sur la tutelle, voy., *infra*, n° 53.

²⁷⁶ En Région wallonne, le budget et les comptes annuels des communes et des provinces sont soumis à une tutelle spéciale d'approbation, exercée, sur le territoire de la région de langue française, par le gouvernement wallon. Voy. article L3131-1, § 1^{er}, 1^o et 6^o (pour les communes) et article L3131-1, § 2, 1^o et 5^o (pour les provinces) du Code de la démocratie locale et de la

Depuis 2001, la Cour des comptes est chargée, dans le cadre de ses missions « auxiliaires », de veiller à ce que les régions, dans l'exercice de leur autonomie fiscale en matière d'I.P.P., respectent le principe de progressivité et celui de l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale²⁷⁷. Cette mission est maintenue à l'issue de la Sixième Réforme de l'État. À cet égard, l'on regrettera que le législateur spécial ait encore manqué l'occasion, dans le prolongement du principe de progressivité et dans le contexte du fédéralisme, de consacrer juridiquement le principe de capacité contributive, ou, à tout le moins, d'inscrire dans la LSF une règle visant à protéger les contribuables de prélèvements excessifs ou confiscatoires²⁷⁸. L'effet confiscatoire peut, en effet, provenir de la superposition d'impositions qui, prises isolément — au niveau fédéral, régional ou local —, ne sont pas confiscatoires²⁷⁹. Le contrôle du respect d'un tel principe n'est, paraît-il, toutefois pas praticable en l'état du droit actuel. Il ne semble, par ailleurs, pas souhaité politiquement.

53. Le second type de balises dérive des deux formes d'autonomie concédées au sein de l'État belge : l'autonomie locale — issue de la décentralisation territoriale — d'une part, et l'autonomie constitutive des entités fédérées — issue du fédéralisme — d'autre part.

Il découle de la Constitution que les relations juridiques entre les collectivités locales à l'exception de l'Agglomération bruxelloise — dont les compétences sont exercées par les organes de la Région de Bruxelles-Capitale — et la collectivité fédérale reposent sur un régime d'autonomie²⁸⁰, mais également sur un régime de subordination²⁸¹, lequel se traduit doublement.

Premièrement, ce régime de subordination se traduit par le respect de la légalité et de la hiérarchie des normes. Les collectivités locales ne disposent pas d'un pouvoir législatif : elles ne peuvent prendre que des décisions de nature infralégislative, dites le plus souvent « administratives »²⁸², à savoir, en matière fiscale, des règlements-taxes. En outre, « lorsque l'État fédéral, une communauté ou une région régleme une matière qui relève de sa compé-

décentralisation du 22 avril 2004, *Mon. b.*, 12 août 2004, tel que modifié par l'article 11 du décret du 31 janvier 2013 modifiant certaines dispositions du Code de la démocratie locale et de la décentralisation, *Mon. b.*, 14 février 2013.

²⁷⁷ Article 5/7 nouveau de la LSF, tel qu'inséré par l'article 13 de la loi du 6 janvier 2014. Celui-ci reprend *grosso modo* le texte de l'article 9*bis* ancien.

²⁷⁸ Sur le contrôle du respect du principe de capacité contributive en Belgique, voy. A. LACHAPPELLE, « La capacité contributive en matière fiscale... », *op. cit.*, pp. 333 et s.

²⁷⁹ P.-M. GAUDEMET, *op. cit.*, p. 811

²⁸⁰ Voy., *supra*, n° 43.

²⁸¹ Y. LEJEUNE, *op. cit.*, p. 41.

²⁸² *Ibid.*, p. 43.

tence, [elles] sont soumises à cette réglementation lors de l'exercice de leur compétence en cette même matière »²⁸³.

Deuxièmement, cette subordination se traduit par le placement sous tutelle²⁸⁴. Cette tutelle est fondée sur les points 2° et 6° de l'alinéa 2 de l'article 162 de la Constitution, et est rappelée par l'article 7 de la LSRI. Cet article distingue la tutelle administrative « ordinaire » de la tutelle administrative « spécifique », confiant aux régions l'organisation et l'exercice de la première²⁸⁵, et à l'État fédéral et aux communautés la seconde, dans les matières qui relèvent de leurs compétences. Il s'ensuit que les régions ne peuvent organiser et exercer une tutelle ordinaire que dans les cas où l'autorité fédérale ou les communautés n'ont pas organisé de tutelle spécifique²⁸⁶.

