

La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière

par

Marc BOURGEOIS

Professeur ordinaire à l'Université de Liège
(Tax Institute ULiège)

La présente étude constitue le premier chapitre d'un rapport de recherche (« Le précompte immobilier et la fiscalité immobilière ») commandité par le Parlement wallon et réalisé en collaboration étroite avec le Professeur Benoît Bayenet, ainsi qu'avec les équipes de chercheurs du Tax Institute de l'Université de Liège et du Dulbea de l'Université Libre de Bruxelles. Ce rapport a été présenté aux députés wallons à l'occasion d'une audition des deux auteurs le lundi 26 avril 2021.

Les compétences en matière de fiscalité portant sur les immeubles sont fragmentées entre différents niveaux de pouvoir, à savoir l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales (provinces, communes et agglomération bruxelloise). Cette fragmentation complexifie la lisibilité du système pour les citoyens. Au fil du temps, en conséquence des réformes institutionnelles successives, les responsabilités des Régions se sont considérablement accrues, de manière telle qu'elles occupent une position prédominante pour ce qui a trait à la fiscalité immobilière, même si leurs marges de manœuvre demeurent restreintes en fonction des subtilités et des contraintes résultant de la législation institutionnelle en vigueur.

I. Le cadre général

Sous la présente première section, les caractéristiques fondamentales de la « Belgique fédérale » sont rappelées de manière concise et les grands principes qui encadrent la répartition des compétences fiscales entre les différents niveaux de pouvoir sont brièvement exposés.

A. LA BELGIQUE, UN ÉTAT FÉDÉRAL ET DÉCENTRALISÉ

Selon l'article 1^{er} de la Constitution, « La Belgique est un État fédéral qui se compose des communautés et des régions ». La fédéralisation de l'État belge, au fil des réformes institutionnelles successives (six à ce jour) n'a pas remis en cause son caractère « décentralisé », déjà présent en 1831 : les collectivités locales (communes, provinces, agglomération bruxelloise, mais aussi polders et wateringues) bénéficient d'une autonomie consacrée par la Constitution. Compte tenu du caractère de « pouvoirs subordonnés » des collectivités locales, cette autonomie est néanmoins encadrée par les normes supérieures et sujette à la tutelle administrative des autorités supérieures compétentes.

En ce qui concerne les attributions respectives de l'autorité fédérale et des entités fédérées, le système institutionnel belge distingue deux types de compétences dont la répartition obéit à des règles distinctes : les *compétences matérielles*, d'une part, et les *compétences fiscales*⁽¹⁾, d'autre part. Les compétences matérielles se rapportent à la réglementation d'une matière par le biais de lois, de décrets, d'ordonnances et d'arrêtés, ainsi que par l'introduction d'instruments économiques non fiscaux (comme des interventions directes, des subventions ou des primes) mais aussi de redevances. Elles doivent être distinguées des compétences fiscales qui relèvent du pouvoir de lever l'impôt. Alors que les compétences matérielles sont régies par le Titre III de la Constitution, notamment mis en œuvre par la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles

(1) La Cour constitutionnelle a d'ailleurs très récemment rappelé que « l'exercice de la compétence fiscale fédérale est dissocié des compétences matérielles de l'État, des communautés et des régions » (C. const., 5 décembre 2019, n° 196/2019).

(« LSRI »), par la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises (« LSBxl ») et par la loi ordinaire du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone, la répartition des pouvoirs fiscaux est réglée par le Titre V de la Constitution, et précisée par la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (ci-après : « LSF »).

L'autorité fédérale, les Communautés et les Régions se trouvent sur un pied d'égalité en ce qui concerne leurs compétences respectives et elles adoptent des normes de valeur équivalente. Dès lors, les décrets régionaux et communautaires ont la même force juridique que les lois².

