

Le contrôle de la loyauté fiscale par la Cour des comptes et la Cour d'arbitrage : mission impossible ?

par

Géraldine Rosoux,
Assistante à l'Université de Liège

1. Fleuron de la belgitude, l'art du compromis se porte bien.

Ce diagnostic se justifie par les accords politiques du Lambermont à l'origine de la nouvelle réforme de l'Etat belge, concrétisée dans les deux lois spéciales du 13 juillet 2001. A côté de la loi spéciale qui opère un nouveau démantèlement des compétences de l'Etat au profit des régions et communautés, la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions¹ traduit le volet financier des accords, en modifiant essentiellement la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions. En échange du refinancement de la Communauté française a été rencontrée la revendication flamande d'une autonomie fiscale accrue des régions²: outre un élargissement des impôts régionaux, dans le prolongement des domaines de compétences des régions, la loi spéciale veut « définir plus

¹ Pour une analyse détaillée de la loi spéciale, voy. M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des communautés et des régions après les accords du Lambermont », *Act. dr.*, 2001, pp. 469 à 556 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *Comptabilité et fiscalité pratique*, 2003 (à paraître) ; M. BOURGEOIS, G. VAN DER STICHELE ET M. VERDONCK, « Le refinancement des communautés et l'extension de l'autonomie fiscale des régions : aspects juridiques et économiques », ce numéro spécial, *infra*; C. MERTES, « Le refinancement des communautés et l'extension des compétences fiscales des régions » in *Les accords du Lambermont et du Lombard – Approfondissement du fédéralisme ou erreur d'aiguillage ?*, Actes du colloque de l'U.L.B. du 22 février 2002 (à paraître); P. PEETERS, « De fiscale autonomie van de gemeenschappen en de gewesten in het Lambermont-akkoord », *Jura Falconis*, 2001, pp. 3 à 9; P. PEETERS, « Fiscale en financiële aspecten van de vijfde staatshervorming » in A. ALEN e.a., *De vijfde staatshervorming van 2001*, Actes du colloque de la K.U.L. du 16 novembre 2001, Die Keure, Bruges, 2002, pp. 205 à 240; G. VAN DER STICHELE ET M. VERDONCK, « Les modifications de la loi spéciale de financement dans l'accord du Lambermont », *C.H. CRISP*, 2001, n° 1733.

² Résolutions du Vlaamse Raad du 3 mars 1999 sur l'autonomie fiscale, *Parl. St*, 1998-1999, nos 1340 et 1402.

clairement »³ la compétence fiscale des régions en matière d'impôt des personnes physiques (IPP).

2. Auparavant⁴, l'instauration d'additionnels ou de remises à l'IPP par les régions était subordonnée à une *concertation préalable entre le gouvernement fédéral et les gouvernements régionaux*. De plus, en vue de sauvegarder l'union économique et l'unité monétaire⁵, l'autorité fédérale pouvait imposer un pourcentage maximal à ces modulations de l'IPP par un arrêté royal délibéré en Conseil des ministres. Cet arrêté royal n'a jamais été adopté : si elle a suscité des difficultés d'interprétation⁶, l'unique application de cette compétence fiscale⁷ des régions n'a en effet pas nécessité l'instauration de ce pourcentage.

3. Les nouveaux articles 6 et 9 de la loi spéciale de financement « clarifient » le régime applicable à l'instauration d'augmentations ou de réductions⁸ de l'IPP par les régions : sous réserve d'une obligation de communication au gouvernement fédéral et aux autres gouvernements de région⁹, les régions ont compétence pour « moduler leur politique fiscale en fonction du revenu des contribuables »¹⁰, mais dans un cadre normatif aux « limites définies sans ambiguïté dans la loi spéciale de financement »¹¹.

³ Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 10.

⁴ Voy. l'ancien article 9 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : LSF).

⁵ Cette union économique et unité monétaire, dont la sauvegarde implique l'intervention d'un arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, est donc une notion *politique*, à distinguer du critère juridique développé par la Cour d'arbitrage, *cf. infra*, note n° 49.

⁶ Voy. notamment l'avis du Conseil d'Etat, VI. R., *Parl. St.*, 2000-2001, n° 489/1, p. 12.

⁷ Le décret flamand du 22 décembre 2000 a ainsi accordé une remise de 2500 francs sur l'IPP; voy. M. BOURGEOIS e.a., *infra*.

⁸ Sur le nouveau vocable de « réductions d'impôt », qui remplace les « remises », voy. M. BOURGEOIS e.a., *infra*.

⁹ L'article 9 nouveau de la LSF prévoit également la fixation par accord de coopération d'une procédure de concertation sur la faisabilité technique d'augmentations ou réductions générales d'impôt. Voy. l'accord de coopération du 7 décembre 2001 entre l'Etat fédéral et les Régions, publié au *Moniteur belge* du 11 décembre 2002. Nous renvoyons, pour une analyse détaillée de la procédure, à la contribution de M. BOURGEOIS e.a., *infra*, et, pour une analyse générale des accords de coopération dans le cadre de la cinquième réforme de l'Etat, à la contribution de J.-TH. DEBRY, ce numéro spécial, *supra*.

¹⁰ Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 21. L'article 6, § 2, de la LSF prévoit cette compétence.

¹¹ *Ibid.*, p. 10. Ces limites sont prévues par l'article 9 de la LSF.