Le contrôle de tutelle est un contrôle administratif²⁸⁷ organisé « par ou en vertu d'un texte à portée législative, qui pèse sur une autorité administrative décentralisée territorialement ou par service et qui [permet] à une autorité supérieure, dite de tutelle, de vérifier dans le respect de l'autonomie de la personne décentralisée, si les actes qu'elle pose sont conformes à la loi *sensu lato* et à l'intérêt général »²⁸⁸.

Elisabeth Willemart souligne qu'« en matière fiscale, le contrôle de conformité à la loi porte principalement sur le respect des principes constitutionnels de légalité, d'annualité et d'égalité, sur le respect des restrictions légales au pouvoir fiscal des provinces et des communes et sur le respect des principes généraux du droit »²⁸⁹. Le contrôle de conformité à l'intérêt général, quant à lui, « permet de prendre en compte des considérations d'ordre socio-économique »²⁹⁰. Il n'est toutefois possible, comme l'indique Marie-Christine Valschaerts, « que dans la mesure où l'administration décentralisée dispose d'un pouvoir discrétionnaire »²⁹¹.

²⁸³ J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 1653.

²⁸⁴ Sur la tutelle régionale en matière d'autonomie fiscale locale, voy. C.C., arrêt n° 47 du 25 février 1988 ; arrêt n° 57 du 2 juin 1988. Voy. aussi M.-C. VALSCHAERTS, « Les taxes communales et provinciales », in *Guide de droit immobilier*, Waterloo, Kluwer, 2015, pp. 210-212 ; J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, pp. 1672-1692.

²⁸⁵ Art. 7, § 1^{er}, al. 1^{er}, de la LSRI, tel que modifié par la loi précitée du 13 juillet 2001. Voy. aussi l'art. 4 de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises.

²⁸⁶ D. BATSELÉ et M. SCARCEZ, *Abrégé de droit administratif*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 490.

²⁸⁷ D. RENDERS, Th. BOMBOIS, B. GORS, Ch. THIEBAUT et L. VANSNICK, *Droit administratif. Tome III. Le contrôle de l'administration*, Bruxelles, Larcier, 2010, pp. 31-62.

²⁸⁸ P. GOFFAUX, *Dictionnaire élémentaire de droit administratif*, v° « Tutelle administrative », Bruxelles, Bruylant, 2006, p. 267, cité par D. RENDERS (*Droit administratif général*, Bruxelles, Bruylant, 2015, pp. 479-480).

²⁸⁹ E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 81.

²⁹⁰ *Ibid.*, p. 82.

²⁹¹ M.-C. VALSCHAERTS, *op. cit.*, p. 210.

Au demeurant, on rappellera que les collectivités locales — exception faite de l'Agglomération bruxelloise²⁹² — peuvent régler uniquement « ce qui est d'intérêt provincial ou communal »²⁹³, y compris dans l'exercice de leurs compétences fiscales. Dans cette limite, les collectivités locales peuvent déterminer la base et l'assiette des impositions dont elles apprécient la nécessité²⁹⁴, en ayant égard à des considérations non strictement budgétaires. En ce sens, la section du contentieux administratif du Conseil d'État a rappelé, à plusieurs reprises, qu'« aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit une taxe justifiée par l'état de ses finances, de la faire porter par priorité sur des activités qu'elle estime plus critiquables que d'autres ou dont elle estime le développement nuisible »²⁹⁵; « qu'en effet, si l'objectif principal de toute taxe communale est d'ordre budgétaire, rien ne s'oppose à ce que l'autorité communale poursuive des objectifs accessoires, non financiers, d'incitation ou de dissuasion »²⁹⁶.

Dans l'exercice de cette autonomie, il va de soi que les collectivités locales doivent rester dans les limites de leurs compétences matérielles. À l'origine, ces compétences étaient principalement définies dans la Nouvelle loi communale²⁹⁷ et dans la loi provinciale²⁹⁸. Mais depuis 2001, l'article 6, § 1^{er}, VIII, 1^o, de la LSRI, prévoit que les régions sont compétentes pour « la composition, l'organisation, la compétence et le fonctionnement des institutions provinciales et communales », sauf certaines exceptions que cet article précise²⁹⁹.

Il en découle que les collectivités locales ne peuvent user de leur autonomie fiscale dans un but que la Constitution ou la loi auraient exclu de leurs compétences. La section du contentieux administratif du Conseil d'État a, par

²⁹² La règle est différente en ce qui concerne l'Agglomération bruxelloise. Celle-ci voit ses compétences formellement énumérées par la loi et elle ne peut établir que des taxes « *se rapportant* aux attributions qui [lui] sont effectivement transférées par application de l'article 4 de la loi du 26 juillet 1971 organisant les agglomérations et les fédérations de communes » (Projet de loi fixant les limites du pouvoir d'imposition des agglomérations et des fédérations de communes, Exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1971-1972, n° 259/1, p. 1, cité par E. WILLEMART, *op. cit.*, p. 64).