B. LE CADRE GÉNÉRAL DANS LEQUEL LE POUVOIR FISCAL EST EXERCÉ EN BELGIQUE

Le contenu et les limites du pouvoir fiscal de chaque collectivité politique en Belgique se déterminent en fonction des règles dites de répartition des compétences fiscales. La mise en œuvre de la faculté d'établir et de fixer le régime des impôts est encadrée par une série de principes généraux, qui sont évoqués ci-après.

1. Reconnaissance d'une autonomie fiscale dans le chef des collectivités politiques mentionnées aux articles 170 et 173 de la Constitution

La Constitution détermine les collectivités politiques qui, en Belgique, peuvent établir des impôts et qui bénéficient, partant, d'une autonomie fiscale (art. 170 et 173 Const.) : il s'agit de l'autorité fédérale (art. 170, § 1^{er}, Const.), des Communautés et des Régions (art. 170, § 2, Const.), des provinces (*ou* des collectivités supracommunales)³ (art. 170, § 3, Const.), des communes, des agglomérations⁴ et des fédérations de communes⁵ (art. 170, § 4, Const.), ainsi que des polders et wateringues (art. 173 Const.). Une collectivité politique non reprise dans ces dispositions ne dispose pas, constitutionnellement parlant, d'un pouvoir fiscal (ex. les commissions communautaires bruxelloises – Cocof, Cocom, VGC). En ce qui concerne les deux plus grandes Communautés – la Communauté

française et la Communauté flamande – le pouvoir fiscal que la Constitution leur confère est difficile voire impossible à mettre en œuvre, et ce en raison d'un problème de territorialité dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale⁶. Ce défaut de territoire exclusif bien défini ne concerne pas la Communauté germanophone dont la capacité fiscale est bien établie (en dépit de l'absence de mise en œuvre à ce jour).

Au surplus, le texte constitutionnel fixe un certain nombre de principes à respecter lorsque le pouvoir fiscal est mis en œuvre par les collectivités politiques en question (art. 170 à 173 Const.).

Comme nous le verrons ci-après, en vertu des articles 175 et 177 de la Constitution, le législateur fédéral est habilité à fixer le système de financement des Communautés française et flamande, ainsi que des Régions wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale⁷. En conséquence de cette habilitation, la LSF a été promulguée le 16 janvier 1989 et modifiée en 1993 (quatrième réforme de l'État), en 2001 (cinquième réforme de l'État) et en 2014 (sixième réforme de l'État). Cette loi spéciale consolide les prérogatives fiscales des Régions, le cas échéant en restreignant simultanément la marge de manœuvre de l'autorité fédérale en matière d'impôts.

2. Principe constitutionnel de légalité (art. 170 et 172, al. 2, de la Constitution)

Tout exercice d'un pouvoir fiscal en Belgique se doit de respecter un certain nombre de principes, qui constituent autant de contraintes pesant sur l'auteur du prélèvement.

Le texte de la Constitution fonde, tout d'abord, le principe de la légalité de l'impôt en vertu duquel la décision de lever un impôt et les éléments essentiels de celui-ci doivent nécessairement figurer dans une norme adoptée par l'assemblée élue compétente (loi fédérale, décret régional, ordonnance régionale ou règlement-taxe local). Par voie de conséquence, la décision en question et la fixation des éléments essentiels de l'impôt ne peuvent pas faire l'objet d'une délégation au profit de l'exécutif compétent, sous peine de constat

(2) Article 19, § 2, de la LSRI. Ceci s'applique aussi aux ordonnances de la Région de Bruxelles-Capitale, sous certaines réserves formulées dans l'article 9 LSBxl.

(3) Les collectivités supracommunales, dont la création est désormais permise par la Constitution (sur décision d'une Région), ne pourraient s'ajouter aux provinces mais devraient nécessairement les « remplacer ». Si tel devait être le cas, elles bénéficieraient du pouvoir constitutionnel d'établir des impôts, tout comme les provinces actuellement.