Primo, « un pourcentage global maximal »¹² de fluctuation vers le haut et vers le bas est fixé à 3,25% à partir de 2001 et à 6,75% à partir de 2004: contrairement au régime de l'ancien article 9 de la LSF, ce pourcentage n'est plus un taux d'impôt calculé *in abstracto*, mais un pourcentage calculé *in concreto* sur l'ensemble des réductions ou augmentations d'impôt, par rapport au produit *effectif* de l'IPP localisé dans chaque région. *Secundo*, vu le risque de migration fiscale et de délocalisation inhérent à des variations territoriales du niveau de taxation au sein d'un pays, il est prévu que « les régions exercent leurs compétences en matière de réductions ou augmentations fiscales générales, de centimes additionnels ou de réductions d'impôt sans réduire la progressivité¹³ de l'impôt des personnes physiques et à l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale »¹⁴.

Sauf à demeurer de simples postulats, ces garde-fous juridiques à l'autonomie fiscale des régions en matière d'IPP n'acquerront d'effectivité qu'en raison de leur contrôle. Deux acteurs se voient ainsi investis de la délicate mission d'assurer le respect de ces limites : la Cour des comptes (I), *a priori* avec une mission d'avis¹⁵, et la Cour d'arbitrage (II), avec un contrôle juridictionnel *a posteriori*.

Transformées en véritables techniciennes de la fiscalité, via le contrôle de limites « mathématiques », ces deux Cours sont aussi chargées de veiller au respect d'une notion énigmatique, que ni la loi, ni les travaux préparatoires n'ont pris la peine de définir : l'« idée novatrice » de loyauté fiscale¹⁶ (III).

I. LA COUR DES COMPTES

4. La Cour des comptes doit émettre « dans le mois qui suit la réception du projet ou de la proposition [de décret ou d'ordonnance], *dans le cadre du respect de la loyauté*

¹² Article 9 nouveau, § 1^{er}, alinéa 3, de la LSF.

¹³ L'article 9 définit ensuite le principe de progressivité de l'impôt : « à mesure que le revenu imposable augmente, le rapport entre le montant de la réduction et celui de l'impôt des personnes physiques dû, avant réduction, ne peut augmenter ou, selon le cas, le rapport entre le montant de l'augmentation et celui de l'impôt des personnes physiques dû, avant augmentation, ne peut diminuer. » Sur cette notion, voy. M. BOURGEOIS e.a., *infra*.

¹⁴ Article 9 nouveau, § 1^{er}, alinéa 4, de la LSF (non souligné dans le texte).

¹⁵ La Cour des comptes intervient également *a posteriori* avec un rapport annuel « de même nature que l'avis », voy. Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n°1183/1, p. 24.

¹⁶ Nous assimilons la « loyauté fiscale » à « l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale », cf. *infra*, n° 14.

fiscale, un avis documenté et motivé sur le respect des pourcentages maximum et du principe en matière de progressivité, visé à l'article 9 »¹⁷.

Cette formulation laisse perplexe. Elle confère un statut différent aux limites évoquées ci-dessus : si la loyauté fiscale constitue *le cadre* de l'avis de la Cour des comptes, le respect des marges et de la progressivité de l'impôt en constitue par contre *l'objet* expressément requis. Selon les travaux parlementaires, la Cour conserverait pourtant la latitude de se prononcer sur le respect d'autres dispositions relevant de ses missions, *notamment* la loyauté fiscale¹⁸. Il est paradoxal d'élever la loyauté fiscale au rang des missions de la Cour des comptes, de l'ériger en *cadre* de son contrôle, mais de la concevoir comme un simple *élément facultatif* de l'avis de la Cour des comptes.

L'interprétation de l'expression « dans le cadre de la loyauté fiscale » est sujette à toutes les conjectures. Si la loi se borne à rappeler que les deux seuls éléments sur lesquels l'avis de la Cour des comptes est exigé (les marges et la progressivité) constituent deux aspects spécifiques de la loyauté fiscale, notion qui les englobe et les dépasse¹⁹, la formule apparaît inutile ou redondante. S'il s'agit d'ériger la loyauté fiscale en un critère *implicite* mais certain²⁰ du contrôle de la Cour des comptes, l'expression paraît grammaticalement peu correcte. Si l'objectif était de trouver une formule incantatoire, sans portée juridique, la rédaction semble parfaite.

5. Dans l'exécution de sa mission d'avis, la Cour des comptes devra élaborer un « modèle d'évaluation transparent et uniforme », en accord avec le gouvernement fédéral et les gouvernements de région. Elle assurera également le suivi des mesures adoptées en rédigeant un rapport annuel, communiqué à ces derniers.

¹⁷ Article 9bis nouveau de la LSF (non souligné dans le texte). Selon l'exposé des motifs, cet avis ne constitue pas une formalité substantielle obligatoire dont le non-respect pourrait entraîner l'annulation sur base de l'article 124bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage (ci-après : LSCA), voy. Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 23; comp. avis du Conseil d'Etat, *ibid.*, pp. 87 et 88. Par ailleurs, le délai pour rendre l'avis est qualifié de délai d'ordre et non de rigueur, *ibid.*, p. 23.

¹⁸ Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 23; contra : avis du Conseil d'Etat, *ibid.*, p. 87.

¹⁹ Cf. *infra*, n°III.