²⁹³ En vertu de l'article 41, alinéa 1^{er}, de la Constitution et de l'article 162, alinéa 2, 2^o, de la Constitution.

²⁹⁴ C.E. (15^e ch.), 24 décembre 2013, *s.p.r.l. MECAR*, n° 225.950, p. 11. Voy. aussi C.E. (15^e ch.), 24 avril 2013, *Commune d'Auderghem*, n° 223.260, p. 6.

²⁹⁵ C.E. (15^e ch.), 12 mars 2004, *Vandenplas*, n° 129.174, p. 5 (à propos d'une taxe communale mensuelle à charge des établissements sex-shops et peep-shows).

²⁹⁶ C.E. (15^e ch.), 13 mai 2009, *s.a. MEDIAPUB*, n° 193.256, p. 10.

²⁹⁷ Nouvelle loi communale du 24 juin 1988 – Arrêté de coordination, *Mon. b.*, 3 septembre 1988.

²⁹⁸ Loi provinciale du 30 avril 1836, *Bull. off. XIII*, n° 209.

²⁹⁹ Sur le territoire de la Région wallonne, le Code de la démocratie locale et de la décentralisation du 22 avril 2004 (*Mon. b.*, 12 août 2004) remplace une grande partie de la Nouvelle loi communale, et le décret du 12 février 2004 organisant les provinces wallonnes (*Mon. b.*, 30 mars 2004) fait de même avec la loi provinciale.

exemple, jugé que les communes ne pouvaient, « par le biais de leur pouvoir fiscal, assortir une infraction de conséquences pécuniaires qui s'ajoutent aux sanctions prévues par le législateur compétent »³⁰⁰, à moins d'en avoir été expressément autorisées³⁰¹. En l'espèce, le règlement-taxe communal attaqué doublait le taux de la taxe pour les exploitants « ne se conformant pas à toutes les réglementations en vigueur (notamment, l'ordonnance environnement, l'ordonnance urbanisme, le règlement sur la protection du travail, etc.) »³⁰². En revanche, « rien n'empêche une commune d'imposer un acte posé par le contribuable en violation d'une loi »³⁰³, le tout étant que la taxe n'ait pas pour finalité principale de sanctionner la commission d'une infraction³⁰⁴.

54. À côté des exigences liées à la décentralisation territoriale, le second type de balises générales comprend un certain nombre d'exigences liées au fédéralisme.

Ainsi qu'on le sait, le fédéralisme belge est un « fédéralisme de confrontation ». D'un point de vue politique, les tensions en Belgique se cristallisent non pas autour des deux types de collectivités fédérées, mais autour d'une ligne de fracture entre un pôle francophone et un pôle néerlandophone³⁰⁵. C'est pourquoi l'on parle également d'un fédéralisme « bipolaire ». Une seconde ligne de fracture se dessine également, indépendante de cette identité linguistique, entre le niveau fédéral et le niveau fédéré. Cette ligne de fracture est aujourd'hui accentuée en Wallonie, dans la mesure où, depuis les dernières élections, le premier niveau est associé à une idéologie de droite, tandis que le second niveau est rapproché d'une idéologie de gauche. Il suffit de se remémorer les débats relatifs à l'établissement d'un ISF wallon pour s'en convaincre³⁰⁶.

La survie de ce modèle « à la belge » tient à la mise en place de mécanismes particuliers — semblables à des « soupapes » — permettant, d'une part, aux deux groupes communautaires de protéger leurs intérêts spécifiques³⁰⁷ et, d'autre part, aux collectivités fédérées de garantir leur autonomie à l'égard de l'autorité fédérale. L'existence de ces mécanismes n'est pas sans conséquence sur la manière dont le droit fiscal s'écrit en Belgique, ainsi que sur son contenu.

³⁰⁰ C.E. (15^e ch.), 24 décembre 2013, *s.p.r.l. MECAR*, n° 225.950, p. 12.

³⁰¹ Sur les compétences pénales des collectivités locales, voy. M. VERDUSSEN, *Contours et enjeux du droit constitutionnel pénal*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 278-283.

³⁰² Art. 4, b), du règlement-taxe de la commune d'Anderlecht sur les entreprises exerçant le commerce d'import-export de véhicules d'occasion et les sociétés de transport de ce genre de véhicules, tel que modifié et renouvelé par le conseil communal le 22 septembre 2011.

³⁰³ J. ASTAES et V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 1651.

