

RESEARCH OUTPUTS / RÉSULTATS DE RECHERCHE

Le partage des compétences en matière de fiscalité et de budget

Wattier, Stephanie; DEMEUSE, RODRIGUE

Published in:

Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral

Publication date:

2019

Document Version

le PDF de l'éditeur

[Link to publication](#)

Citation for pulished version (HARVARD):

Wattier, S & DEMEUSE, RODRIGUE 2019, Le partage des compétences en matière de fiscalité et de budget. dans M Verdussen & C Romainville (eds), Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral. Larcier , Bruxelles, pp. 310-342.

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.

II.4. Le partage des compétences en matière de fiscalité et de budget

II.4.1. Le partage des compétences et la fiscalité

L'impôt est un sujet éminemment important et sensible dans l'organisation de tout État de droit. S'il est parfois source de conflit ou de défiance, il constitue avant tout, dans nos sociétés démocratiques, un moyen de financer les politiques étatiques et de répartir la richesse au sein de la société.

À ce titre, la question de la légitimité de l'impôt est essentielle. Or, elle ne peut être atteinte sans une organisation claire et un consentement démocratique à ce prélèvement pratiqué par voie d'autorité. Dans un État fédéral comme la Belgique, la correcte répartition des compétences en matière fiscale constitue donc un enjeu important, qui se caractérise par une certaine complexité, issue de l'évolution institutionnelle du pays et des nécessaires compromis qui l'ont émaillée.

Les entités fédérées ont obtenu assez tôt une véritable autonomie fiscale, bénéficiant ainsi en la matière de compétences qui n'ont cessé de croître au fil des réformes successives. Néanmoins, les entités fédérées ne sont pas totalement libres dans la mise en œuvre de ces réformes. La présente contribution vise donc, au travers de l'analyse de quelques grands arrêts de la Cour constitutionnelle ayant jalonné la matière, à mettre en lumière les principaux traits de l'autonomie fiscale des entités fédérées, de ses limites et de ses implications pratiques.

Il s'agit d'un exercice de synthèse nécessairement limité, mais nous nous efforcerons de renvoyer le lecteur vers des sources pertinentes lui permettant d'approfondir la matière s'il le souhaite.

A. Le principe de l'autonomie fiscale des communautés et des régions

C.C., arrêt n° 57 du 2 juin 1988 Compétence fiscale à l'égard des pouvoirs subordonnés Tutelle régionale

Extrait

Quant au pouvoir fiscal des Régions

4.B.1. L'article 110 de la Constitution dispose, en ses paragraphes 2 à 4 :

"§ 2. Aucun impôt au profit de la Communauté ou de la Région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 26bis. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa précédent, les exceptions dont la nécessité est démontrée."

"§ 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province que par une décision de son conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa précédent, les exceptions dont la nécessité est démontrée. La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1^{er}."

"§ 4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa précédent, les exceptions dont la nécessité est démontrée."

Ces dispositions traduisent deux idées fondamentales : d'abord, elles érigent en principe constitutionnel l'autonomie fiscale des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations, des fédérations de communes et des communes ; ensuite, elles instaurent un mécanisme régulateur en attribuant au seul législateur national la compétence exclusive de déterminer les exceptions dont la nécessité est démontrée.

4.B.2. Le pouvoir fiscal des Communautés et des Régions peut être décrit comme suit :

4.B.2.a. En vertu de l'article 110, 52, de la Constitution, les Communauté et les Régions ont en principe une compétence fiscale propre. L'article 110, § 2, alinéa 2, de la Constitution attribue toutefois au législateur national le pouvoir de déterminer, en ce qui concerne la compétence fiscale des Communautés et des Régions, les exceptions « dont la nécessité est démontrée ». Le législateur national peut dès lors déterminer quels impôts ne peuvent pas être levés par les Communautés et les Régions ; il peut aussi supprimer ou limiter un impôt institué par une Région ou une Communauté si « la nécessité (en) est démontrée ».

4.B.2.b. En application de l'article 1, § 1^{er}, de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles, les Communautés et les Régions disposent – outre des moyens non fiscaux propres, d'un crédit à charge du budget national et des emprunts – des ristournes sur le produit de certains impôts et perceptions fixés par la loi et d'une fiscalité propre.

4.B.2.c. En vertu de l'article 1^{er}, § 1^{er}, 3^o, et des articles 9 à 11 – section IV du titre I^{er} – de la loi ordinaire du 9 août 1980, l'autorité nationale peut attribuer ou ristourner aux Régions et aux Communautés, en tout ou en partie, les impôts nationaux suivants :

1. la redevance radio et télévision 2. la taxe de circulation ; 3. la taxe sur les jeux et les paris mutuels ; 4. la taxe sur les appareils de jeux automatiques ; 5. le précompte immobilier ; 6. la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées ; 7. les droits d'enregistrement sur les transmissions de biens immeubles.

L'article 10, § 2, prévoit que si les ristournes sur les impôts cités ci-dessus ne suffisent pas, une partie du produit de l'impôt sur les personnes physiques peut être attribuée à la constitution des montants des ristournes.

L'énumération des impôts susceptibles d'être ristournés qui figure dans la loi ordinaire est exhaustive. Dans l'état actuel de la législation, aucun autre impôt ne peut être ristourne.

4.B.2.d. La section V – (les articles 12 à 16 inclus) – de la loi ordinaire du 9 août 1980 attribue en outre aux Communautés et aux Régions une compétence fiscale limitée, qui peut être résumée comme suit :

Les Conseils des Communautés et des Régions peuvent d'une part percevoir des centimes additionnels ou accorder des remises sur les impôts susceptibles d'être ristournés et qui sont énumérés à l'article 10 de la loi ordinaire.

En vertu de l'article 12, § 2, de la loi ordinaire les Conseils des Communautés et des Régions ne sont cependant pas autorisés à percevoir des centimes additionnels aux autres impôts et perceptions au profit de l'État ni à accorder des remises sur ceux-ci.

D'autre part, si le produit d'un des impôts susceptibles d'être ristournés a été attribué complètement à la Région ou à la Communauté, celle-ci peut à partir de l'année budgétaire suivante :

- modifier le taux de ces impôts et perceptions
- modifier les matières imposables, la base d'imposition et les exonérations, sauf en ce qui concerne la taxe de circulation et la taxe sur les appareils de jeux automatiques.

4.B.2.e. Il ressort de ce qui précède

a) que la Constitution elle-même attribue aux Communautés et aux Régions une compétence fiscale propre, sous la réserve expresse que la loi n'ait pas déterminé ou ne détermine ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée ;

b) que la loi ordinaire du 9 août 1980 attribue en outre aux Communautés et aux Régions le produit de certains impôts nationaux ainsi qu'une compétence fiscale complémentaire et limitée ;

c) que les Communautés et les Régions ne sont cependant pas autorisées à percevoir des impôts à l'égard de matières qui font l'objet d'un impôt national, sauf ce qui a été expressément prévu à ce sujet par la loi ordinaire du 9 août 1980.

4.B.2.f. L'exercice par une Communauté ou une Région de la compétence fiscale propre qui lui a été attribuée ne peut toutefois porter atteinte aux limites qui sont inhérentes à la conception globale de l'État qui se dégage des révisions constitutionnelles de 1970 et de 1980 et des lois spéciale et ordinaire de réformes institutionnelles des 8 et 9 août 1980.

Ni la Constitution, ni la loi spéciale du 8 août 1980, ni la loi ordinaire du 9 août 1980 n'attribuent aux Régions ou aux Communautés une quelconque compétence normative en matière de fiscalité des provinces, des communes, des agglomérations ou des fédérations de communes.

Les Régions n'ont à l'égard des pouvoirs subordonnés d'autres compétences normatives que celles qui leur ont été attribuées à l'article 6, § 1^{er}, VIII, et à l'article 7 de la loi spéciale du 8 août 1980. Aucune de ces deux dispositions ne se rapporte à des matières fiscales.

Il est vrai que l'article 7 confie aux Régions "l'organisation des procédures ainsi que l'exercice de la tutelle administrative sur les provinces, les communes et les agglomérations et fédérations de communes", de sorte que les Régions peuvent agir

à l'égard des décisions des pouvoirs subordonnés relativement aux matières fiscales, à savoir en approuvant ou en n'approuvant pas, au cas par cas, leurs règlements en matière d'impôts. Toutefois, les Régions ne peuvent trouver dans cette disposition de la loi spéciale la compétence d'édicter des normes concernant la compétence fiscale des provinces et des communes ; en vertu de l'article 110 de la Constitution, seul le législateur national possède cette compétence.

Observations

L'arrêt n° 57 du 2 juin 1988 illustre remarquablement l'étendue de l'autonomie fiscale dont jouissent les communautés et les régions. Depuis la Seconde Réforme de l'État en 1980, l'article 170, § 2, de la Constitution habilite en effet les communautés et les régions à lever des impôts.

Une telle autonomie fiscale des entités fédérées n'allait pourtant pas de soi. En effet, malgré le processus de fédéralisation entamé en 1970, le financement des collectivités infra-étatiques nouvellement créées était au départ exclusivement assuré par un système de dotations prélevées sur le budget de l'État¹. Ces entités ne disposaient donc d'aucun pouvoir d'imposition autonome, seuls l'État central, les communes et les provinces continuant à bénéficier de l'autonomie fiscale qui était la leur depuis un siècle et demi².

Cependant, le pouvoir fiscal constituant une expression fondamentale de souveraineté, les partisans d'un fédéralisme accru ont rapidement exigé la possibilité de lever des impôts au niveau des entités nouvellement créées à l'occasion de la Seconde Réforme de l'État³. Ils estimaient en effet que la recherche de légitimité démocratique nécessitait l'obtention du pouvoir fiscal, transformant le célèbre adage issu de l'histoire parlementaire britannique *No taxation without representation* en *No representation without taxation*⁴. Selon les tenants d'une autonomie accrue, la liberté d'établir l'impôt constituait ainsi la meilleure garantie pour les entités fédérées de pouvoir mener les politiques qu'elles déterminent librement, sans être dépendantes du bon vouloir budgétaire de l'État fédéral.

C'est ainsi que les régions et les communautés se sont vu reconnaître une autonomie fiscale de plus en plus grande au fil des différentes réformes de l'État, sans toutefois être absolue puisqu'elle se trouve encadrée par une série de balises que nous évoquerons dans les sections suivantes.

Relevons cependant dès à présent que la situation des communautés est particulière sur le plan fiscal puisque, si elles disposent en théorie d'une

1 B. BAYENET, D. DARTE et M. BOURGEOIS, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 49.

2 À ces niveaux de pouvoir s'ajoutent toutefois les agglomérations et les fédérations de communes à partir de 1970.