²⁰ Voy. en ce sens Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/7, p. 119.

6. De la légalité pure à la loyauté fiscale en passant par le bon emploi des deniers publics²¹, les extensions successives des compétences de la Cour des comptes²² ont généré de multiples strates dans son contrôle. Après les accords de la Saint-Eloi²³ qui lui ont confié le contrôle du recensement des élèves, les accords du Lambermont investissent à nouveau la Cour des comptes d'un rôle actif dans le fédéralisme financier de la Belgique. Alors que l'on évoque la remise en cause de sa compétence originelle en matière de visas, la Cour des comptes semble devenir de plus en plus un organe de pacification communautaire...

En raison de sa structure et dans le prolongement de sa compétence actuelle²⁴, la section « besoins de financement des pouvoirs publics » du Conseil supérieur des finances aurait pu constituer un organe plus adéquat pour ce processus d'arbitrages financier et politique.

²¹ Alinéas 5 et 6 de l'article 5 de la loi du 29 octobre 1846 organisant la Cour des comptes, introduits par la loi du 10 mars 1998 établissant un contrôle d'économie, efficacité, efficience des dépenses.

²² W. DUMAZY, « Les nouvelles missions de la Cour des comptes de Belgique », *C.D.P.K.*, 1999, pp. 325 à 335. Selon le Conseil d'Etat, ces nouvelles compétences se situent en dehors de l'énumération exhaustive des missions de la Cour des comptes contenue dans l'article 180 de la Constitution, voy. notamment, à propos du contrôle du recensement des élèves, Sénat, *Doc. parl.*, n°2-262/1, p. 15; à propos de la loyauté fiscale, Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n°1183/1, pp. 85 et 86.

²³ La loi du 23 mai 2000 fixant les critères visés à l'article 39, § 2, de la LSF a établi cette nouvelle compétence à l'égard du recensement des élèves, recensement qui doit permettre de répartir entre communautés le financement de l'enseignement par une part attribuée du produit de la TVA.

²⁴ L'article 49, § 6, de la LSF charge la section des besoins de financement d'émettre un avis sur l'opportunité d'une éventuelle limitation, *par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres*, de la capacité d'emprunt des communautés et des régions, justifiée par la nécessité de ne pas porter atteinte à l'union économique et l'unité monétaire.

II. LA COUR D'ARBITRAGE

7. Face aux limites inhérentes à la compétence *d'avis* de la Cour des comptes et aux craintes suscitées par un contrôle *a priori* exercé sur base de projections théoriques, la Cour d'arbitrage a été présentée comme le véritable censeur des limites imposées à l'autonomie fiscale des régions en matière d'IPP²⁵.

Mais avant d'aborder les interrogations que soulève la compétence de la Cour, partons d'un constat qui va guider notre réflexion : *l'architecture du contrôle de la Cour d'arbitrage a été élaborée pour assurer l'effectivité du contrôle des marges et non de la loyauté fiscale*. Parce qu'il dépend du produit de l'impôt effectivement perçu dans chaque région, le respect du pourcentage imposé par la loi nécessite idéalement un contrôle non seulement *a posteriori*, mais également annuel. *Et cette nécessité n'apparaît pas pour la loyauté fiscale.*

L'assimilation opérée par la loi entre les limites mathématiques (le respect des marges et de la progressivité) et la loyauté fiscale a occulté la dualité de nature de ces limites. Leurs différences intrinsèques appelaient pourtant un régime juridictionnel distinct.

8. Ces limites s'appliquent à des modulations de l'IPP *à la hausse et à la baisse*, qui impliquent des enjeux financiers différents, pour des personnes différentes. Sur le plan de la procédure, l'invocation de ces limites se fera tant par des requérants différents que par la voie de recours distincts.

En cas de réduction d'impôt, la région doit respecter non seulement le pourcentage établi par la loi, mais aussi la loyauté fiscale. Un requérant « institutionnel»²⁶, plus particulièrement une autre région, pourra demander l'annulation de cette réduction d'impôt pour non-respect de ces deux limites. Par

²⁵ Les douze juges de la Cour d'arbitrage devront se transformer en techniciens fiscalistes. Selon l'exposé des motifs, « en cas de recours en annulation devant la Cour d'arbitrage, cette dernière peut, si elle l'estime opportun, demander l'avis de la Cour des comptes » (Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 23). Toutefois, cela a été jugé incompatible avec la qualité de juge indépendant de la Cour d'arbitrage (Sénat, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 2-777/3, pp. 21 et 22). L'article 91 de la LSCA qui prévoit que la Cour d'arbitrage a les pouvoirs d'investigation et d'instruction les plus étendus pourrait cependant constituer le fondement juridique de cet avis de la Cour des comptes, assimilable à un rapport d'expert (art. 91, 5^o).

²⁶ Requérants dont l'intérêt procédural à agir en annulation est présumé par l'article 2, 1^o et 3^o, de la LSCA : le Conseil des ministres, le Gouvernement d'une communauté ou d'une région, les présidents des assemblées législatives à la demande de deux tiers de leurs membres. Une question préjudicelle suscitée par l'un de ces requérants semble peu concevable.

contre, l'absence d'intérêt *sensu lato* d'un contribuable à contester une *réduction d'impôt* explique que l'on imagine mal en pareille hypothèse un recours en annulation ou une question préjudiciale d'un particulier. A supposer même un tel recours en annulation, la notion de loyauté fiscale ne semble relever que de rapports institutionnels entre régions, voire avec l'Etat : le contribuable *d'une autre région* pourra-t-il justifier d'un intérêt procédural à invoquer la loyauté fiscale ?