³⁰⁴ *Id.*

³⁰⁵ M. VERDUSSEN, « La Belgique : un fédéralisme bipolaire mû par une dynamique de dissociation », *op. cit.*, pp. 211-227.

³⁰⁶ Voy., *supra*, n° 38.

³⁰⁷ F. DELPÉREE, *Le droit constitutionnel de la Belgique*, *op. cit.*, p. 390.

L'on songe spécialement, en matière financière, à la création d'un organe privilégié de coordination, dénommé « Comité de concertation », à l'instauration de procédures spéciales en cas de conflit de compétences, et à la conception d'un instrument spécifique de coordination, dénommé « accord de coopération »³⁰⁸.

Au regard de la matière fiscale, il y a lieu de mettre en exergue que l'article 1^{er} ter, alinéa 3, de la LSF, tel que rédigé à l'issue de la Sixième Réforme de l'État³⁰⁹, impose l'organisation annuelle d'une concertation au sein du Comité de concertation sur la « politique fiscale », ainsi que sur « les principes visés à l'alinéa 1^{er} » de l'article précité, à savoir le principe de la loyauté fédérale, le principe de l'union économique et monétaire, le principe de l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale et le principe visant à éviter la double imposition. Nous les exposerons dans le point suivant (B).

La Cour des comptes et la Cour constitutionnelle participent également au respect de ces principes — la première *a priori* et la seconde *a posteriori*³¹⁰ — de manière telle que le contrôle du respect des principes de base du fédéralisme financier est actuellement entre les mains de trois organes distincts : le Comité de concertation, la Cour des comptes et la Cour constitutionnelle.

Finalement, l'on notera que l'article 143, § 4, de la Constitution, tel que formulé à l'issue de la Sixième Réforme de l'État³¹¹, exclut la procédure en prévention et en règlement des conflits d'intérêts à propos des « règles fédérales relatives à l'établissement ou l'application de l'impôt des personnes physiques »³¹². L'objectif est d'éviter un blocage dans l'exercice, par l'autorité fédérale, de sa compétence fiscale en matière d'I.P.P. La perception de cet impôt étant essentielle, tant pour l'État fédéral que pour les entités fédérées, tout retard imposé à sa mise en œuvre pourrait être gravement préjudiciable à toutes les entités³¹³.

³⁰⁸ Sur l'utilité de ces instruments en matière financière et budgétaire, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et M. UHODA, « Les mécanismes de coordination des finances publiques en Belgique dans le cadre de la nouvelle gouvernance budgétaire européenne », *R.F.R.L.*, 2013/3, pp. 218-222.

³⁰⁹ Voy. *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2012-2013, n° 53-2974/1, p. 12.

³¹⁰ À l'issue de la Sixième Réforme de l'État, la Cour constitutionnelle s'est vu confier le pouvoir de contrôler la violation par une loi, un décret ou une ordonnance de l'article 143, § 1^{er}, de la Constitution, qui consacre le principe de la loyauté fédérale. Nous y reviendrons dans la suite de cette contribution (B).

³¹¹ Art. 1^{er} de la loi spéciale du 6 janvier 2014.

³¹² *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2012-2013, n° 53-2967/1, p. 3.

³¹³ *Id.*

B. — Les balises spécifiques qui encadrent l'autonomie fiscale des régions

55. À l'issue de la Cinquième Réforme de l'État, une série de balises spécifiques a été accolée par le législateur spécial à l'autonomie fiscale nouvellement reconnue aux régions en matière d'I.P.P. Ces balises tendent à prévenir les risques de migration fiscale, de délocalisation de la base imposable et de concurrence fiscale malsaine entre les diverses autorités³¹⁴, lesquels sont « potentiellement élevés dans un petit pays comme la Belgique où les distances sont courtes, où les frontières interrégionales sont longues, et où beaucoup d'habitants et d'entreprises sont situés près d'une région autre que la leur »³¹⁵. L'objectif est, par ailleurs, de protéger les contribuables de débordements arbitraires de la part des autorités publiques, et de tenir compte des exigences imposées par le droit de l'Union européenne³¹⁶.

Les exigences apparues dans ce cadre ne s'appliquaient à l'origine qu'à cette forme d'autonomie fiscale dérivée. Dorénavant, elles s'appliquent à l'ensemble des prérogatives fiscales reconnues aux régions, tant celles tenant à leur autonomie fiscale propre qu'à leur autonomie fiscale dérivée³¹⁷.