3 A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *A.D.L.*, vol. 75, 2015, n° 3-4, p. 414.

4 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.

habilitation constitutionnelle expresse pour lever l'impôt, celle-ci n'est pas effective en pratique. Elle est en effet considérée comme impossible en raison de la portée territoriale des compétences de ce niveau de pouvoir⁵.

Ainsi, si le territoire sur lequel s'applique le pouvoir fiscal des régions est clairement identifié, aucun critère ne permet en revanche de distinguer, sur le territoire de la région bilingue de Bruxelles-Capitale, les contribuables francophones qui seraient imposés par la Communauté française des contribuables néerlandophones qui seraient soumis aux impôts de la Communauté flamande. Aucune sous-nationalité ne pouvant exister en Région bruxelloise, l'autonomie fiscale des Communautés est par conséquent inapplicable sous peine d'entraîner une incertitude extrême quant au choix des redevables et une forme de *tax shopping* non souhaitable. Seules les régions – et en principe la Communauté germanophone – disposent donc d'une autonomie fiscale effective.

Sur ces bases, les régions ont vu leurs compétences fiscales s'étendre progressivement au fil de l'évolution institutionnelle de l'État belge.

Lors de la Troisième Réforme de l'État, le financement des entités fédérées a ainsi été fixé dans la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après LSF) transférant notamment une série d'impôts fédéraux vers les régions. Il s'agit des « impôts régionaux » que nous évoquerons dans les sections suivantes, mais dont le produit ne profitait pas toujours pleinement aux régions, ces dernières ne disposant à l'époque que de pouvoirs très limités en la matière⁶.

Une étape décisive a donc été franchie dans le cadre de la Cinquième Réforme de l'État qui a octroyé à ces entités la possibilité de déterminer de manière autonome le taux, la base et les exonérations des impôts régionaux, le choix de la matière imposable restant toutefois la prérogative de l'État fédéral. Lors de cette Cinquième Réforme, les régions ont en outre, comme autre nouveauté fondamentale, obtenu la compétence d'octroyer des réductions d'impôt et d'établir des centimes additionnels à la hausse ou à la baisse sur l'impôt des personnes physiques prélevé par l'État fédéral, dans une limite maximale de 6,75 %.

Comme nous le verrons dans des développements ultérieurs, cette autonomie en matière d'IPP a encore été considérablement accentuée par la Sixième Réforme de l'État, qui marque une nouvelle consécration du fait régional en matière fiscale.

Enfin, relevons que les régions ne sont pas liées, dans l'exercice de leur autonomie fiscale, par leurs compétences matérielles, et ce, en raison d'une déconnexion des compétences fiscales et matérielles. Ainsi, moyennant les

5 J. LEBRUN et A. NOËL, « Financement des communautés et des régions », in F. DELPÉRE (dir.), *La Belgique fédérale*, Bruxelles, Bruylant, 1994, pp. 357-389, spéc. pp. 368-374 ; M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des Communautés et des Régions après les accords du Lambermont », *Actualités du Droit*, 2001, pp. 469-556, spéc. pp. 503-508.

6 J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *R.F.R.L.*, 2015/1, p. 8.

limites que nous évoquerons par après – dont notamment l'importante exception de la prééminence fédérale –, les régions peuvent décider de taxer toute situation quelconque, et ce, même si elles ne disposent pas de compétences normatives en la matière. La Cour constitutionnelle autorise en effet les régions à faire usage de leur pouvoir fiscal pour encourager ou décourager certains comportements, même si un tel objectif relève de la compétence matérielle de l'État fédéral⁷. La Cour pose toutefois comme condition le respect du principe de proportionnalité qui suppose qu'un législateur ne puisse, dans l'exercice de ses compétences fiscales, rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice par les autres législateurs de leurs compétences matérielles⁸.

Dès lors, si la frontière entre les autonomies fiscale et matérielle n'est en principe pas étanche, la pratique révèle que les entités fédérées se cantonnent souvent, par précaution sans doute, à la taxation de situations qui relèvent de leur compétence matérielle⁹.

Cette situation illustre la complexité de la matière, les régions bénéficiant d'une autonomie fiscale qui ne cesse de croître au fil des différentes réformes de l'État, tout en étant contraintes à une certaine prudence en raison de principes et limites importantes, d'origine constitutionnelle, légale ou jurisprudentielle, qui encadrent ces pouvoirs et que nous développons dans les sections qui suivent.

B. La prééminence fédérale et la nécessité des exceptions fédérales

C.C., arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006

Extrait

B.25. [...] il convient de souligner qu'en vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, la loi peut « déterminer] les exceptions dont la nécessité est démontrée » à l'égard des impositions qui sont établies pour les besoins de la communauté ou de la région.

Conformément à cette disposition, les communautés et les régions disposent d'une compétence fiscale autonome, sauf lorsque la loi a déterminé ou détermine ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée.

Il ressort des travaux préparatoires que l'article 170, § 2, de la Constitution doit être considéré comme « une sorte de mécanisme de défense [de l'État] à l'égard des autres niveaux de pouvoir, de manière à se réserver une matière fiscale propre »¹⁰. Les amendements proposant une liste de matières imposables pour les

7 C.C., arrêt n° 83/2013 du 13 juin 2013, B.3.3. et B.3.6.

8 C.C., arrêt n° 31/92 du 23 avril 1992 ; C.C., arrêts n°s 2/94 et 3/94 du 13 janvier 1994 ; C.C., arrêts n°s 4/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95 et 10/95 du 2 février 1995 ; C.C., arrêt n° 10/98 du 11 février 1998 ; C.C., arrêt n° 83/2013, B.3.3. et B.3.6. du 13 juin 2013.

9 E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 29.

10 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr., 1979, 10, n° 8/4°, p. 4.

communautés et les régions ont été rejetés¹¹. Il a été souligné à plusieurs reprises que l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution devait être considéré comme un « mécanisme de régulation. [...] C'est un instrument nécessaire. La loi doit être ce mécanisme de régulation et elle doit pouvoir dire quelle matière imposable est réservée à l'État. Si l'on n'agissait pas ainsi, on verserait dans le chaos et dans toutes sortes de complications possibles qui n'ont plus rien à voir avec un État fédéral bien organisé ou avec un État bien organisé »¹². Par l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, le Constituant a dès lors entendu établir la primauté de la loi fiscale sur le décret fiscal et permettre des exceptions à la compétence fiscale des communautés et des régions consacrée par l'alinéa premier de l'article 170, § 2.

Dès lors, le législateur fédéral peut non seulement excepter certaines matières fiscales de la fiscalité propre des communautés et des régions, mais il peut en outre prévoir que cette fiscalité ne s'applique pas à certaines catégories de contribuables. De surcroît, le législateur peut tant interdire a priori la perception d'une imposition régionale que prévoir des exceptions aux impositions régionales déjà établies.

Aux termes de la Constitution, l'exercice de cette compétence est toutefois lié à la condition que la « nécessité » en soit démontrée.

Un amendement visant à ajouter que la loi visée à l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution est une loi adoptée à la majorité spéciale a, certes, été rejeté¹³ mais, au cours des travaux préparatoires, il a été souligné que « la loi qui est visée à l'article 110, § 2, deuxième alinéa, est une loi organique, et [qu'] il ne sera pas facile pour le législateur d'imposer des restrictions aux communautés et aux régions »¹⁴. Au cours des travaux préparatoires de la LSF, le ministre a relevé que « le deuxième alinéa, article 110, § 2, de la Constitution permet cependant au législateur national de déterminer des exceptions à cette compétence générale et complète [des communautés et des régions]. Cette possibilité pour le législateur national est néanmoins limitée : il doit pouvoir démontrer la nécessité de ces exceptions. En outre, il faut souligner que les exceptions doivent être interprétées restrictivement selon les règles d'interprétation généralement acceptées »¹⁵.

Observations

L'autonomie fiscale des entités fédérées engendre inévitablement un risque de conflits entre les différents législateurs fiscaux dans l'exercice de leurs compétences en la matière. Il a donc semblé nécessaire au Constituant dérivé de déterminer quelle règle devait primer en cas de différend afin de trancher ces conflits¹⁶. C'est pour répondre à cette exigence que la Constitution prévoit la règle de la prééminence fédérale.

11 *Ann.*, Ch. repr., 1979-1980, séance du 22 juillet 1980, pp. 2705-2713.

12 *Ibid.*, p. 2707 ; voy. égal. *Ann.*, Sénat, 1979-1980, session du 28 juillet 1980, pp. 2650-2651.

13 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 1979, 10, n° 8/2°, p. 1 ; *Ann.*, Ch. repr., 1979-1980, séance du 22 juillet 1980, p. 2706.

14 *Ibid.*, p. 4.

15 *Doc. parl.*, Ch. repr., 1988-1989, n° 47-635/17, p. 175.

16 J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *op. cit.*, p. 21.

Comme le rappelle la Cour constitutionnelle dans l'arrêt n° 172/2006 reproduit ci-dessus, la lecture des travaux préparatoires ayant précédé l'adoption de l'article 170, § 2, de la Constitution révèle ainsi que l'objectif était d'établir « une sorte de mécanisme de défense de l'État à l'égard des autres niveaux de pouvoir, de manière à se réserver une matière fiscale propre »¹⁷. Par ailleurs, « l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution devait être considéré comme « un mécanisme régulateur ». [...] C'est un instrument indispensable. La loi doit être ce mécanisme régulateur et doit pouvoir déterminer quelle matière imposable est réservée à l'État. Si on ne le faisait pas, ce serait le chaos et cet imbroglio n'aurait plus aucun rapport avec un État fédéral bien organisé ou avec un État bien organisé tout court »¹⁸.

La règle de la prééminence fédérale – en vertu de laquelle le législateur fédéral garde la « compétence des compétences »¹⁹ en matière fiscale – se décompose en deux « sous-règles ». Par le biais de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, le Constituant dérivé a ainsi entendu, d'une part, établir la primauté de la loi fiscale sur le décret fiscal et, d'autre part, octroyer au législateur fédéral le pouvoir de déterminer, en ce qui concerne la compétence fiscale des communautés et des régions, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

Ainsi, l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution induit, dans un premier temps, une règle de « primauté fédérale » en matière fiscale, qui permet au législateur fédéral de limiter l'autonomie fiscale des entités fédérées en adoptant une loi en ce sens.

Originairement, l'idée qui sous-tendait l'article 170, § 2, de la Constitution n'était pourtant pas de limiter la compétence fiscale des collectivités infra-étatiques, 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) »²⁰, seules les collectivités locales étant visées à l'époque. Le texte a cependant vu son sens évoluer et c'est désormais le sens dégagé lors des révisions constitutionnelles de 1970 et 1980 qui prévaut, à savoir que le législateur fédéral peut interdire ou limiter la taxation de « certaines matières par diverses entités »²¹. Ce faisant, le texte constitutionnel établit « une forme de tutelle légale ou de véritable hiérarchie des normes législatives »²². Cette interprétation a été avalisée par la Cour constitutionnelle

17 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr., 1979, n° 10-8/4°, p. 4, cité C.C., n° 172/2006 du 22 novembre 2006, B.25.

