

Éditorial

Comment dissuader par l'impôt sans sanctionner ?

La distinction entre les notions d'impôt et de sanction paraît simple à caractériser à première vue : l'impôt finance les caisses de l'État, alors que la sanction punit les comportements prohibés. Si tous deux sont de nature à engendrer un flux financier au profit d'une collectivité publique, seul l'impôt poursuit un objectif d'alimentation en ressources du Trésor public. La sanction, pour sa part, trouve son fondement dans la volonté qu'a l'autorité de réprimer les auteurs d'infractions pénales ou administratives et de dissuader toute répétition de pareilles conduites.

La réalité conceptuelle est évidemment plus complexe et ce premier effort de caractérisation fait fi des multiples fonctions que l'on assigne aujourd'hui à la fiscalité. Destiné initialement à financer, en contribuant le cas échéant à des processus de redistribution, l'impôt sert aussi de levier pour toute une série de politiques matérielles proprement dites. Par le biais de faveurs fiscales en tous genres, le législateur fiscal incite ou encourage les comportements ou pratiques qu'il estime souhaitables. À l'inverse, en majorant ou alourdissant d'une manière ou d'une autre la charge fiscale, l'autorité publique dissuade ou décourage les conduites ou situations qu'il désapprouve ou s'efforce de combattre, sans (nécessairement) les interdire.

En fin de compte, les catégories *a priori* clairement délimitées deviennent poreuses. L'instrument fiscal est susceptible de dissuader certes, mais son montant est parfois à ce point élevé que le caractère encore « permis » du comportement sous-jacent pose sérieusement question : en décourageant avec une charge fiscale disproportionnellement élevée, ne sanctionne-t-on pas, en réalité, l'interdit ? Ce constat interpelle d'autant plus lorsque l'on constate que le montant d'un impôt associé à une conduite permise mais peu souhaitable peut s'avérer *de facto* plus lourd que de véritables sanctions ailleurs prévues pour des infractions à proprement parler. Quelle est la cohérence globale au sein du système ?

Au surplus, la perplexité atteint son paroxysme lorsque des impôts ou taxes ainsi dénommés frappent spécifiquement une situation interdite. Autrement dit, le fait générateur d'un prélèvement fiscal se calque, de manière plus ou moins avouée, sur des illicéités ou prohibitions définies par des règles non fiscales (urbanistiques, par exemple). La menace de requalification plane alors et la jurisprudence se charge de mener à bien cette démarche. Le risque est d'autant plus important en matière de fiscalité locale, dès lors qu'il est traditionnellement admis que ce n'est qu'à titre accessoire

qu'une commune peut poursuivre, par ses règlements-taxes, des objectifs autres que financiers.

Dans une étude particulièrement fouillée, Rodrigue Demeuse fait le point sur l'état de la jurisprudence relativement à la fonction dissuasive des règlements-taxes communaux et à la distinction, à ce niveau de pouvoir, entre une taxe et une sanction. Sa conclusion résume toute l'ambiguïté et l'insécurité de la situation actuelle. Selon l'auteur, « *les communes sont en effet souvent réduites à un rôle de funambule, cheminant sur un fil étroit en équilibre précaire entre les limites de leur autonomie fiscale et la poursuite d'objectifs dissuasifs suffisamment efficaces. Elles risquent ainsi à tout moment de tomber dans le précipice de la sanction et de s'y casser les dents, tandis que les contribuables sont eux soumis au bon vouloir de l'appréciation fortement subjective des juridictions* ».

Par ce biais, le coup d'envoi est donné pour une réflexion globale, durant l'année 2018, sur le sens, les contraintes, le régime et les effets de la fiscalité (régionale et locale) incitative et dissuasive. Les fonctions non financières de l'impôt seront au centre du prochain colloque organisé par la *Revue*, le mercredi 16 mai 2018 à Louvain-la-Neuve, sur le thème de « l'utilisation de la fiscalité locale à des fins incitatives et dissuasives ». Un panel de praticiens tout particulièrement reconnus pour leur exceptionnelle expertise en la matière commentera de manière critique cette question fondamentale du droit fiscal local. Les contributions écrites issues du colloque seront évidemment publiées dans la *Revue* et complèteront ainsi utilement la réflexion ici entamée.

La présente livraison de la *Revue* revient aussi sur l'un des volets majeurs de la réforme fiscale bruxelloise, à savoir l'abrogation du « bonus logement ». À la suppression de la réduction régionale à l'impôt des personnes physiques pour les dépenses d'acquisition et de conservation de l'habitation propre correspond, en guise de compensation, une majoration, jusqu'à 175.000 euros, du montant de l'abattement octroyé en matière de droits d'enregistrement (aux conditions déjà prévues antérieurement). Pour ne pas pénaliser les contribuables ayant fait l'acquisition de leur habitation propre et unique avant le 1^{er} janvier 2017, un régime transitoire a été prévu, qui permet la conservation, sous certaines conditions, du « bonus logement » à l'IPP. Un dispositif pour le moins complexe a été introduit afin d'éviter qu'un contribuable puisse bénéficier simultanément des deux régimes de faveur (abattement majoré et « bonus logement »). Alexandre De Munck commente de manière critique cet élément-clé de la réforme bruxelloise, en ce compris les incerti-

tudes liées au fonctionnement concret des règles de transition (règles dont nous avons déjà pu souligner, par le passé, le caractère singulièrement illisible). Une fois encore, la spécificité socio-économique de la Région de Bruxelles-Capitale ne peut jamais être sous-estimée.

Parallèlement à des analyses de droit fiscal proprement dit, nous nous efforçons aussi d'ouvrir les colonnes de la *Revue* à des contributions en matière de (droit des) finances publiques. Un arrêt prononcé par la Cour constitutionnelle donne l'occasion d'examiner la manière dont le financement des communes par la Région s'organise au nord du pays. Du côté flamand, afin d'alléger les obligations administratives des collectivités communales, le Gouvernement a décidé de remplacer des subsides sectoriels conditionnels par une dotation complémentaire inconditionnelle au sein du Fonds des communes. Ce nouveau régime, qui permet aux communes de conserver des moyens financiers équivalents tout en allégeant leurs obligations de planning et de rapportage, ne s'applique pas aux

six communes à facilités situées dans la périphérie flamande. La Cour constitutionnelle voit là une discrimination dépourvue de justification raisonnable. Pour Stef Keunen et Kristof Wauters, tous deux chercheurs à l'Université d'Hasselt, cette jurisprudence, qui va se prolonger par d'autres arrêts ultérieurs (compte tenu de l'existence de recours portés devant la Cour constitutionnelle), induit nécessairement une réflexion sur la manière efficace et équitable de financer les communes à partir de critères objectivables et admissibles. Les auteurs montrent bien les traits essentiels de la dynamique en cours en Région flamande.

Une sélection de décisions de jurisprudence, précédées d'un résumé, clôture, comme de coutume, le présent numéro de la *Revue*.

Bonne lecture à toutes et tous !

Marc BOURGEOIS
Rédacteur en chef