En cas d'augmentation d'impôt, si le pourcentage maximal de fluctuation s'impose, on conçoit mal comment et pourquoi la « concurrence fiscale déloyale » pourrait empêcher une *race to the top* : la « concurrence fiscale déloyale » ne limite par hypothèse que les réductions d'impôt. A l'égard d'une augmentation d'impôt, et par conséquent au regard des seules marges, des recours en annulation ou des questions préjudicielles sont tout à fait concevables de la part d'un contribuable. Par contre, on imagine mal quel bénéfice une région – son intérêt procédural fût-il présumé – pourrait retirer d'un recours en annulation d'une *augmentation d'impôt* établie par une autre région...

Il résulte de ce jeu en sens opposé de modulations régionales de l'IPP que *contrairement aux marges, la loyauté fiscale ne paraît susceptible d'être invoquée ni par un particulier, ni dans le cadre d'une question préjudicelle.*

9. A la suite d'un amendement de l'opposition²⁷, un article 3bis a été inséré dans la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage : le délai de six mois pour intenter un recours en annulation d'un décret ou d'une ordonnance, fondé sur la violation des articles 6, § 2, et 9, § 1^{er}, de la LSF, ne commence à courir *qu'à partir de l'expiration du délai ordinaire d'enrôlement*²⁸. Ce nouveau point de départ du délai de recours se justifie dans la mesure où « celui-ci ne commence à courir qu'au moment où il est possible d'apprécier si les limites fixées par la loi ont été franchies »²⁹.

²⁷ Amendement n° 130, Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/9, pp. 7 et 8.

²⁸ Le délai ordinaire d'enrôlement, tel que prévu à l'article 359 du Code de l'impôt sur les revenus de 1992, expire le 30 juin de l'année qui suit celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. A titre d'illustration, une modulation de l'IPP décidée dans le courant de l'année 2002 s'appliquera à l'exercice d'imposition 2003, le délai de recours ne commençant à courir qu'à partir du 30 juin 2004. Par rapport au point de départ habituel du délai de recours en annulation, il existe un décalage potentiel de deux ans et demi.

²⁹ Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/9, p. 8. Pour cette raison, un recours pour violation des articles 6, § 2, et 9, § 1^{er}, de la LSF pourrait paraître prématuré avant l'expiration du délai ordinaire d'enrôlement (M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des communautés et des régions... », *op. cit.*, p. 548), tandis que la publication au *Moniteur belge* continue à enclencher le délai de recours pour violation des articles 10, 11 et 24 de la Constitution, ou d'autres règles répartitrices de compétences. A

La logique de l'*effectivité* donne naissance à une nouvelle philosophie du recours en annulation : le contrôle de la Cour d'arbitrage s'exerce non plus sur la norme, mais uniquement sur ses *effets*. Parfaitemment adaptée au contrôle des marges, cette solution n'était cependant pas nécessaire pour le contrôle de la loyauté fiscale auquel elle s'applique aussi. Il est paradoxal de pouvoir – et devoir – agir dans le délai de six mois à partir de la publication au *Moniteur belge* si on allègue la violation de l'union économique et de l'unité monétaire, mais de devoir attendre l'expiration du délai ordinaire d'enrôlement si on invoque la loyauté fiscale. Ce régime à deux vitesses s'explique difficilement au regard des contours de ces deux notions, à la résonance macroéconomique si proche.

10. Mais ce nouveau point de départ du délai de recours n'est qu'une demi-mesure : l'éventuel brevet de validité décerné par la Cour ne peut être que *relatif*, puisque son contrôle n'a porté que sur la première année d'application du décret ou de l'ordonnance et ne peut préjuger de l'avenir. Puisque le contrôle de la Cour ne peut pas préjuger du produit *annuel futur* de l'IPP localisé dans chaque région, il ne peut prédire si la mesure régionale respectera *chaque année* les marges de fluctuation. L'appréciation de la loyauté fiscale par contre ne semble pas nécessiter une base annuelle.

Antérieurement à l'amendement, l'exposé des motifs déclarait : « Chaque année, le décret autorisant la levée de l'impôt entraîne prise de cours du délai d'introduction d'un recours éventuel devant la Cour d'arbitrage, selon la procédure générale »³⁰.

Autrement dit, à côté du recours contre la norme régionale qui établit une modulation de l'IPP, pourrait être introduit *annuellement* un recours '*indirect*', via le décret (ou l'ordonnance) de finances qui satisfait au principe constitutionnel d'annualité de l'impôt³¹, « en ce qu'il rend applicable » une norme régionale qui viole les articles 6, §2, et 9, §1^{er}, de la LSF. Dans ce cas, une censure éventuelle ne pourrait aboutir qu'à une annulation partielle du *décret de finances* : puisqu'elle n'est pas l'objet

l'égard d'une modulation de l'IPP coexisteront donc deux points de départ du délai de recours en fonction des normes dont on invoque la violation.

³⁰ Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 24 ; Sénat, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 2-777/3, p. 31.