18 *Ann.*, Ch. repr., 1979-1980, séance du 22 juillet 1980, p. 2707 ; *Ann.*, Sénat, 1979-1980, séance du 28 juillet 1980, pp. 2650-2651, cité par C.C., n° 172/2006 du 22 novembre 2006, B.25. Voy. aussi : C.C., n° 85/2002 du 8 mai 2002.

19 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.

20 J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *op. cit.*, p. 10.

21 *Ibid.*, p. 12.

22 *Ibid.*

dans sa jurisprudence constante²³, en ce compris dans l'arrêt n° 172/2006²⁴, ainsi que par la section de législation du Conseil d'État²⁵.

La règle de la prééminence fédérale a d'ailleurs été confirmée à l'occasion de la Sixième Réforme de l'État : les lois adoptées sur la base de l'article 170, § 2, alinéa 2, § 3, alinéas 2 et 3, et § 4, alinéa 2, relevant de la procédure bicamérale, elles ne peuvent être adoptées que par le Parlement fédéral. Notons cependant que ces lois relèvent désormais du bicaméralisme optionnel²⁶ alors qu'elles relevaient auparavant du bicaméralisme obligatoire²⁷. Tenant compte de la nouvelle composition du Sénat, il peut sembler surprenant que le bicaméralisme ait été maintenu. En effet, le Sénat est devenu une sorte de « chambre des entités fédérées » puisqu'il ne se compose désormais plus que de mandataires ayant été élus au niveau des communautés et des régions.

Concrètement, comme le rappelle la Cour dans l'arrêt n° 172/2006, il découle de l'article 170, § 2, de la Constitution que les communautés et les régions disposent d'une compétence fiscale propre, « sauf lorsque la loi a déterminé ou détermine ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée » (B.25.).

Cette réalité emporte trois conséquences. *Primo*, le législateur fédéral peut excepter certaines matières fiscales de la fiscalité propre des entités fédérées. *Deuxio*, le législateur fédéral peut prévoir que cette fiscalité ne s'applique pas à certaines catégories de contribuables. *Tertio*, le législateur fédéral peut poser une interdiction d'imposition par les entités fédérées tant *a priori* qu'à l'égard d'impositions déjà existantes.

Le législateur fédéral n'a d'ailleurs pas manqué de faire usage de ce pouvoir de limitation à l'autonomie fiscale régionale.

En ce sens, il a notamment adopté l'article 11 de la LSF, tel que modifié au gré des différentes réformes institutionnelles²⁸, établissant la règle fédérale *ne (non) bis in idem*²⁹. Depuis la Sixième Réforme de l'État, cet article dispose que « [s]ous 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

23 Voy. not. : C.C., arrêt n° 44/88 du 25 février 1988 ; C.C., arrêt n° 57/88 du 2 juin 1988 ; C.C., arrêt n° 66/2001 du 17 mai 2001, B.3. ; C.C., arrêt n° 85/2002 du 8 mai 2002, B.15. ; C.C., arrêt n° 113/2005 du 30 juin 2005, B.6.

24 C.C., arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006, B.25.

25 Avis de la Section de législation du Conseil d'État 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, n° 2210/1, pp. 247 et s.

26 Const., art. 78.

27 *Ibid.*, art. 77.

28 Art. 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, 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^{er} et 2^o, de la loi du 26 décembre 2013 et par l'art. 20 de la loi spéciale du 6 janvier 2014.

29 P. GABRIEL, « Neen toch nietnogeens... over het *non bis in idem* – beginsel in belastingzaken », in M. DE JONCKHEERE (dir.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, die Keure, 2011, pp. 107-139. Voy. aussi 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*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661.

font l'objet d'une imposition 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 », ces trois dernières exceptions étant respectivement la taxe de circulation sur les véhicules automobiles, la taxe de mise en circulation, l'eurovignette.

A contrario, l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution concède une « préférence » aux régions dans deux « matières » – à savoir en matière d'eau et de déchets –, dérogeant de la sorte à la règle fédérale de *non bis in idem*. En effet, l'article 2 de la loi dispose que « [l']État 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 ».

Par ailleurs, le législateur fédéral a également prévu une seconde exception importante à l'autonomie fiscale propre des entités fédérées, via l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution.

En substance, cet article dispose que « [d]ans les cas non prévus par l'article 11 de la LSCC, les Parlements de communauté et de région ne sont pas autorisés à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État, ni à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions au profit de l'État, ni à accorder des remises sur ceux-ci sauf sur les huiles minérales, conformément à l'accord de coopération du 13 décembre 2002 relatif à l'exécution et au financement de l'assainissement du sol des stations-services ».

Les conséquences de cette disposition sont donc fondamentales puisqu'elle n'autorise les collectivités fédérées et les pouvoirs subordonnés à lever l'impôt que dans les « matières »³⁰ qui ne font pas déjà – ou pas encore – l'objet d'une imposition par la collectivité fédérale. Or, nombreuses sont les matières déjà imposées au niveau fédéral, ce qui ne manque pas d'alimenter les débats et la jurisprudence³¹.

La règle de la prééminence fédérale induit toutefois celle de la nécessité des exceptions fédérales³². Comme l'indique la Cour dans son arrêt n° 172/2006, « en vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, la loi peut "déterminer les exceptions dont la nécessité est démontrée" à l'égard des impositions qui sont établies pour les besoins de la communauté ou de la région »

30 Le concept de « matière » a fait l'objet de plusieurs controverses juridiques. Pour plus de développement, 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 », *op. cit.*, p. 637. Voy. aussi A. GOEGBUER, « 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. not. C.C., arrêtn° 4/98 du 21 janvier 1998, B.7.1. ; arrêt n° 86/2000 du 5 juillet 2000, B.11.10.

31 Voy. not. le débat relatif à l'instauration d'un impôt sur la fortune en Wallonie développé par A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *op. cit.*, pp. 423 et s.

32 Pour une critique plus complète de cette condition, voy. J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *op. cit.*, p. 10.

(B.25.³³). Cela implique que les exceptions édictées par la loi fédérale doivent être nécessaires et font, à ce titre, l'objet d'une interprétation stricte, comme cela a été relevé à l'occasion des travaux préparatoires³⁴.

C. Les principes encadrant l'exercice de l'autonomie fiscale des régions

1. Les principes de légalité, d'annualité et d'égalité à l'aune de l'autonomie fiscale des régions

C.C., arrêt n° 109/99 du 14 octobre 1999

Extrait

B.5.1. Le quatrième moyen est exclusivement dirigé contre l'article 11 du décret attaqué et est pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement avec l'article 172 de celle-ci, en ce que le législateur décréta a instauré une nouvelle exonération « exclusivement en faveur du matériel et de l'outillage sis dans la Région flamande ».

B.5.2. Une différence de traitement dans des matières où les communautés et les régions disposent de compétences propres est la conséquence possible de politiques distinctes permises par l'autonomie qui leur est accordée par la Constitution ou en vertu de celle-ci. Une telle différence ne peut en soi être jugée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Cette autonomie serait dépourvue de signification si le seul fait qu'il existe des différences de traitement entre les destinataires de règles s'appliquant à une même matière dans les diverses communautés et régions était jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Le quatrième moyen n'est pas fondé.

B.6.1. Le cinquième moyen est également dirigé contre l'article 11 du décret attaqué et allègue la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, en tant que des différences de traitement sont instaurées, sans justification objective et raisonnable, entre, d'une part, le matériel et l'outillage, selon que ceux-ci sont neufs ou nonet, d'autre part, les nouveaux biens immobiliers visés à l'article 471, § 3, du C.I.R. 1992 (à savoir le matériel et l'outillage) et les biens immobiliers autres que ceux visés à l'article 471, § 3, C.I.R. 1992 (à savoir les biens immobiliers bâtis et non bâtis autres que le matériel et l'outillage) « qui présentent le même caractère de nouveauté ».

33 Voy. dans le même sens : C.C., n° 44/2008 du 4 mars 2008, B.4.1.

34 La Cour constitutionnelle rappelle qu'« [a]u cours des travaux préparatoires de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, le ministre a relevé que "le deuxième alinéa, article 110, § 2, de la Constitution permet cependant au législateur national de déterminer des exceptions à cette compétence générale et complète [des communautés et des régions]. Cette possibilité pour le législateur national est néanmoins limitée : il doit pouvoir démontrer la nécessité de ces exceptions. En outre, il faut souligner que les exceptions doivent être interprétées restrictivement selon les règles d'interprétation généralement acceptées » (Doc. parl., Ch. repr., 1988-1989, n° 47-635/17, p. 175) (C.C., arrêt n° 172/2006 du 22 novembre 2006, B.25.).

B.6.2. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

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

En adoptant la disposition attaquée, le législateur décrétal entendait stimuler les investissements économiques par une diminution des charges. Les mesures que contient l'article 11 attaqué du décret du 19 décembre 1997 se rapportent à cet objectif en exonérant de précompte immobilier le revenu cadastral du matériel et de l'outillage neufs pour lesquels un revenu cadastral est fixé pour la première fois ou qui donnent lieu, après le 1^{er} janvier 1998, à une augmentation du revenu cadastral existant par rapport au revenu cadastral fixé au 1^{er} janvier 1998.

La distinction qui en résulte, en raison du fait que les mesures contestées sont applicables seulement au matériel et à l'outillage et non pas à d'autres biens immobiliers, n'est pas disproportionnée à l'objectif visé, compte tenu des règles distinctes d'établissement du revenu cadastral (telles qu'elles sont définies au titre IX, chapitre II), étant donné que le revenu cadastral du matériel et de l'outillage est fixé en fonction de la valeur d'investissement (article 483 du C.I.R. 1992) et non, comme pour les autres biens immobiliers, en fonction de la valeur locative nette à une époque de référence déterminée (article 477, § 1^{er}, du C.I.R. 1992).

Le législateur décrétal a pu considérer à cet égard qu'une exonération totale pouvait être accordée pour les investissements en matériel et outillage neufs, alors que pour les investissements de remplacement, l'exonération n'était accordée que pour la partie qui excède le revenu cadastral fixé au 1^{er} janvier 1998.

Observations

Dans l'exercice de son autonomie fiscale, le législateur régional doit, à l'instar de toute autorité investie d'un tel pouvoir, respecter les garanties constitutionnelles applicables à l'établissement de l'impôt. Ces garanties ont pour objectif d'empêcher l'arbitraire, en réaction aux abus vécus sous l'Ancien Régime qui étaient particulièrement présents en matière d'impôt. Pour éviter l'injustice fiscale, le Constituant de 1831 a donc coulé dans notre texte fondamental trois grandes garanties : les principes de légalité, d'annualité et de légalité, visés respectivement aux articles 170, 171 et 172 de la Constitution.