Ces balises ont été regroupées, à l'occasion de la Sixième Réforme de l'État, dans un seul et même article : l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er}, de la LSF. On remarquera que le principe de progressivité n'a pas été repris à cet article³¹⁸. Étroitement lié à la nature de l'I.P.P., il continue logiquement de n'encadrer que l'autonomie fiscale régionale en la matière. Dans le cadre du présent article, on se contentera de présenter brièvement ces différentes balises, en renvoyant, si nécessaire, à des ouvrages plus spécialisés.

56. La première balise procède du principe de la loyauté fédérale, introduit à l'article 143, § 1^{er}, de la Constitution, à l'occasion de la Quatrième Réforme de l'État³¹⁹. Bien que les travaux parlementaires de 1993 aient

³¹⁴ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2000-2001, n° 50-1183/1, p. 10 (exposé des motifs).

³¹⁵ R. DESCHAMPS, « Le fédéralisme fiscal en Belgique – Financement des entités fédérées, autonomie et concurrence fiscale, solidarités, coordination », in M. MIGNOLET (dir.), *Le fédéralisme fiscal...*, op. cit., p. 130.

³¹⁶ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », op. cit., p. 254.

³¹⁷ *Ibid.*, p. 255.

³¹⁸ Sur ce principe, voy., *supra*, n° 52.

³¹⁹ Sur le principe de la loyauté fédérale, voy. not. A. ALEN, « De federale loyaliteit : ondanks alles, toch een bevoegdheidsverdelend concept ? », in J. VERHOEVEN (dir.), *La loyauté. Mélanges offerts à Etienne Cerexhe*, Bruxelles, De Boeck et Larcier, 1997, pp. 19-37 ; M.-F. RIGAUX, « La loyauté fédérale ou la polysémie d'une norme », in J. VERHOEVEN (dir.), *La loyauté...*, op. cit., pp. 311-317 ; P. PEETERS, « Enkele paradoxen van het federaal loyaliteitsbeginsel in België », in E. VANDENBOSSCHE (dir.), *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme*, Bruges, die Keure, 2013, pp. 61-78 ; J. SAUTOIS, « Le concept de loyauté fédérale et la sixième réforme de l'État », in E. VANDENBOSSCHE (dir.), *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme*, op. cit., pp. 79-100 ; A.-C. RASSON, « Le principe du vivre ensemble belge : une épopée constitutionnelle – Réflexions

explicitement exclu — par crainte d'un « gouvernement des juges »³²⁰ — le principe de la loyauté fédérale de son contrôle³²¹, la Cour constitutionnelle a, plusieurs fois, accepté d'en assurer le respect, au travers des principes du raisonnable et de la proportionnalité, développés au fil de sa jurisprudence³²². Les auteurs de la Sixième Réforme de l'État ont pris le parti d'entériner cette jurisprudence, chargeant expressément la Cour constitutionnelle du respect de la loyauté fédérale³²³. Il faut dire que ce principe revêt dorénavant une acuité singulière. Comme le relève Marc Bourgeois dans un entretien pour l'hebdomadaire *Trends-Tendance*, « chaque entité a des armes pour faire du tort aux autres. Le système est propice à de permanents renvois d'ascenseur : “si tu fais ceci, alors je fais cela”, “si tu ne le fais pas, alors je le ferai” »³²⁴.

D'après la juridiction constitutionnelle, le principe de la loyauté fédérale, « lu en combinaison avec les principes du raisonnable et de la proportionnalité, signifie que chaque législateur est tenu, dans l'exercice de sa propre compétence, de veiller à ce que, par son intervention, l'exercice des compétences des autres législateurs ne soit pas rendu impossible ou exagérément difficile »³²⁵. Il ne va toutefois pas jusqu'à exiger une identité de taxation sur tout le territoire. Le fédéralisme peut, en effet, conduire à des différences de traitement, mais le fait que les citoyens soient soumis à des règles différentes dans les matières fédérées n'est pas en soi contraire à la Constitution³²⁶.

Le respect du principe de la loyauté fédérale pose spécialement question lorsque le prélèvement fiscal établi ne poursuit pas qu'un objectif budgétaire et fiscal, mais vise aussi à encourager, ou au contraire à décourager, cer-

autour de la loyauté fédérale et de son intégration dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *C.D.P.K.*, 2012, pp. 25-75 ; Y. PEETERS, « Wat we zelf doen, hoeven we niet alleen te doen. Beschouwingen over het overlegcomité, de federale loyaliteit, de nieuwe samenwerkingsverplichtingen en de gezamenlijke decreten, ordonnanties en besluiten », in J. VELAERS, J. VANPRAET, Y. PEETERS, W. VANDENBRUWAENE (dir.), *De zesde staatshervorming – Instellingen, bevoegdheden en middelen* Antwerpen, Intersentia, 2014, pp. 929-931.