³¹ Art. 171 de la Constitution.

du recours, la norme régionale subsisterait dans son principe ; elle serait seulement paralysée *pour une année* et uniquement dans la mesure du dépassement³².

Allant jusqu'au bout de la logique de l'effectivité, ne devrait-on pas « amender » l'exposé des motifs dans la même mesure que la loi ? En lui appliquant la justification de l'amendement du PSC, *pour identité de motifs*, il faudrait dès lors fixer le point de départ du délai de ce recours ‘indirect’ à partir de l’expiration du délai ordinaire d’enrôlement…

Un tel système, qui permettrait de rencontrer la problématique de l’annualité inhérente à l’appréciation des marges, ignore cependant la jurisprudence de la Cour d’arbitrage, qui a refusé pareil « subterfuge »³³. La Cour d’arbitrage acceptera-t-elle d’entrer dans la logique d’un contrôle annuel de la fiscalité, certes nécessaire à l’effectivité des marges, mais peu compatible avec la sécurité juridique ? Nécessité fera-t-elle (revirement de) jurisprudence ?

11. Indépendamment de ce recours ‘indirect’, que se passera-t-il en cas d’annulation *du décret ou de l’ordonnance* qui prévoit une modulation de l’IPP ? *Ici encore, les causes d’une annulation éventuelle génèrent des incertitudes de nature différente.*

Si les pourcentages maximaux ne sont pas respectés, vu l’option d’autonomie à l’intérieur des marges, la Cour d’arbitrage ne pourra annuler que dans la mesure du dépassement. Le « pourcentage maximal global » s’imposant au *total* des réductions ou des augmentations d’impôts d’une année, la Cour devra identifier le rôle de la mesure attaquée dans le dépassement de la marge *par l’ensemble* des modulations régionales d’IPP. La Cour devra opter entre les deux modes de répartition de la « faute » : une attribution proportionnelle, ou simplement chronologique, avec le problème que la dernière mesure décidée n’est pas nécessairement celle qui fait l’objet du recours. De même, la concurrence fiscale *loyale* étant admise, la Cour d’arbitrage devra identifier l’exact niveau à partir duquel la concurrence devient déloyale et annuler dans cette mesure.

³² Cette limitation de l’annulation résulte de l’autonomie des régions à l’intérieur des marges : le décret de finances ne viole les limites imposées aux régions que *dans la mesure où* il autorise la perception d’augmentations d’impôt ou l’octroi de réductions d’impôt *qui dépassent les marges*.

³³ C.A., n° 96/99, du 15 juillet 1999, et n° 125/2000, du 29 novembre 2000. La Cour a constaté que *l’objet réel du recours n’était pas* la loi autorisant la levée de l’impôt, mais le C.I.R./1992 : rappelant que le délai de six mois pour agir en annulation courrait à partir de la publication au *Moniteur belge*, la Cour a déclaré les recours « manifestement irrecevables ».

A nouveau surgit le problème de *l'annualité des marges*. Comme nous l'avons vu, il est concevable que le total des réductions ou des augmentations d'impôt dépasse les marges une année, mais les respecte l'année qui suit : la limitation dans le temps des effets de l'annulation ne sera-t-elle pas dictée par le constat que le contrôle de la Cour d'arbitrage ne peut préjuger de l'avenir ?

Enfin, quelle que soit la cause de l'annulation, le maintien des effets de la norme annulée³⁴ pourrait constituer une solution aux problèmes de restitution ou d'une nouvelle taxation se heurtant au principe constitutionnel d'annualité de l'impôt.

12. Les logiques de l'effectivité et de l'annualité du contrôle des marges semblent induire une révolution silencieuse dans le contrôle de la Cour d'arbitrage. L'architecture établie ou proposée est pourtant paradoxale : on veut assurer l'effectivité de limites, qui, vu les effets budgétaires estimés par les économistes³⁵, ne seront sans doute jamais mises en œuvre; par contre, la notion de « loyauté fiscale », critère juridique, sera peut-être privée de toute effectivité en raison du flou total qui l'entoure.

III. LA LOYAUTE FISCALE OU LES METAMORPHOSES DE LA LOYAUTE

13. Issue d'une sorte d'hybridation entre les vocables de « concurrence déloyale » dans les pratiques du commerce et de « concurrence fiscale dommageable » en droit fiscal international, la notion d'« exclusion de toute concurrence fiscale déloyale » correspond au « caractère évolutif de la structure fédérale de l'Etat »³⁶.

14. L'insertion d'un article 3bis dans la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage a implicitement mais certainement confirmé la compétence de la Cour d'arbitrage vis-à-vis des limites imposées à l'autonomie fiscale des régions : cette compétence implique que, dans le respect de la hiérarchie des normes, ces limites ne peuvent se

³⁴ Art. 8 de la LSCA.

³⁵ G. VAN DER STICHELE ET M. VERDONCK, *op. cit.*, pp. 26 et 27; leur contribution avec M. BOURGEOIS, ce numéro spécial, *infra*.

³⁶ Exposé des motifs, Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 22 : « Le principe de l'union économique et de l'unité monétaire est devenu un critère de contrôle pour la Cour d'arbitrage. On vise à présent le même objectif par l'inscription de la notion de concurrence fiscale déloyale. Le gouvernement entend formellement introduire une idée novatrice dans la loi spéciale de financement. Pareille introduction correspond au caractère évolutif de la structure fédérale de l'Etat. »

concevoir qu'au titre de *règles répartitrices de compétences*, conformément à l'article 142 de la Constitution.