Ces principes ne reçoivent toutefois pas d'application sensiblement différente selon qu'ils concernent un impôt fédéral ou régional. Nous nous limiterons donc à en évoquer les implications essentielles, tout en nous attardant sur quelques questions délicates qui se sont posées dans le cadre spécifique de la compétence fiscale des régions.

Si l'article 170, § 2, de la Constitution consacre l'autonomie des régions et des communautés, il leur impose également le respect du *principe de légalité*³⁵, tout comme le premier paragraphe de cette disposition le fait pour l'autorité fédérale. Ce principe conditionne l'établissement d'un impôt au consentement d'une assemblée démocratiquement élue. Seul le Parlement compétent peut donc établir un impôt par le biais d'une loi, d'un décret ou d'une ordonnance. En conséquence, le législateur ne peut en principe jamais déléguer la compétence d'établir un impôt au pouvoir exécutif.

Cette restriction se limite toutefois aux éléments essentiels de l'impôt qui correspondent « 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 »³⁶. La Cour constitutionnelle se montre cependant tolérante quant à la détermination de ces éléments essentiels³⁷, certains auteurs en déduisant que l'interdiction de délégation au pouvoir exécutif est dès lors cantonnée aux « éléments essentiels des éléments essentiels de l'impôt », c'est-à-dire « l'essence de l'essence »³⁸.

Autre principe constitutionnel fondamental, le *principe d'annualité*³⁹ est imposé par l'article 171 de la Constitution, qui dispose 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 ». Ainsi, l'autorisation de lever l'impôt doit être renouvelée chaque année lors du vote du budget par le Parlement.

Cette obligation limite donc temporellement la marge de manœuvre de l'exécutif en imposant un contrôle annuel par le pouvoir législatif, et ce afin d'éviter les abus que pourrait engendrer un impôt perçu de façon illimitée dans le temps. L'article 171 s'applique tant aux entités fédérées qu'à l'Autorité fédé-

35 Sur le principe de légalité de l'impôt, voy. not. J. J. COUTURIER, B. PEETERS et N. PLETS, *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, 21^e éd., Anvers, Maklu, 2015, pp. 14 à 32 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Anvers, Biblio, 2013 ; B. PEETERS, « Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet : verstrakking of erosie ? », in B. PEETERS et J. VELAERS (dir.), *De Grondwet in groothoekperspectief – Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers et 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, dieKeure, 2011, pp. 73 à 106 ; E. VAN DE VELDE, « Afspraken » met de fiscus : de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gand, Larcier, 2009, pp. 149 à 229 ; A. VAN DE VUIVER, *Een verkenning van de grondslagen van het ne bis in idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, Bruxelles, Larcier, à paraître, spéc. Deel III, Hoofdstuk 5.

36 M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits fondamentaux du contribuable », 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, pp. 1578 et 1579.

37 Voy. not. C.C., n° 106/2008 du 17 juillet 2008, B.11.2.

38 M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits fondamentaux du contribuable », *op. cit.*, p. 1582.

39 Sur le principe d'annualité de l'impôt, voy. J. J. COUTURIER, B. PEETERS et N. PLETS, *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, *op. cit.*, pp. 32 à 34 ; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, *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*, Brugge, dieKeure, 2011, pp. 29 à 71.

rale et ne nécessite dès lors pas de plus amples commentaires dans le cadre de la présente contribution.

La troisième balise constitutionnelle réside dans le *principe d'égalité devant l'impôt*⁴⁰ qui s'applique également aux régions en vertu de l'article 172 de la Constitution, cette disposition constituant une application particulière des articles 10 et 11 en matière fiscale⁴¹.

Rappelons que, selon une définition bien connue et désormais partagée par les différentes Hautes Juridictions du pays, le principe d'égalité des citoyens devant l'impôt suppose que des différences de traitement établies à l'égard de certaines catégories de biens ou de personnes sont admissibles, à condition que le critère de différenciation utilisé puisse faire l'objet d'une justification objective et raisonnable, en tenant compte de l'objectif et des effets de la taxe instaurée, ainsi que d'un rapport de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé⁴².

En outre, le principe d'égalité devant l'impôt s'oppose tant au traitement différent de contribuables se trouvant dans une situation similaire (discrimination active) qu'au traitement identique de personnes se trouvant dans une situation différente (discrimination passive)⁴³.

Relevons encore que le principe d'égalité et de non-discrimination fait l'objet d'un tempérament spécifique à la matière fiscale et qui est développé de longue date par la Cour constitutionnelle, à savoir la théorie des « catégories approximatives »⁴⁴. Cette jurisprudence a pour effet de limiter la rigueur du principe d'égalité et de non-discrimination tel qu'il est appliqué en droit commun, en permettant à l'autorité, dans l'établissement des catégories imposables, de n'aborder la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation. La sélection des catégories approximatives relève dès lors, selon la Cour, d'un choix politique et ne peut être sanctionnée que si l'autorité commet une « erreur manifeste » ou si elle prend une décision « clairement déraisonnable »⁴⁵.

Sous réserve de cette tolérance propre à la matière fiscale, le principe d'égalité et de non-discrimination reçoit donc la même interprétation qu'en droit commun et s'applique en tout état de cause tant aux législateurs fiscaux régionaux qu'au législateur fédéral.

40 Sur le principe d'égalité, 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 à 283.

41 C.C., arrêt n° 43/97 du 14 juillet 1997, B.4. ; C.C., arrêt n° 115/2000 du 16 novembre 2000, B.4. ; C.C., arrêt n° 127/2012 du 25 octobre 2012, B.4. ; C.C., arrêt n° 47/2014 du 20 mars 2014, B.5.

42 Voy. not. C.E., *Mediapub*, n° 191.206 du 9 mars 2009 ; C.C., arrêt n° 5/2017 du 19 janvier 2017 ; Cass., 17 novembre 2006, *T.F.R.*, 2008, pp. 200 à 205.

43 R. ANDERSEN et E. WILLEMART, « Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005 », *Rev. dr. comm.*, 2006, n° 1, p. 21.

44 C.C., arrêt n° 20/91 du 4 juillet 1991, B.10. ; C.C., arrêt n° 44/94 du 1^{er} juin 1994, B.3.7. ; C.C., arrêt n° 181/2005 du 7 décembre 2005, B.2. ; C.C., arrêt n° 145/2009 du 17 septembre 2009, B.6.

45 C. C., arrêt n° 145/2009 du 17 septembre 2009, B.8.

Toutefois, comme l'illustre l'arrêt n° 109/99 reproduit ci-dessus, la question s'est posée de savoir si l'exercice de l'autonomie fiscale des entités fédérées était compatible avec le principe d'égalité devant l'impôt. En effet, cette autonomie suppose la possibilité pour les différents législateurs fiscaux de taxer certains contribuables ou certaines situations d'une façon différente des autres régions. Un traitement différent est donc fréquent pour une même situation selon qu'elle se déroule dans une région ou dans une autre.

Dans l'arrêt n° 109/99, la Cour constitutionnelle répond explicitement à cette question dans les termes suivants : « Une différence de traitement dans des matières où les communautés et les régions disposent de compétences propres est la conséquence possible de politiques distinctes permises par l'autonomie qui leur est accordée par la Constitution ou en vertu de celle-ci. Une telle différence ne peut en soi être jugée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Cette autonomie serait dépourvue de signification si le seul fait qu'il existe des différences de traitement entre les destinataires de règles s'appliquant à une même matière dans les diverses communautés et régions était jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution ».

La Cour octroie donc une valeur supérieure à l'autonomie fiscale, même lorsqu'elle implique un traitement inégal entre les régions. Cette interprétation semble conforme au souhait du Constituant et du législateur puisque le pouvoir de différenciation possible entre les régions n'est *a priori* limité de façon générale ni par la Constitution, ni par la LSF.

Il serait toutefois erroné d'en conclure qu'aucune limite n'est posée à l'exercice par les collectivités infra-étatiques de leur autonomie fiscale. En effet, cette dernière est encadrée par des principes spécifiques liés à la loyauté fédérale, à l'union économique, à l'interdiction de concurrence fiscale déloyale et à l'évitement de la double imposition. Ils font l'objet de la section suivante.

2. Les principes spécifiques au fédéralisme fiscal

C.C., arrêt n° 83/2013 du 13 juin 2013

Extrait

B.3.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 5445 est pris de la violation des articles 39 et 134 de la Constitution, combinés avec l'article 6, § 1^{er}, II, alinéa 1^{er}, 1^o, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, avec le principe de proportionnalité, avec le principe de loyauté fédérale énoncé par l'article 143, § 1^{er}, de la Constitution et avec l'obligation de concertation.

La partie requérante estime qu'en faisant intervenir, dans le calcul de l'avantage de toute nature constitué par la mise à disposition d'un véhicule par l'employeur, les émissions de CO₂ occasionnées par le véhicule concerné, le législateur fédéral

a violé le principe de proportionnalité inhérent à la mise en œuvre de leurs compétences par les différents législateurs et qu'à tout le moins, il aurait dû organiser avec les législateurs régionaux, compétents en matière de protection de l'environnement et, plus particulièrement, de protection de l'air contre la pollution, une concertation.

B.3.2. La disposition attaquée poursuit principalement un objectif budgétaire et fiscal. Elle complète d'autres dispositions relatives au calcul des dépenses non admises à l'impôt des sociétés. En modifiant le mode de calcul de l'avantage de toute nature constitué par la mise à disposition, par un employeur, d'un véhicule que l'employé peut utiliser pour ses déplacements privés, le législateur fédéral entendait en premier lieu assurer des recettes fiscales produites par cette partie de l'impôt des personnes physiques (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, DOC 53 1952/004, p. 25).

B.3.3. Lors de l'adoption d'une mesure fiscale, le législateur peut également viser à encourager ou au contraire à décourager certains comportements. La circonstance que, ce faisant, il 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 la disposition fiscale concernée, rendait impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, des compétences qui leur reviennent.

B.3.4. En l'espèce, la mesure attaquée pourrait avoir pour effet d'inciter les travailleurs bénéficiant d'un véhicule de société et les employeurs offrant la disposition de tels véhicules à faire porter leur choix sur un véhicule dont les émissions de CO₂ sont inférieures à la moyenne. Si la disposition fiscale entraînait cette conséquence, il n'en résulterait pas que les régions se trouveraient empêchées d'exercer leur compétence en matière de protection de l'air contre la pollution, puisqu'un tel effet irait précisément dans le sens d'une réduction de cette pollution.