³²⁰ Rapport fait au nom de la Commission des affaires institutionnelles par MM. Moureaux et Claes, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2013-2014, n° 5-2232/5, p. 153.

³²¹ Ainsi que « du Conseil d'État ou de toute autre juridiction » (Proposition de révision de la Constitution de 1993).

³²² Voy. spéc. C.C., arrêt n° 55/92 du 20 février 1992.

³²³ Art. 1^{er} et 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle. On constate cependant que la Cour continue de combiner le principe de la loyauté fédérale aux principes du raisonnable et de proportionnalité, nonobstant cette consécration expresse. Voy. not. C.C., arrêt n° 98/2015 du 25 juin 2015, B.30.3.

³²⁴ C. DE CAEVEL, « L'heure de la confrontation fiscale », *Trends-Tendance*, 9 avril 2015, p. 48.

³²⁵ C.C., arrêt n° 97/2014 du 30 juin 2014, B.4.5. Voy. aussi C.C., arrêt n° 98/2015 du 25 juin 2015, B.30.3.

³²⁶ Voy. not. C.C., arrêt n° 35/1995 du 24 avril 1995, B.12.2. ; arrêt n° 78/97 du 17 décembre 1997, B.4. et B.5. ; arrêt n° 120/1998 du 3 décembre 1998, B.4. ; arrêt n° 190/2005 du 14 décembre 2005, B.4.7. ; arrêt n° 55/2013 du 18 avril 2013, B.5.2.

tains comportements ³²⁷. À ce propos, la Cour constitutionnelle a, à plusieurs reprises, rappelé que la circonstance qu'un prélèvement fiscal, adopté par une collectivité dans l'exercice de sa compétence fiscale, contribuerait à la réalisation d'un objectif relevant de la compétence matérielle d'une autre collectivité ne saurait avoir pour conséquence que le prélèvement en question serait contraire à l'article 143, § 1^{er}, de la Constitution ³²⁸.

57. La deuxième balise repose sur le respect du « cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire ». Le législateur spécial ayant choisi de consacrer distinctement ce principe de celui de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux, on suppose qu'il a eu pour dessein de consacrer le principe de l'union économique et de l'unité monétaire tant dans son acception interne, que dans son acception européenne ³²⁹.

C'est à la Cour constitutionnelle que l'on doit l'application aux échanges internes de ce principe d'origine européenne ³³⁰. Cette dernière estime que « l'exercice par une [entité fédérée] de sa compétence fiscale propre ne peut porter atteinte à la conception globale de l'État telle qu'elle se dégage des révisions constitutionnelles successives ainsi que des lois spéciales et ordinaires déterminant les compétences respectives de l'État, des communautés et des régions » ³³¹.

Ce principe a, en 1988, été accueilli par le législateur spécial, à l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la LSRI, dans le cadre de l'exercice, par les régions, de leur compétence en matière de politique économique. À l'occasion de la Sixième Réforme de l'État, il l'a inscrit, surabondamment, à l'article 1^{er}ter de la LSF, étendant de la sorte son application à l'ensemble des compétences fiscales régionales.

58. La troisième balise découle du principe de « l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale », intégré à l'article 9, § 1^{er}, alinéa 4, ancien, de la LSF, à l'issue de la Cinquième Réforme de l'État. Il réside désormais, à l'issue de la Sixième Réforme de l'État, à l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er}, 1^o, de la LSF ³³².

Par l'inscription de cette « idée novatrice » ³³³ dans la LSF, le Gouvernement fédéral de l'époque souhaitait en faire un critère de contrôle par la Cour

³²⁷ Il est cependant piquant de constater que l'impôt, à l'heure actuelle, poursuit quasi nécessairement d'autres objectifs que des objectifs purement budgétaires...

³²⁸ Voy. not. C.C., arrêt n° 55/92 du 9 juillet 1992, 5.B.7. ; arrêt n° 195/2004 du 1^{er} décembre 2004 ; arrêt n° 83/2013 du 13 juin 2013, B.3.3.

³²⁹ Sur cette distinction, voy. M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, pp. 258-263.

³³⁰ Voy. not. C.C., arrêt n° 47 du 25 février 1988, 6.B.4. ; arrêt n° 51/98 du 20 mai 1998, B.3.2. ; arrêt n° 69/2004 du 5 mai 2004, B.15.2. ; arrêt n° 104/2014 du 10 juillet 2014, B.16.2.

³³¹ *Id.*

³³² L'article 9, § 1^{er}, alinéa 4, ancien, de la LSF fut abrogé par l'article 19 de la loi spéciale du 6 janvier 2014.