Il en résulte à rebours que la Cour des comptes rend un avis sur – ou *dans le cadre d'* – une règle répartitrice de compétences.

Formellement, si la loyauté fiscale constitue le cadre du contrôle de la Cour des comptes, seule l' « exclusion de la concurrence fiscale déloyale » prévue à l'article 9,§1^{er}, de la LSF, et *non la loyauté fiscale*, devient un critère de contrôle de la Cour d'arbitrage. Cependant, tant l'exposé des motifs³⁷ que l'ensemble des travaux préparatoires assimilent les deux notions, qui paraissent constituer les deux faces d'une même médaille³⁸ : *pour un état fédéral, c'est un contrôle de loyauté qui s'impose*.

Nouvelle métamorphose de la loyauté : la loyauté fiscale, critère de répartition des compétences confié à la Cour d'arbitrage, s'écarte ainsi de la loyauté *fédérale*, qui, selon l'option de l'article 143 de la Constitution, domine les conflits d'intérêts et dicte une appréciation *politique*, expressément exclue du contrôle de la Cour d'arbitrage³⁹.

Inspirée du concept juridique, jurisprudentiel et non-écrit de la *Bundestreue* allemande, la loyauté fédérale⁴⁰ a subi une « métamorphose », dictée, selon certains, par la crainte du « gouvernement des juges ». Coup d'épée dans l'eau⁴¹ ! Et par un

³⁷ Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, p. 23, où l'exposé des motifs renvoie, sur la notion de « loyauté fiscale », au commentaire sur l' « exclusion de toute concurrence fiscale déloyale ».

³⁸ La loyauté fiscale paraît plus exigeante, imposant une ligne de conduite déterminée, tandis que l'exclusion de la concurrence fiscale déloyale, vu sa formulation négative, ne paraît impliquer qu'un contrôle marginal. Il nous semble cependant absurde de distinguer les deux notions *au niveau d'un état fédéral*.

³⁹ Amendement de MM. Cerexhe et consorts, Sénat, *Doc. parl.*, 1991-1992, n° 100-27/7, p. 3; rapport complémentaire, Sénat, *Doc. parl.*, 1991-1992, n° 100-27/8, p. 16.

⁴⁰ A. ALEN, « De federale loyauteit : ondank alles, toch een bevoegdheidsverdelend concept ? » in *La loyauté - Mélanges offerts à Etienne Cerexhe*, Larcier, Bruxelles, 1997, pp. 19 à 37; S. DEPRE, « Les conflits d'intérêts : une solution à la lumière de la loyauté fédérale ? », *R.B.D.C.*, 1995, pp. 149 à 169; Y. LEJEUNE, « Le principe de la loyauté fédérale : une règle de comportement au contenu mal défini », *A.P.T.*, 1994, pp. 233 à 238; P. PEETERS, « Le principe de la loyauté fédérale : une métamorphose radicale », *A.P.T.*, 1994, pp. 239 à 242 ; J.-C. SCHOLSEM, « De la *Bundestreue* à la loyauté fédérale : fidélité ou inconstance ? » in *La loyauté - Mélanges offerts à Etienne Cerexhe*, *op. cit.*, pp. 335 à 347.

⁴¹ P. PEETERS, « Le principe de la loyauté fédérale... », *loc. cit.*, p. 242. La Cour d'arbitrage conserve les contrôles de proportionnalité et de l'UEUM. Dans l'arrêt n° 12/92, du 20 février 1992, la Cour d'arbitrage a admis un « principe général de droit constitutionnel de fidélité ou de loyauté fédérale ». Malgré l'option de l'article 143 de la Constitution, la Cour d'arbitrage ne s'est pas déclarée incompétente pour contrôler la loyauté fédérale. Elle a rejeté le moyen parce qu'il manquait en fait ou

mouvement de balancier, alors qu'elle pouvait être considérée comme une *application* de la loyauté fédérale, la loyauté *fiscale* a été volontairement située du côté des conflits de compétence, mais sans préjudicier à la loyauté fédérale et à la procédure de règlement des conflits⁴².

La coexistence de ces deux loyautés, l'une politique, l'autre juridique, implique qu'un même comportement, selon que la loyauté invoquée est fiscale ou fédérale, pourrait faire l'objet de contrôles politique et juridique concurrents, voire contradictoires...

15. De manière symptomatique, la même expression d'« exclusion de la concurrence fiscale déloyale » se retrouve à la croisée de deux mouvements d'aspiration des compétences de l'Etat : une logique centrifuge interne au profit des régions, et une logique centripète au profit de l'Union européenne⁴³. Une même expression, deux réalités⁴⁴ : à chaque niveau, c'est la définition de la notion qui conditionne son effectivité⁴⁵. Selon H. Tulkens, « très grossièrement, on peut dire que la concurrence fiscale est d'autant plus dommageable que la mobilité des assiettes fiscales est grande »⁴⁶. Cette mobilité étant d'autant plus grande que le territoire de référence est petit, on comprend les craintes de concurrence fiscale au sein de l'Etat belge. Mais à partir de quel niveau la concurrence devient-elle déloyale ?

se confondait avec d'autres (voy. par exemple C.A., n°12/96, du 5 mars 1996, n° 62/96, du 7 novembre 1996, n° 102/99, du 30 septembre 1999).