B.3.5. La partie requérante soutient également qu'en prenant pour base de la taxation de l'avantage de toute nature le prix catalogue du véhicule, options comprises, le législateur fédéral rendrait impossible la mise en œuvre par les régions de leurs compétences en matière de protection de l'air dès lors que le prix des options ayant pour fonction de diminuer la pollution provoquée par le véhicule est compris dans ce prix catalogue et augmente dès lors la valeur de l'avantage taxé, ce qui rendrait moins attractif l'achat de véhicules équipés de ce type d'options.

B.3.6. Toute mesure fiscale est susceptible d'avoir une influence sur le comportement des contribuables. Il ne s'ensuit pas que le législateur fédéral devrait, dans l'exercice de sa compétence fiscale, renoncer à toute disposition qui pourrait éventuellement influencer le comportement des contribuables dans un sens différent de celui que les régions, dans l'exercice de leur compétence en matière d'environnement, pourraient vouloir encourager. Tel ne serait le cas que si le législateur fiscal rendait à cette occasion impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les régions, de leur compétence.

B.3.7. En l'espèce, l'incidence du prix des options, inclus dans le prix catalogue du véhicule, sur le montant de l'impôt dû n'est pas à ce point importante, compte tenu des autres éléments influençant ce montant, qu'elle rendrait la mise en œuvre, par les régions, d'une politique de lutte contre la pollution de l'air par les véhicules automoteurs impossible ou exagérément difficile. La disposition attaquée n'est en conséquence pas contraire au principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences.

B.3.8. Enfin, en règle, l'absence de concertation lors de l'exercice de compétences dans une matière dans laquelle le législateur spécial n'a pas prévu d'obligation à cette fin n'est pas constitutive d'une violation des règles répartitrices de compétences. En l'espèce, l'on ne saurait considérer que les compétences concernées sont à ce point imbriquées qu'elles ne pourraient être exercées qu'après la mise en œuvre d'une forme de collaboration ou de coopération entre les législateurs compétents.

B.3.9. Le premier moyen dans l'affaire n° 5445 n'est pas fondé.

C.C., arrêt n°47 du 25 février 1988

Extrait

6.B.4. L'exercice par une Communauté ou une Région de la compétence fiscale propre qui lui a été attribuée ne peut toutefois porter atteinte aux limites qui sont inhérentes à la conception globale de l'État qui se dégage des révisions constitutionnelles de 1970 et de 1980 et des lois spéciale et ordinaire de réformes institutionnelles des 8 et 9 août 1980.

Il ressort de l'ensemble de ces textes et notamment des dispositions de l'article 6, § 1^{er}, VI, 3^o et 4^o – « dans le cadre des politiques nationales monétaires et du crédit » ; sans préjudice du cadre normatif dans lequel s'exercent l'activité économique et la concurrence" – que la nouvelle structure de l'État belge repose sur une union économique et monétaire, c'est-à-dire le cadre institutionnel d'une économie bâtie sur des composantes et caractérisée par un marché intégré (l'union dite économique) et l'unité de la monnaie (l'union dite monétaire).

L'existence d'une union économique implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre les composantes de l'État. En ce qui concerne les échanges de biens, ne sont pas compatibles avec une union économique les mesures établies de façon autonome par les composantes de l'union – en l'espèce les Régions – qui entravent la libre circulation ; ceci s'applique nécessairement à tous droits de douane intérieurs et à toutes taxes d'effet équivalent.

6.B.5. Le texte même de l'article 32 du décret du 7 octobre 1985 ne laisse subsister aucun doute quant au fait que la taxe instituée constitue une taxe à l'exportation d'eau – à l'exception d'eau mise en bouteille ou en boîte – de la Région wallonne vers la Région flamande ou la Région bruxelloise : "Une taxe [...] est perçue lorsque l'eau de surface ou souterraine [...] est transférée à l'extérieur de

la Région [...] à l'intérieur du territoire du Royaume, à l'exclusion des transferts vers d'autres États".

L'objet de ladite "taxe" est bien "le transfert" de l'eau, et non son captage ou son prélèvement. Il en résulte que cette "taxe" est sans rapport avec une prestation dont elle serait la rémunération. La "taxe" prévue à l'article 31 n'est pas le prix d'un service rendu par la Région et, partant, elle n'est pas une redevance, mais constitue un véritable droit de douane intérieur.

Le fait que le produit de la taxe soit, en vertu des articles 24 à 27 du décret entrepris, affecté à des dépenses ayant pour objet (directement ou indirectement) la lutte contre la pollution des eaux de surface, n'a pas pour effet de transformer la nature de la taxe en cause, qui doit se définir par rapport à ce qui constitue l'objet de la taxation. Ceci n'affecte donc pas la constatation que ladite taxe constitue un droit de douane intérieur.

Un tel droit à l'exportation est contraire à la libre circulation des marchandises au sein d'un marché intégré ; il n'est dès lors pas compatible avec l'union économique et ne peut être intégré dans le cadre global de la structure de l'État belge. Un tel droit à l'exportation viole notamment la disposition de l'article 6, § 1^{er}, VI, 4^o, qui prévoit un cadre normatif commun dans lequel s'exerce l'activité économique et la concurrence. Bien que cette disposition figure à l'article 6, § 1^{er}, VI, 4^o, de la loi spéciale du 8 août 1980, qui définit la compétence des Régions en matière de politique économique, elle est une concrétisation de la volonté expresse du législateur de maintenir une réglementation de base uniforme de l'organisation de l'économie dans un marché intégré.

L'article 32 du décret du 7 octobre 1985 viole les règles qui sont établies par la Constitution ou en vertu de celle-ci pour déterminer les compétences respectives de l'État, des Communautés et des Régions.

Observations

Outre les trois garanties constitutionnelles – développées plus avant – applicables à toute imposition, des balises spécifiques ont été établies afin de garantir une certaine cohérence du système fiscal belge. Elles encadrent ainsi l'exercice de leur autonomie fiscale par les différentes entités en vue de prévenir un déséquilibre trop sensible qui serait nocif pour le fédéralisme belge⁴⁶. Il existe en effet un risque non négligeable de migration fiscale que le législateur a souhaité prévenir⁴⁷.

Parmi les limites ainsi établies, relevons principalement les exigences de proportionnalité et de loyauté fédérale (2.1.), l'union économique et monétaire (2.2.), l'interdiction de concurrence fiscale déloyale (2.3.) et l'évitement

⁴⁶ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2000-2001, n° 50-183/1, p. 10 (exposé des motifs).

⁴⁷ R. DESCHAMPS, « Le fédéralisme fiscal en Belgique – Financement des entités fédérées, autonomie et concurrence fiscale, solidarités, coordination », in M. MIGNOLET, *Le fédéralisme fiscal – Leçons de la théorie économique et expérience de 4 États fédéraux*, Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 130.

de la double imposition (2.4.). Elles sont aujourd'hui expressément consacrées par l'article 1^{er}ter de la LSF⁴⁸.

2.1. La loyauté fédérale

Le concept de *loyauté fédérale*⁴⁹ est apparu dans la Constitution en 1993, à l'occasion de la Quatrième Réforme de l'État. L'article 143, § 1^{er}, de la Constitution dispose ainsi que « dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'État fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts ».

Cette formulation laissait dans un premier temps penser que le seul contrôle opéré quant au respect de la loyauté fédérale serait d'ordre politique, étant donné que la matière des conflits d'intérêts est réservée par le droit constitutionnel belge au champ politique, excluant l'intervention de la Cour constitutionnelle ou de toute autre juridiction. C'était d'ailleurs la volonté explicite du Constituant de 1993 qui souhaitait que le politique garde la main dans une matière extrêmement sensible⁵⁰.

Toutefois, cela n'a pas empêché la Cour constitutionnelle de s'estimer compétente à plusieurs reprises pour contrôler le respect de la loyauté fédérale, par le truchement des principes du raisonnable et de la proportionnalité, comme en témoigne l'arrêt n° 83/2013 reproduit ci-dessus.

Cette pratique a finalement été explicitement avalisée par le Constituant lors de la Sixième Réforme de l'État puisque le contrôle du respect de l'article 143, § 1^{er}, est dorénavant confié à la Cour constitutionnelle suite à la modification des articles 1^{er} et 26 de la LSF sur la Cour constitutionnelle. Aussi, la Haute Juridiction peut-elle désormais vérifier directement si la loi, le décret ou l'ordonnance est conforme à la loyauté fédérale, même s'il faut

48 Celui-ci dispose de : « L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants : 1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale ; 2° l'évitement de la double imposition ; 3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux. En cas de demande d'un contribuable visant à éviter la double imposition, jugée fondée par une autorité, celle-ci se concerta avec les autres autorités concernées en vue de remédier à l'imposition contraire au principe évoqué à l'alinéa 1^{er}, 2°. Une concertation sur la politique fiscale et sur les principes visés à l'alinéa 1^{er} est organisée annuellement au sein du Comité de concertation visé à l'article 31 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles ».

49 Sur le principe de la loyauté fédérale, voy. not. A. ALÉN, « 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 à 37 ; M.-F. RIGALUX, « La loyauté fédérale ou la polysémie d'une norme », *ibid.*, pp. 311-317 ; P. PEETERS, « Enkele paradoxen van het federaal loyaliteitsbeginsel in België », in E. VANDENBOSSCHE (dir.), *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme*, Brugge, die Keure, 2013, pp. 61-78 ; J. SAUTOIS, « Le concept de loyauté fédérale et la sixième réforme de l'État », in *Evoluties in het Belgisch coöperatief federalisme*, op. cit., pp. 79-100 ; A.-C. RASSON, « Le principe du vivre ensemble belge : une épopée constitutionnelle – Réflexions 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, ordonnances en besluiten », in J. VELAERS, J. VANPRAET, Y. PEETERS et W. VANDENBRUJWAENE (dir.), *De zesde staatshervorming – Instellingen, bevoegdheden en middelen*, Antwerpen, Intersentia, 2014, pp. 929-931.

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

toutefois constater que la Cour continue de combiner l'article 143, § 1^{er} avec les principes de proportionnalité et du raisonnable, malgré l'apparition d'une base légale spécifique⁵¹.

Ainsi, pour la Cour 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 »⁵².

Cette définition est en réalité très similaire à celle utilisée précédemment pour caractériser le principe de proportionnalité. Il semble donc que la loyauté fédérale ne soit qu'une confirmation expresse de ce principe développé de longue date par la Cour dans sa jurisprudence, l'objectif poursuivi par le Constituant consistant essentiellement en l'octroi d'un contenu concret et explicite au principe prétorien de proportionnalité⁵³.