³³³ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2000-2001, n° 50-1183/1, pp. 5 et 22.

constitutionnelle³³⁴. C'est donc à elle de définir, au fil de sa jurisprudence, le contenu de ce principe. Néanmoins, selon la section de législation du Conseil d'État, le principe d'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale demeure trop subjectif pour constituer un instrument efficace de contrôle juridictionnel³³⁵.

À l'instar de Marc Bourgeois³³⁶, l'on s'interroge sur la plus-value apportée par ce principe par rapport à celui de la loyauté fédérale, tel qu'entendu en matière fiscale. Ce principe a, en effet, remplacé celui de la « loyauté fiscale » dans le contrôle exercé par la Cour des comptes³³⁷. De plus, la doctrine définissait depuis longtemps, sur la base des travaux parlementaires, le principe de la loyauté fiscale comme « l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale »³³⁸.

59. Enfin, la quatrième et dernière balise repose sur le principe « visant à éviter la double imposition », intégré à l'article 1^{er}ter, de la LSF³³⁹, à l'issue de la Cinquième Réforme de l'État. Ce principe est, ainsi que nous l'avons signalé plus haut, lié au principe « de la prééminence fédérale »³⁴⁰.

Le principe « visant à éviter la double imposition », met en œuvre la règle du « *ne (non) bis in idem* », qui reçoit, en droit fiscal interne, une interprétation très stricte³⁴¹. Toute la nuance réside, à dire vrai, dans l'expression employée : il ne s'agit pas d'*interdire* la double imposition, mais bien de l'*éviter*. Aussi, les revenus des personnes physiques sont taxés au profit de l'État via l'I.P.P., au profit des régions via les additionnels à l'I.P.P., et au profit des communes via les centimes additionnels au précompte immobilier et à l'I.P.P. Ils sont par ailleurs taxés, de façon indirecte, via d'autres impôts, tels que les droits de succession. Seule la double imposition interne pure — par une même autorité, via le même impôt et à l'égard du même contribuable — est donc prohibée.

Du reste, ce principe ne revêt une véritable portée qu'en droit international, qui prévoit l'adoption de conventions préventives de double imposition. Ce

³³⁴ *Ibid.*, p. 22.

³³⁵ Avis C.E., *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2000-2001, n° 50-1183/1, p. 81.

³³⁶ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 263.

³³⁷ Voy. l'art. 9bis, al. 2, ancien de la LSF et l'art. 5/7, précité, nouveau de la LSF.

³³⁸ G. ROSOUX, « Le contrôle de la loyauté fiscale par la Cour des comptes et la Cour d'arbitrage : mission impossible ? », *A.P.T.*, 2002, p. 147, note 16.

³³⁹ Art. 4 de la loi spéciale du 13 juillet 2001, *Mon. b.*, 3 août 2001. Notons que ce principe avait déjà été consacré implicitement quelques années plus tôt, à l'occasion de l'octroi d'une autonomie fiscale propre aux entités fédérées, à l'article 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 [aujourd'hui 170], §§ 1^{er} et 2, de la Constitution, *Mon. b.*, 24 janvier 1989.

³⁴⁰ Voy., *supra*, n° 42.

³⁴¹ Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191.

constat pourrait néanmoins être revu à l'avenir, suite à la publication récente de la thèse de doctorat d'Anne Van de Vijver³⁴². En effet, après avoir démontré que le principe *ne (non) bis in idem* constitue, en droit fiscal belge, un principe général de droit, l'auteur propose de l'inscrire dans la Constitution, en l'insérant à l'article 170, qui consacre le principe de légalité en matière fiscale³⁴³.

CONCLUSION

60. À l'occasion de la présente contribution, nous avons tenté de mettre en lumière le mouvement de constitutionnalisation qui caractérise désormais indéniablement le droit fiscal. Si, dans un premier temps, la constitutionnalisation du droit fiscal procédait uniquement de l'application des dispositions du Titre V de la Constitution, nous avons montré que son emprise était aujourd'hui largement étendue, en raison de la prise en compte des droits fondamentaux en matière fiscale, et du démembrement progressif du pouvoir fiscal au profit des collectivités publiques infraétatiques.

Désormais, le fiscaliste ne peut plus faire abstraction du droit constitutionnel, tant celui-ci conditionne aussi bien le contenu des mesures fiscales adoptées, que leur forme, leur mise en œuvre ou encore leur contrôle, et ce, quel que soit le niveau de pouvoir envisagé.