⁴² Sénat, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 2-777/3, p. 21.

⁴³ L'exclusion de la concurrence fiscale déloyale au niveau européen peut apparaître comme le couronnement du marché intérieur, la fiscalité étant un des derniers bastions de la souveraineté étatique. Afin d'éliminer la concurrence fiscale « dommageable » (plus adaptée que « déloyale ») qui implique un jugement de valeur subjectif du comportement des Etats), on recourt à la *soft law* en envisageant un « paquet fiscal » sur lequel seul un consensus est exigé. Voy. J. MALHERBE, « Concurrence fiscale dommageable et paradis fiscaux », *J.T.*, 2001, pp. 57 à 64.

⁴⁴ Au fédéral, c'est un contrôle de loyauté qui s'impose; au niveau européen, seul un contrôle marginal est concevable.

⁴⁵ Pour un embryon de définition au niveau européen, voy. le code de conduite sur la fiscalité des entreprises du groupe Primarolo, *J.O.C.E.*, 6 janvier 1998, C2/1 : « Sont à considérer comme potentiellement dommageables [...] les mesures fiscales établissant un niveau d'imposition effective nettement inférieur, y compris une imposition nulle, par rapport à ceux qui s'appliquent normalement dans l'état membre concerné. »

⁴⁶ H. TULKENS, « Autonomie fiscale : état de la question et une proposition pour la Belgique » in *Des idées et des hommes - Pour construire l'avenir de la Wallonie et de Bruxelles*, Academia Bruylants, Bruxelles, 1999, p. 163.

Critère autonome, la loyauté fiscale n'a de sens que si elle s'impose à l'intérieur des pourcentages maximaux de fluctuation. A l'instar des marges qui se calculent sur le *total* des modulations de l'IPP, la loyauté fiscale devra-t-elle s'apprécier au regard de l'ensemble de la politique régionale en matière d'IPP⁴⁷? Son appréciation sera-t-elle indépendante du comportement de l'autre région, alors que c'est la combinaison de politiques opposées à la hausse et à la baisse qui risque d'induire une délocalisation pour motifs fiscaux?

16. En l'absence de définition de la loyauté fiscale, le Conseil d'Etat estime qu'« une notion plus juridique, telle que celle concernant l'union économique et l'unité monétaire, constituerait un critère de contrôle plus pertinent »⁴⁸. Cependant, l'union économique et l'unité monétaire⁴⁹ (ci-après : UEUM) est peut-être aussi protéiforme que la loyauté fiscale.

A l'encontre de l'avis du Conseil d'Etat ont été avancées deux objections, l'une économique, l'autre juridique, que nous souhaiterions relativiser. *Primo*, selon des économistes⁵⁰, une guerre des taux entraîne *in fine* une baisse identique de taxation, ce qui ne porte pas atteinte à l'UEUM. Ce critère apparaît dès lors insuffisant pour limiter l'autonomie fiscale des régions. L'argument ne manque pas de pertinence, mais repose sur une vision macroéconomique à long terme dont ne saurait tenir compte un contrôle juridique, qui continue à relever, quoique légèrement décalé dans le temps, d'une optique à court terme. *Secundo*, dans l'état actuel de la jurisprudence

⁴⁷ Etonnamment, la loyauté fiscale ne s'impose qu'en matière d'IPP, laissant la porte ouverte à une concurrence fiscale *déloyale* en matière d'impôts régionaux.

⁴⁸ Chambre, *Doc. parl.*, 2000-2001, n° 1183/1, pp. 81 et 82.

⁴⁹ La notion d'UEUM dans la jurisprudence de la Cour d'arbitrage interdit des mesures qui entraveraient la libre circulation des marchandises ou des facteurs de production entre les différentes composantes de l'Etat. Dégagée par la Cour d'arbitrage dans son arrêt n° 47 du 25 février 1988 (6.B.4.), confirmée dans l'article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 3, de la loi spéciale du 8 août 1980, cette notion a été utilisée dans de nombreux arrêts, voy. notamment C.A., n° 32/91, du 14 novembre 1991, n° 35/95, du 25 avril 1995, n° 55/96, du 15 octobre 1995, n° 34/97, du 12 juin 1997, n° 51/98, du 20 mai 1998, n° 128/2001, du 18 octobre 2001. Il faut cependant distinguer l'UEUM, critère de contrôle de la Cour d'arbitrage, et l'UEUM, notion politique, des articles 9 ancien et 49, § 6 et 7, de la LSF. Sur le flou entourant cette notion dans l'ancien article 9 de la LSF, Chambre, *Doc. parl.*, 1988-1989, n° 635/18, pp. 304 et s. Sur la notion d'UEUM, voy. M. BOURGEOIS e.a., *infra*; X. DELGRANGE e.a., *L'union économique et l'unité monétaire en Belgique*, La Chartre, Bruges, 1993; C. VANDERVEEREN, « De fiscale bevoegheidsverdeling en de Belgische economische en monetaire unie », in C. VANDERVEEREN, J. VUCHELEN e.a., *Een Vlaamse fiscaliteit binnen een economische en monetaire unie*, Intersentia Rechtswetenschappen, Anvers-Groningen, 1998, pp. 25 à 70.