Il convient toutefois de rappeler que, si la loyauté fédérale constitue potentiellement une limite importante à l'autonomie fiscale des entités fédérées, elle ne peut entraver la faculté pour celles-ci d'adopter des dispositions fiscales différentes des autres régions, sous peine de réduire à néant le principe-même de l'autonomie fiscale⁵⁴.

L'équilibre est donc délicat à atteindre, d'autant que le concept de loyauté fédérale reste tout aussi flou que celui de proportionnalité⁵⁵, n'offrant dès lors pas de sécurité juridique absolue aux différentes collectivités dans l'exercice de leurs compétences fiscales.

La loyauté fédérale constitue en effet une exigence qui s'impose au-delà du simple respect des règles expresses de répartition de compétences. Tout en se cantonnant à l'exercice de ses compétences, une entité n'est ainsi pas à l'abri de se voir reprocher le non-respect de la loyauté fédérale si, ce faisant, elle rend impossible ou exagérément difficile l'exercice de leurs compétences par les autres législateurs.

La difficulté de conférer une application concrète au principe de loyauté fédérale en droit fiscal se traduit d'ailleurs par l'absence de jurisprudence concluant au non-respect de cette exigence.

Relevons enfin que l'exigence de loyauté fédérale s'applique à l'ensemble des entités taxatrices du pays. Ainsi, tant l'autorité fédérale que les autorités régionales doivent se conformer à la loyauté fédérale.

51 C.C., arrêt n° 98/2015 du 25 juin 2015, B.30.3.

52 C.C., arrêt n° 97/2014 du 30 juin 2014, B.4.5.

53 A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 444.

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

55 Sur le flou de la définition de ce concept, voy. M.-F. RIGAUX, « La loyauté fédérale ou la polysémie d'une norme », *op. cit.*, pp. 311-317.

Dès lors, alors que l'article 143, § 4, de la Constitution interdit aux régions de soulever un conflit d'intérêts à propos des « lois, arrêtés, règlements, actes et décisions de l'État fédéral relatifs à la base imposable, aux tarifs d'imposition, aux exonérations ou à tout autre élément intervenant dans le calcul de l'impôt des personnes physiques », elles sont désormais tout à fait habilitées à exercer un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle à l'encontre d'une loi fiscale fédérale en invoquant le non-respect du principe de loyauté fédérale.

Avec la régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques, sur laquelle nous reviendrons par après, ce type de conflit pourrait prochainement se multiplier puisque les entités fédérées seront probablement tentées de reprocher à l'autorité fédérale, responsable de la détermination de la matière imposable de l'I.P.P., de prendre des mesures influençant négativement le montant sur lequel se greffent les centimes additionnels régionaux.

L'avenir nous dira dès lors de quelle façon la Cour constitutionnelle précisera les contours de la loyauté fédérale et dans quelle mesure ce principe revêtira une réelle efficacité.

2.2. L'union économique et monétaire

Le respect de l'*union économique et monétaire*⁵⁶ constitue une seconde exigence importante dans l'exercice par les collectivités infra-étatiques belges de leur autonomie fiscale.

Ce principe a, comme la loyauté fédérale, été développé dans un premier temps par la Cour constitutionnelle avant d'être expressément consacré par le législateur. C'est dans l'arrêt n° 47, reproduit ci-dessus et rendu au sujet d'une taxe frappant l'exportation d'eau wallonne vers les deux autres régions, que la Haute Juridiction a pour la première fois transposé ce principe d'origine européenne aux relations internes à l'État belge.

Alors que l'union économique et monétaire européenne ne s'appliquait en principe qu'en présence d'un élément d'extranéité⁵⁷, la Cour constitutionnelle a ainsi estimé qu'il était tout à fait transposable aux relations entre les collectivités infra-étatiques belges. Cette jurisprudence se rapproche d'ailleurs de celle de la Cour de justice de l'Union européenne qui a notamment établi, de nombreuses années plus tard, qu'une taxe locale frappant les marchandises provenant d'une région pour être acheminées vers une autre région, pourtant située au sein d'un même État membre, constituait une taxe d'effet équivalent

56 Sur ce sujet, voy. not. G. BROUHNS, « L'union économique et l'unité monétaire : un principe juridique aux facettes multiples », in X. DELGRANGE (dir.), *L'union économique et l'unité monétaire en Belgique*, Bruges, la Charte, 1993, pp. 35-59 ; J.-C. SCHOLSEM, « L'exercice par les régions de leurs compétences financières et le respect de l'union économique et de l'unité monétaire en Belgique », *ibid.*, pp. 149-176.

57 Voy. M. BOURGEOIS, M. WATHELET et J. WILDEMEERSCH, « Situations purement internes, discriminations à rebours et fiscalité », *R.G.C.F.*, 2011, liv. 6, pp. 465 à 487.

à un droit de douane à l'exportation, portant dès lors atteinte à la libre circulation des marchandises⁵⁸.

Il semble en effet difficilement envisageable que l'union économique et monétaire puisse être atteinte au niveau européen si de nouvelles entraves sont créées à l'intérieur d'un même État entre ses différentes composantes.

Si cette position semble aujourd'hui évidente, il n'en demeure pas moins qu'il s'agissait à l'époque d'une décision pour le moins audacieuse dans le chef de la Cour constitutionnelle, étant donné qu'elle avait pour effet de limiter sensiblement l'autonomie fiscale des entités fédérées alors que le principe d'union économique et monétaire n'apparaissait pourtant nulle part dans la législation institutionnelle de l'époque.

Le législateur spécial a toutefois rapidement confirmé ce raisonnement en imposant expressément aux régions le respect de l'union économique et monétaire dans le cadre de la Troisième Réforme de l'État de 1988⁵⁹, avant de l'inscrire dans la loi spéciale de financement l'année suivante⁶⁰, et de le généraliser à l'ensemble des prérogatives fiscales des régions à l'occasion de la Sixième Réforme de l'État en le faisant figurer à l'article 1^{er} *ter* de la LSF.

Le concept d'union économique et monétaire n'est cependant toujours pas défini précisément dans la législation. Il faut donc se référer aux travaux préparatoires de la loi spéciale de 1988⁶¹ et à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle pour en saisir le contenu précis.

Cette dernière exprime généralement ce principe dans les termes suivants : « L'exercice par une région de la compétence fiscale propre qui lui a été attribuée ne peut porter atteinte à la conception globale de l'État telle qu'elle se dégage des réformes de l'État successives ainsi que des lois spéciales et ordinaires déterminant les compétences respectives de l'autorité fédérale, des communautés et des régions. Il ressort de l'ensemble de ces dispositions, notamment de celles de l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 – inséré par l'article 4, § 8, de la loi spéciale du 8 août 1988 –, et de l'article 49, § 6, alinéa 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions que la structure de l'État belge repose sur une union économique et monétaire caractérisée par un marché intégré et l'unité de la monnaie »⁶².

L'union économique est donc intimement liée à la liberté de circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux telle que développée au niveau européen. Il est par exemple interdit à une région de mettre en place

58 C.J.U.E., *Commission c. Comune di Carrara*, 9 septembre 2004, C-72/03.

59 La loi spéciale du 8 août 1988 a ainsi intégré ce principe à l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la LSRI.

60 Cela concernait au départ exclusivement l'autonomie fiscale régionale en matière d'IPP (art. 9, § 1^{er}, al. 3, ancien de la LSF) et le pouvoir des régions d'emprunter (art. 49, § 6, al. 3, de la LSF).

61 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr., 1988, n° 47-516/1, pp. 9 et 10.

62 C.C., arrêt n° 104/2014 du 10 juillet 2014, B.16.2.

une taxe qui frapperait exclusivement l'exportation de produits vers une autre entité du pays, ou qui découragerait la circulation des personnes, services et capitaux entre les régions.

En ce qui concerne l'union monétaire, elle suppose l'existence d'une seule politique monétaire sur l'ensemble du territoire, ce qui ne pose plus de difficultés depuis l'entrée en vigueur de l'euro.

Le principe d'union économique et monétaire a donc tendance à se confondre avec les exigences édictées au niveau européen en la matière, même si cette identité des contraintes n'est pas totale⁶³.

Dès lors, comme pour la loyauté fédérale, la principale difficulté d'application de ce principe réside dans l'équilibre précaire entre, d'une part, le degré élevé de liberté dans l'exercice par les régions de leur autonomie fiscale et, d'autre part, le nécessaire consensus minimal que suppose le maintien d'une union économique et monétaire entre les collectivités. Celle-ci nécessite ainsi une forme d'harmonisation qui est difficile à encadrer, d'autant qu'elle n'est précisée par aucun texte légal, ce qui laisse une marge d'appréciation substantielle aux juridictions.

2.3. L'interdiction de concurrence fiscale déloyale

Lors de la Cinquième Réforme de l'État, une nouvelle limite à l'autonomie fiscale des régions est venue s'ajouter aux précédentes. Il s'agit de l'*interdiction de concurrence fiscale déloyale*, intégrée dans un premier temps à l'article 9, § 1^{er}, alinéa 4, ancien, de la LSF, afin d'éviter un phénomène de migration fiscale entre régions suite à l'octroi à ces dernières d'une première marge d'autonomie en matière d'IPP.

En l'inscrivant dans la LSF, l'objectif du Constituant était de soumettre le respect de ce principe au contrôle de la Cour constitutionnelle tout en conférant à cette dernière le soin d'en définir le contenu, puisque le Constituant n'en avait donné aucune définition *a priori*⁶⁴. Il s'agit donc à nouveau d'une notion aux contours assez flous, ce qui empêche un contrôle juridictionnel efficace, comme n'a d'ailleurs pas manqué de le souligner la section de législation du Conseil d'État⁶⁵.

À l'issue de la Sixième Réforme de l'État, le principe d'interdiction de concurrence fiscale déloyale a été intégré à l'article 1^{er}ter de la LSF⁶⁶, le rendant de ce fait applicable à l'ensemble des prérogatives fiscales des régions, sans le définir plus précisément pour autant.

63 Voy. E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, Larcier, 2010, spéc. n^{os} 300 et 301.

64 *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2000-2001, n^o 50-1183/1, p. 22.

65 Avis C.E., *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. 2000-2001, n^o 50-1183/1, p. 81.

66 À cette occasion, l'article 9, § 1^{er}, alinéa 4, ancien, de la LSF a été abrogé par l'article 19 de la loi spéciale du 6 janvier 2014.

Certains auteurs s'interrogent dès lors sur la pertinence de ce principe alors qu'il semble inclus dans le concept de loyauté fédérale en matière fiscale⁶⁷. En effet, la loyauté fédérale a remplacé le principe de loyauté fiscale, qui était lui-même défini depuis longtemps comme « l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale »⁶⁸.

Il semble donc que cette exigence supplémentaire censée encadrer l'autonomie fiscale des collectivités infra-étatiques n'en soit en réalité pas vraiment une.