L'attitude inverse est également nécessaire, bien que moins aisée. Le constitutionnaliste doit, lui aussi, se plonger dans le droit fiscal, ou à tout le moins s'en imprégner. Sans lui, il est impossible d'appréhender, de façon complète, le phénomène de la décentralisation territoriale et du fédéralisme. Tout transfert de compétence possède, en effet, son revers, à savoir celui de son financement. Or, ce dernier repose, de plus en plus, sur l'exercice des compétences fiscales attribuées aux collectivités publiques. Par ailleurs, des tensions autonomistes se concentrent bien souvent autour de l'instrument fiscal. Comme nous l'avons indiqué, une collectivité publique ne peut prétendre à une véritable autonomie sans disposer du pouvoir fiscal. Sans ce dernier, elle ne peut exercer librement les attributions matérielles qui lui sont confiées. De plus, c'est de ce pouvoir qu'elle tire une grande partie de sa légitimité ; « le pouvoir demeure, dans l'imaginaire collectif, là où l'impôt se décide »³⁴⁴. Finalement, les droits fondamentaux ayant désormais « acquis droit de cité dans les matières fiscales »³⁴⁵, leur contentieux va vraisemblablement croître,

³⁴² A. VAN DE VIJVER, *op. cit.*

³⁴³ *Ibid.*, p. 435 cité par J.-C. LAES (« Fiscalité fédérale, régionale et locale... », *op. cit.*, p. 5).

³⁴⁴ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 253.

³⁴⁵ R. ERGEC, *op. cit.*, p. 5.

dans la mesure où « c'est en tant que contribuables que les individus sont aujourd'hui le plus fréquemment confrontés à l'autorité »³⁴⁶. Ce contentieux sera d'autant plus compliqué à appréhender que la portée de certains droits fondamentaux en matière fiscale est encore largement en construction³⁴⁷.

61. La constitutionnalisation du droit fiscal le complexifie sans nul doute. Les modifications apportées par la Sixième Réforme de l'État à la LSF suffisent à le démontrer.

Le régime de l'I.P.P. est particulièrement touché, alors que d'aucuns affirmeront qu'il était déjà bien assez sibyllin sous l'empire de la réforme précédente. Cet hermétisme découle — comme bien souvent en Belgique — d'une volonté de « bien faire » sur le plan social et politique, en faisant des compromis en vue de préserver les fragiles équilibres en présence. Toutefois, cette complexification laisse perplexe eu égard à « la raison d'être du processus de régionalisation de l'I.P.P., à savoir le renforcement de la légitimité et représentativité démocratiques des institutions régionales »³⁴⁸.

Il reste que le droit fiscal belge n'est pas encore arrivé au stade ultime de son développement. La prise en compte, de plus en plus marquée, des droits fondamentaux des contribuables³⁴⁹ devrait, en effet, conduire à une adaptation du droit fiscal belge, laquelle n'ira pas — loin s'en faut — dans le sens d'une simplification. De même, le processus de fédéralisation n'étant vraisemblablement pas encore arrivé à son terme, de nouvelles révisions du droit fiscal belge sont encore attendues à ce sujet. Enfin, l'influence du droit de l'Union européenne sur le droit fiscal belge ne doit pas être négligée.

En ce sens, sans doute l'un des grands défis futurs pour les constitutionnalistes et fiscalistes réside-t-il dans leur capacité à travailler de concert afin d'intégrer de façon efficace et cohérente les exigences posées par le respect des droits fondamentaux, par le fédéralisme belge et par l'Union européenne.

³⁴⁶ T. AFSCHRIFT et A. ROMBOUTS, *op. cit.*, pp. 250-251.

³⁴⁷ L'on songe, en particulier, au droit à un procès équitable. Sur ce droit et son application en matière fiscale, voy. not. J. MALHERBE, *op. cit.*, pp. 619-630 ; V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, *op. cit.*, pp. 226-247 ; M. DAUBE, « Nouvelles obligations de déclaration fiscale : exigence légitime ou auto-incrimination prohibée ? », *R.G.C.F.*, 2013/4, pp. 249-278 ; E. VAN BRUSTEM, « Libres propos sur la loyauté et la nécessité de la preuve », *R.G.C.F.*, 2014/3-4, pp. 189-211 ; C. FRANSSSEN et E. TRAVERSA, « La demande de renseignements adressée au contribuable à l'impôt sur les revenus et le droit de se taire », *R.G.C.F.*, 2012/1, pp. 3-46 ; J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », in M. BOURGEOIS et J.-P. BOURS (dir.), *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2009, pp. 77-116.

³⁴⁸ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques... », *op. cit.*, p. 296.

³⁴⁹ L'on songe, par exemple, à l'intégration des exigences posées par le droit au respect de la vie privée et par le régime de protection des données personnelles dans le C.I.R 1992.