⁵⁰ G. VAN DER STICHELE ET M. VERDONCK, *op. cit.*, p. 24.

de la Cour d'arbitrage, la seule disparité des taux n'est pas interdite par l'UEUM⁵¹. Certes. Cependant, une évolution pouvait être dictée par l'inscription expresse de l'UEUM comme limite à la compétence fiscale des régions. Si l'évolution européenne de la notion d'UEUM a permis d'englober la concurrence fiscale dommageable entre états, il pouvait en aller de même au niveau interne : l'exclusion de la concurrence fiscale déloyale serait alors devenue, comme le suggère le Conseil d'Etat, un *aspect* d'une UEUM dotée d'une nouvelle acception.

Les divergences de conception de l'UEUM influent directement sur le contenu de l'innovation terminologique de la dernière réforme de l'Etat. De deux choses l'une. Soit on voulait établir la limite « négative » d'un comportement et confier à la Cour d'arbitrage un contrôle purement marginal *d'absence de concurrence fiscale déloyale* : dans ce cas, une lecture évolutive de « type européen » de la notion d'UEUM pouvait suffire. Soit on voulait introduire une exigence supplémentaire, une règle « positive » de comportement, étatiquement morale, et instaurer un véritable contrôle de *loyauté* : dans ce cas, l'UEUM était insuffisante et une nouvelle terminologie s'imposait. Mais si l'obligation positive l'emportait sur l'abstention, le terme de « *loyauté fiscale* » apparaissait plus adapté que son aspect négatif d'« exclusion de la concurrence fiscale déloyale ». Du bon usage des mots⁵².

CONCLUSION : MUCH ADO ABOUT NOTHING ?

17. Dans un système fédéral, on ne peut penser l'autonomie fiscale des composantes de l'Etat indépendamment de mécanismes de solidarité en faveur des régions⁵³ les plus pauvres ou des citoyens⁵⁴ les plus démunis. Au cours des débats

⁵¹ C.A., n° 31/92, du 23 avril 1992, 5.B.3., voy. M. BOURGEOIS e.a., *infra*. La notion d'UEUM n'a jusqu'ici permis de censurer que des mesures impliquant le franchissement d'une frontière régionale. La notion de proportionnalité développée dans les arrêts C.A. n°2/94 et n°3/94 du 13 janvier 1994 ne semble pas impliquer cet élément transfrontière : « D'autre part, lorsqu'il lève une taxe, un législateur doit mettre en balance l'intérêt qu'il entend protéger avec d'autres intérêts quand ceux-ci sont protégés par des mesures prises par d'autres législateurs dans l'exercice de leurs compétences. Cette proportionnalité constitue un élément de la compétence de ce législateur » (B.14.4).

⁵² Voy. H. TULKENS, « Refinancement, autonomie et loyauté fiscales ou du bon usage des mots en politique institutionnelle », ce numéro spécial, *infra*.

⁵³ PH. CATTOIR ET M. VERDONCK, « Mécanismes de péréquation et fédéralisme » in *Autonomie, solidarité et coopération - Quelques enjeux du fédéralisme belge au 21^e siècle*, Larcier, Bruxelles, 2002, pp. 307 à 353.

⁵⁴ H. Tulkens constate : « L'accroissement de l'autonomie fiscale dans un état fédéral implique-t-il une baisse de la solidarité entre les citoyens de celui-ci ? Assez curieusement, après un parcours de la littérature internationale sur le fédéralisme fiscal, on constate qu'on ne se pose la question qu'en Belgique » (H. TULKENS, « Autonomie fiscale : état de la question... », *op. cit.*, p. 164). Voy. aussi

« saint-polycarpiens » sur l'autonomie fiscale, cette question de la solidarité n'a pourtant pas été débattue, occultée par la phobie d'une dramatique *race to the bottom* dans la fiscalité. Pourtant, cette solidarité apparaît comme un des derniers bastions de l'Etat ; elle permet de tracer une frontière entre fédéralisme et indépendance. Cette question devra tôt ou tard être abordée...

Les compromis politiques sont rarement source de clarté juridique. Le consensus à tout prix aboutit à des notions à la polysémie subjective, à la vertu parfois purement incantatoire, aptes à calmer les uns sans éveiller les susceptibilités des autres. Devant cette démission du politique, ce sont la Cour des comptes et la Cour d'arbitrage qui se voient investies de la mission de donner un contenu à la loyauté fiscale. Mais l'architecture du système laisse dubitatif quant à la possibilité d'accomplir cette nouvelle mission.

Réfléchir sur la loyauté fiscale relève peut-être de l'exercice de style. Le flou qui entoure la notion, la faiblesse d'un contrôle *a priori*, les aléas d'un contrôle *a posteriori* et l'absence probable de toute sanction vouseront peut-être la loyauté fiscale au fabuleux destin de nouveau mythe du fédéralisme belge.

G. ROLAND, T. VANDEVELDE ET P. VAN PARIJS, « Autonomie régionale et solidarité : une alliance durable ? » in *Autonomie, solidarité et coopération*, op. cit., pp. 525 à 540. P. Van Parijs suggère, pour sauvegarder la solidarité entre citoyens, un indicateur global du degré d'égalité des niveaux de vie, voy. P. VAN PARIJS, « Pour une autonomie fiscale 'vers le haut' : une proposition, huit objections » in *Autonomie, solidarité et coopération*, op. cit., pp. 540 à 547.