2.4. L'évitement de la double imposition

La dernière limite imposée aux régions dans l'exercice de leur autonomie fiscale consiste dans l'*évitement de la double imposition*, principe qui a été intégré à l'article 1^{er}ter de la LSF lors de la Cinquième Réforme de l'État⁶⁹.

La consécration expresse de cette disposition dans la législation institutionnelle n'allait pourtant pas de soi. En effet, un tel ajout pouvait paraître inutile au regard des différentes balises inhérentes à l'articulation de l'autonomie fiscale des entités infra-étatiques belges.

Parmi ces balises, rappelons la règle de la prééminence fédérale déjà évoquée et mise en œuvre par l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution. En vertu de cette disposition, le législateur fiscal régional peut exclusivement taxer des matières non encore imposées par l'autorité fédérale, ce qui permet déjà d'éviter un grand nombre de situations de double imposition potentielle.

Si une double imposition est donc proscrite entre les régions et l'autorité fédérale, une telle situation n'en demeure pas moins toujours possible entre les différentes régions. Il existe ainsi un risque potentiel de voir une même situation taxée à la fois par une région et par une autre.

En pratique, il est d'ailleurs possible qu'une même matière imposable soit taxée par plusieurs législateurs fiscaux différents. La législation organise ainsi elle-même, par exemple, une double imposition des revenus des personnes physiques puisqu'ils font l'objet d'un impôt des personnes physiques (I.P.P.) au profit de l'État fédéral, de centimes additionnels à l'I.P.P. au profit des régions et de centimes additionnels au profit des communes.

Toutefois, pour limiter ces situations de double imposition potentielle, des critères de localisation très précis ont été établis par la LSF⁷⁰ afin de déterminer la région compétente pour établir les impôts régionaux et les additionnels

67 M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 263 ; A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *op. cit.*, p. 447.

68 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.

69 Par l'article 4 de la loi spéciale du 13 juillet 2001, *M.B.*, 3 août 2001.

70 Voy. l'article 5, § 2, de la LSF pour les impôts régionaux et l'article 5/1, § 2, de la LSF pour l'I.P.P.

à l'I.P.P. Ils permettent ainsi de limiter les cas de double imposition entre les régions, spécialement lorsque la perception de l'impôt est effectuée par l'État fédéral avant d'être rétrocedée aux régions. Dans cette hypothèse, l'autorité fédérale pourra en effet décider facilement de ne pas imposer deux fois une même personne ou une même situation pour le compte de deux régions.

Malgré ces différentes balises limitant déjà fortement les risques de double imposition, le législateur spécial a toutefois, en 2001, estimé souhaitable de consacrer explicitement l'évitement de ce type de situation dans la loi spéciale, et ce, afin d'encadrer l'exercice de l'autonomie fiscale accrue octroyée aux régions à l'occasion de la Cinquième Réforme de l'État.

Il a notamment été incité à agir de la sorte par le Conseil d'État qui, dans un avis rendu en 2001, jugeait nécessaire l'inscription de l'évitement de la double imposition dans la loi spéciale, justifiant sa position dans les termes suivants : « Certes, les critères de localisation des impôts régionaux [...] et de l'impôt des personnes physiques [...] excluent par eux-mêmes toute double imposition. Toutefois, l'application de ces critères à un cas d'espèce déterminé pourrait conduire en fait à une double imposition : par exemple, en matière de droits de succession, une région pourrait considérer que le défunt y était domicilié pour le motif qu'il était inscrit au registre de la population d'une commune de cette région, alors que l'autre région pourrait soutenir que ce domicile était fictif. La question pourrait devenir aiguë à partir du moment où les régions reprendraient le service de cet impôt, actuellement assuré par l'État. Les contribuables concernés auront assurément, en pareil cas, un recours judiciaire, qui leur permettra de faire annuler une des impositions. Toutefois, un tel recours est susceptible de donner lieu à un long procès. Il serait dès lors souhaitable que l'article 1^{er}ter en projet soit complété par une disposition permettant aux intéressés, lorsqu'ils estiment que la mesure prise par une région ou par deux régions est susceptible d'entraîner une double imposition, de déclencher une procédure amiable entre les administrations compétentes des deux régions concernées : cette disposition pourrait s'inspirer de l'article 25 du projet de convention de double imposition recommandé par l'OCDE en 1963, que l'on retrouve dans la plupart des conventions belges préventives des doubles impositions en matière d'impôts sur les revenus »⁷¹.

Le législateur spécial s'est donc exécuté en intégrant l'évitement de la double imposition à l'article 1^{er}ter de la LSF et en le confirmant lors de la Sixième Réforme de l'État.

Il convient toutefois de relever que l'objectif de cette disposition n'est pas d'interdire toute situation de double imposition, mais bien de l'éviter, ce qui laisse une certaine marge de manœuvre aux autorités taxatrices. En cas de

71 Avis du 21 février 2001 relatif au projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, *Doc. parl.*, Ch. repr., 2000-2001, n° 50-1183/1, p. 70.

double imposition, le contribuable pourra ainsi solliciter une concertation entre les autorités concernées afin de remédier au problème. Les modalités d'exercice de ce droit ne sont cependant pas précisément définies, ce qui n'est pas sans poser un certain nombre de questions pratiques quant à l'effectivité de ce droit⁷².

Relevons enfin que l'évitement de la double imposition a en réalité pour objectif de mettre en œuvre l'adage *ne (non) bis in idem* qui, appliqué en matière fiscale, aboutirait à empêcher une même matière imposable de se voir frapper par deux pouvoirs taxateurs différents.

Cette consécration légale a été rendue nécessaire par le fait que les trois Hautes Juridictions du pays estiment que cet adage ne constitue pas un principe général de droit et « ne s'oppose en tout cas pas à la coexistence de deux impôts comparables, mais dont les causes qui les justifient sont différentes, levés par des pouvoirs taxateurs différents »⁷³. Il doit donc être interprété très strictement en matière fiscale, seule une double imposition par un même pouvoir via le même impôt à l'égard du même contribuable pour le même fait ou le même exercice d'imposition étant interdite⁷⁴.

Au demeurant, notons que, dans sa thèse récemment défendue⁷⁵, A. Van de Vijver conclut bel et bien à l'existence d'un principe général de droit *ne (non) bis in idem* applicable en droit fiscal. Cette thèse pourrait rebattre les cartes à l'avenir et rendre inutile la mention expresse de l'évitement de la double imposition dans la loi, à moins que cette intégration à la LSF ne constitue justement la consécration de l'adage *ne (non) bis in idem* en tant que principe général de droit.

D. La distinction entre l'autonomie fiscale propre et l'autonomie fiscale dérivée

C.C., arrêt n° 44/2008 du 4 mars 2008

Extrait

B.4.1. En vertu de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, les communautés et les régions disposent d'une compétence fiscale propre. Cette disposition attribue toutefois au législateur fédéral le pouvoir de déterminer, en ce qui concerne la compétence fiscale des communautés et des régions, les exceptions « dont la nécessité est démontrée ». Le législateur fédéral peut dès lors déterminer quels impôts ne peuvent pas être levés par les communautés et les régions.

72 Voy. à ce sujet M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des Communautés et des Régions », *C&FP*, 2003, p. 275.

73 C.E., arrêt *S.A. Publi Hebdo et autres*, n° 132.983 du 24 juin 2004.

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

75 A. VAN DE VIJVER, *Een verkenning van de grondslagen van het Ne Bis in Idem beginsel in het Belgisch belastingrecht*, op. cit.

B.4.2. En application de l'article 1^{er}, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, les régions disposent des moyens financiers suivants :

- a) les taxes instaurées sur la base de la fiscalité propre prévue par l'article 170, § 2, de la Constitution ;
- b) les recettes non fiscales ;
- c) les recettes fiscales visées par la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989 (les « impôts régionaux ») ;
- d) les parties attribuées du produit d'impôts et de perceptions ;
- e) une intervention de solidarité nationale ;
- f) les emprunts.

B.4.3. L'article 11, alinéa 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dispose :

« 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 imposition visée par la présente loi ».

B.4.4. En application de l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution, l'article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 dispose :

« Dans les cas non prévus par l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, les Conseils ne sont pas autorisés à lever des impôts dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État, ni à percevoir des centimes additionnels aux impôts et perceptions au profit de l'État, ni à accorder des remises sur ceux-ci ».

B.4.5. Il résulte de ce qui précède que :

- a) la Constitution elle-même attribue aux communautés et aux régions une compétence fiscale propre, sous la réserve que la loi n'ait pas déterminé ou ne détermine pas ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée ;
- b) la loi spéciale du 16 janvier 1989 attribue en outre aux communautés et aux régions le produit de certains impôts fédéraux ainsi qu'une compétence fiscale complémentaire et limitée ;
- c) les communautés et les régions ne sont cependant pas autorisées à percevoir des impôts à l'égard de matières qui font l'objet d'un impôt fédéral. Elles « peuvent lever des impôts dans des matières vierges » (*Doc. parl.*, Sénat, 1988-1989, n° 562-2, p. 160).

B.5. La Cour doit dès lors examiner si le décret en cause frappe une matière qui fait déjà l'objet d'une imposition fédérale.

B.6. La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt. C'est à l'égard de matières qui font déjà l'objet d'un impôt fédéral que les communautés et les régions ne sont pas autorisées à établir une imposition nouvelle.

B.7. Le précompte immobilier est un « impôt régional » (article 3, alinéa 1^{er}, 5^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions).

Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, les exonérations et, depuis le 1^{er} janvier 2002, également la base d'imposition du précompte immobilier (article 4, § 2, de la même loi).

B.8. La matière imposable du précompte immobilier est constituée par les revenus d'immeubles situés en Belgique (article 249 du CIR 1992). La base d'imposition est le revenu cadastral. Le revenu cadastral est censé correspondre au revenu moyen normal net d'une année que serait susceptible de procurer un bien immobilier selon l'estimation de l'Administration du cadastre.

B.9. La matière imposable visée par le décret en cause est le droit réel exercé sur des bâtiments désaffectés ou laissés à l'abandon et sur des habitations désaffectées, laissées à l'abandon, inadaptées ou inhabitables, figurant à l'inventaire à ce destiné. Étant donné que cette matière n'est pas imposée par le législateur fédéral, la Région flamande a pu valablement la taxer.

B.10. La première question préjudicielle appelle une réponse négative.

Observations

Après avoir évoqué les principales balises applicables à l'exercice par les régions de leur autonomie fiscale, il convient d'en préciser le contenu. À cet égard, la lecture de l'arrêt n^o 44/2008 de la Cour constitutionnelle du 4 mars 2008 reproduit ci-dessus permet de mettre en lumière les différents aspects de cette autonomie fiscale.

La Cour indique ainsi, d'une part, que « la Constitution elle-même attribue aux communautés et aux régions une compétence fiscale propre, sous la réserve que la loi n'ait pas déterminé ou ne détermine pas ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée » et, d'autre part, que « la loi spéciale du 16 janvier 1989 attribue en outre aux communautés et aux régions le produit de certains impôts fédéraux ainsi qu'une compétence fiscale complémentaire et limitée » ; en revanche, « les communautés et les régions ne sont cependant pas autorisées à percevoir des impôts à l'égard de matières qui font l'objet d'un impôt fédéral. Elles "peuvent lever des impôts dans des matières vierges"⁷⁶ ».

Comme le montre cet arrêt, seules *certaines* prérogatives du pouvoir fiscal ont été transférées aux collectivités publiques infra-étatiques. Ces compétences peuvent être classées en deux catégories, en fonction du degré reconnu d'autonomie fiscale. L'on distingue ainsi, d'une part, l'« autonomie fiscale propre » et, d'autre part, l'« autonomie fiscale dérivée », laquelle « dérive » directement de la compétence fiscale de la collectivité fédérale.

⁷⁶ Doc. parl., Sénat, 1988-1989, n^o 562-2, p. 160.

S'agissant de l'*autonomie fiscale propre*, elle trouve son fondement dans 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). En vertu du second paragraphe de cette disposition, les Régions peuvent ainsi déterminer librement l'ensemble des éléments constitutifs des « taxes régionales » qu'elles souhaitent mettre en œuvre⁷⁷. Il leur revient également d'en assurer le service, c'est-à-dire, l'établissement concret de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle, la perception, le recouvrement et la gestion des recours administratifs.

Toutefois, comme il a déjà été indiqué précédemment concernant le principe de la prééminence fédérale et la nécessité des exceptions fédérales, il est interdit, dans le chef des collectivités fédérées, d'établir de nouveaux impôts dans des matières qui font déjà l'objet d'une imposition par la collectivité fédérale⁷⁸.

Cette importante exception limite dès lors fortement l'autonomie des régions, ce qui explique pourquoi, en pratique, les recettes issues des taxes régionales propres ne représentent qu'une faible partie de l'ensemble de leurs recettes fiscales⁷⁹.

Cette situation engendre en outre de fréquents débats devant la Cour constitutionnelle afin de déterminer les contours exacts de la compétence des régions dans l'exercice de leur autonomie fiscale propre. Ainsi, dans l'arrêt n° 44/2008 reproduit ci-dessus, la Cour a notamment dû se prononcer, au sujet d'une taxe régionale flamande, sur la question de savoir si le décret flamand du 22 décembre 1995 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 1996 concernait en réalité une matière qui faisait déjà l'objet d'une imposition fédérale. En l'occurrence, la Cour constate que le précompte immobilier est un « impôt régional », dont les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, les exonérations et la base imposable au titre de l'exercice de leur autonomie fiscale dérivée. Elle note que la base imposable du décret en question est « le droit réel exercé sur des bâtiments désaffectés ou laissés à l'abandon et sur des habitations désaffectées, laissées à l'abandon, inadaptées ou inhabitables, figurant à l'inventaire à ce destiné », or il s'agit d'une matière qui ne fait pas l'objet d'une imposition fédérale. La Cour conclut donc que la région a pu valablement créer la taxe en cause.

En ce qui concerne l'*autonomie fiscale dérivée*, elle permet aux régions, d'une part, de modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de douze « impôts régionaux », et d'autre part, de lever des centimes additionnels sur l'impôt des personnes physiques perçus par l'autorité fédérale.

77 Voy. au sujet de cette forme d'autonomie M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des Communautés et des Régions après les accords du Lambertmont », *op. cit.*, spéc. pp. 501-515.

78 C.C., arrêt n° 44/2008 du 4 mars 2008, B.4.5.

79 M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 251.

Les douze impôts régionaux sont en réalité des impôts qui étaient auparavant levés par le pouvoir fédéral, avant d'être transférés successivement vers les régions durant les Troisième, Quatrième et Cinquième Réformes de l'État. La détermination de ceux-ci résulte « d'un choix logique puisque ces impôts s'inscrivent dans le prolongement des domaines de compétence dont disposent les régions dans le régime fédéral »⁸⁰. Cette forme d'autonomie fiscale est dite « dérivée de premier type ».

Ces douze 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 refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions. En substance, l'article 3 dispose que « [l]es impôts suivants sont des impôts régionaux : 1^o la taxe sur les jeux et paris ; 2^o la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ; 3^o la taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées ; 4^o les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume ; 5^o le précompte immobilier ; 6^o 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 ; 7^o 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 ; 8^o les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ; 9^o la redevance radio et télévision ; 10^o la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ; 11^o la taxe de mise en circulation ; 12^o l'eurovignette ».

Les régions sont donc compétentes pour déterminer la base, le taux et les exonérations de ces impôts, mais la détermination de la matière imposable reste de la compétence de l'autorité fédérale, en vertu de la règle de prééminence fédérale que nous avons déjà évoquée. Notons cependant que le législateur fédéral pourra uniquement modifier la matière imposable de ces impôts au moyen d'une loi spéciale visée à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution⁸¹.

Les régions disposent en outre d'une autonomie fiscale « dérivée de second type », leur permettant de lever des centimes additionnels à l'I.P.P.

À cet égard, il faut remarquer que la Sixième Réforme de l'État a considérablement accentué l'autonomie fiscale des régions. En effet, alors que depuis 2001 les régions pouvaient établir, sur l'impôt des personnes physiques

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

81 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 », *op. cit.*, pp. 633-634.

déterminé exclusivement par l'autorité fédérale, des centimes additionnels à la hausse ou à la baisse dans une fourchette maximale de 6,75 %, cette Sixième Réforme a eu pour conséquence un dédoublement de l'impôt des personnes physiques. Désormais, l'I.P.P. compte donc deux volets : l'I.P.P. fédéral et l'I.P.P. régional.

Il s'agit donc d'un impôt désormais conjoint entre le niveau fédéral et les régions. Il s'agit toujours d'un impôt perçu uniformément sur l'ensemble du territoire, mais une part de celui-ci est désormais réservée aux régions qui y appliquent un pourcentage de centimes additionnels qu'elles déterminent librement.

L'autorité fédérale reste toutefois exclusivement compétente pour déterminer la matière imposable, le fait générateur, les redevables et la base imposable, ce qui pourrait être source de conflits avec les régions qui devront en effet assumer sur le plan budgétaire les choix posés par le niveau fédéral, dans l'hypothèse où ce dernier décide de modifier l'un des éléments essentiels de cet impôt qui constitue désormais une part importante des recettes régionales.

Ce dédoublement de l'I.P.P. a également un impact sur la fiscalité locale. En effet, les taxes additionnelles des communes et de l'Agglomération bruxelloise seront désormais calculées « 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 »⁸², alors que ce n'était pas le cas sous le régime de l'ancienne loi spéciale de financement des communautés et des régions⁸³.

Notons enfin que 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. Sans s'étendre dans des développements qui dépasseraient le champ de notre analyse, l'on notera simplement que le premier instrument tend à financer les compétences matérielles dévolues aux régions, tandis que le second tend à les soutenir. Pour le surplus, l'on renverra aux contributions consacrées à ce sujet⁸⁴.

82 M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », p. 276.

83 L'article 6, § 2, 3^o, *in fine*, ancien, de la loi spéciale de financement prévoyait expressément que les centimes additionnels et les réductions régionales d'impôts 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.

84 Voy. not. mais non exhaustivement : 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, pp. 297-321 ; 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, vol. 57, ed. 1, 2014.

II.4.2. Le partage des compétences et le budget

Pour mettre en œuvre leurs compétences, les régions et les communautés disposent d'un budget dont les recettes proviennent de différentes sources.

Les régions bénéficient ainsi du produit des taxes régionales propres instaurées sur la base de l'article 170, § 2, de la Constitution, des impôts régionaux, de recettes non fiscales, de recettes liées à leur autonomie en matière d'I.P.P., de parts attribuées d'I.P.P., de l'intervention d'un mécanisme de solidarité entre les entités infra-étatiques, d'un mécanisme de transition, d'un mécanisme de responsabilisation pour l'environnement et les pensions, ainsi que d'un financement spécifique pour la Région de Bruxelles-Capitale.

Les communautés, quant à elles, n'ont pas d'autonomie fiscale effective et sont donc financées par un système de dotations comprenant des parts attribuées des recettes I.P.P. et T.V.A., des recettes non fiscales, des dotations spécifiques, un mécanisme de transition, ainsi qu'un mécanisme de responsabilisation pour les pensions.

Ces ressources sont déterminées par la LSF⁸⁵ mettant en œuvre les articles 175 et 177 de la Constitution qui disposent que le financement des Communautés française et flamande et des régions doit être fixé dans une loi spéciale. Le financement de la Communauté germanophone est quant à lui fixé par la loi ordinaire du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone⁸⁶, conformément à l'article 176 de la Constitution.

Si la Cour constitutionnelle s'estime compétente pour contrôler la conformité des lois budgétaires aux règles répartitrices de compétences malgré la valeur formelle du budget⁸⁷, les arrêts rendus en la matière ne concernent toutefois pas spécifiquement la répartition des compétences sur le plan budgétaire. En effet, les arguments invoqués par les parties à la cause sont généralement plutôt tirés de la méconnaissance de la répartition des compétences matérielles ou fiscales, et non budgétaires.

Cette approche semble logique en raison du lien intime qui unit les moyens budgétaires avec, d'une part, l'exercice en amont des compétences fiscales visant à se les procurer et, d'autre part, la mise en œuvre en aval des politiques ainsi financées. En outre, le premier gardien du respect des normes budgétaires est avant tout la Cour des comptes en vertu de l'article 180 de la Constitution.

Budget et fiscalité étant fortement liés, nous renvoyons dès lors le lecteur au chapitre précédent pour ce qui concerne les conflits liés à la répartition des compétences en matière fiscale. Pour le surplus, en l'absence de « grand arrêt » de la Cour constitutionnelle à commenter relativement au partage des

85 M.B., 17 janvier 1989.

86 M.B., 18 janvier 1984.

87 C.C., arrêt n° 54/96 du 3 octobre 1996 ; C.C., arrêt n° 184/2011 du 8 décembre 2011 ; C.C., arrêt n° 67/2012 du 24 mai 2012.

compétences en matière budgétaire à proprement parler, nous nous permettons de renvoyer le lecteur au remarquable ouvrage rédigé sur le financement des communautés et des régions par Benoit Bayenet, Dominique Darte, Marc Bourgeois⁸⁸.

Rodrigue DEMEUSE

Stéphanie WATTIER

88 B. BAYENET, D. DARTE et M. BOURGEOIS, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État*, *op. cit.*