(4) Il n'existe aujourd'hui formellement qu'une seule agglomération – l'agglomération bruxelloise – dont les compétences sont exercées par les organes de la Région de Bruxelles-Capitale. Lorsque ces organes mettent en œuvre la compétence fiscale d'agglomération (et non la compétence fiscale régionale), ils doivent le faire par le biais de règlements d'agglomération (et non par voie d'ordonnance).

(5) Bien que prévues formellement par la Constitution, les fédérations de communes n'existent pas à proprement parler.

(6) L'absence de territoire défini fragilise particulièrement la Communauté française, dont l'équilibre financier demeure, malgré les refinancements successifs, précaire. La Communauté flamande subit cette limitation dans une mesure moins dommageable, vu la « fusion » institutionnelle entre Région et Communauté flamandes, d'une part, et la proportion négligeable, d'un point de vue budgétaire, des recettes qui pourraient être obtenues en conséquence de l'imposition effective des Bruxellois néerlandophones, d'autre part.

(7) Conformément à l'article 176 de la Constitution, le système de financement de la Communauté germanophone est, lui, fixé par une loi fédérale ordinaire, à savoir la loi du 31 décembre 1983 de réformes institutionnelles pour la Communauté germanophone, *M.B.*, 18 janvier 1984.

d'inconstitutionnalité du prélèvement⁸ ; au surplus, le principe de la légalité fonde celui de l'interprétation stricte du droit fiscal.

3. Principe constitutionnel d'annualité (art. 171 de la Constitution)

En vertu du principe d'annualité, lui aussi consacré explicitement par la Constitution, les règles qui établissent des impôts n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées. Par conséquent, bien que la législation fiscale puisse avoir une durée de vie indéterminée, sa mise en œuvre par le pouvoir exécutif nécessite une autorisation annuelle émanant de l'assemblée démocratiquement élue, qui figure le plus souvent dans la loi formelle portant le budget annuel des recettes.

4. Principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (art. 10, 11 et 172 de la Constitution)

Enfin, le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination constitue l'unique garantie de justice matérielle de la norme fiscale. Ce principe fondamental, qui consacre l'égalité de tous dans et devant l'impôt, contraint l'auteur d'un prélèvement fiscal à pouvoir justifier objectivement et raisonnablement – sous le contrôle d'une instance juridictionnelle – les situations qui emportent soit une différence de traitement entre des situations comparables, soit une identité de traitement entre des situations essentiellement différentes⁹. Il va sans dire que les régimes de faveur accordés en matière fiscale (exonérations au sens large, qui comprennent les exemptions, les déductions, les taux réduits, les réductions et les crédits d'impôt) doivent se conformer à cette exigence.

On note aussi que, dans son Titre II, la Constitution consacre, en outre, un certain nombre de *droits et libertés fondamentaux* auxquels le droit fiscal est tenu de se conformer, sous le contrôle de la Cour constitutionnelle pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale ou régionale.

5. Principes de nature constitutionnelle identifiés par la Cour constitutionnelle

En dehors du texte de la Constitution, la Cour constitutionnelle et, le cas échéant les autres juridictions, ont dégagé un certain nombre de principes de valeur constitutionnelle qui doivent être respectés lorsqu'une autorité normative met en œuvre son pouvoir fiscal :

- le *principe de territorialité*¹⁰ (qui implique que toute norme adoptée par un législateur doit pouvoir être localisée dans le territoire de sa compétence, de sorte que toute relation et toute situation concrètes soient réglées par un seul législateur) ;
- le principe de *l'union économique* et, plus généralement, de la liberté de concurrence, de la liberté de commerce et de l'industrie (qui sanctionnent les atteintes au cœur même du droit d'exercer une activité économique donnée) et des libertés de circulation intra-belges (qui sanctionnent toute entrave injustifiée au maintien de l'unité économique du territoire, de sorte à limiter les effets de la fragmentation politique sur les échanges internes, et qui s'inspire directement du principe européen de réalisation du marché intérieur et de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne – C.J.U.E. – en matière de libertés de circulation) ;
- le *principe de proportionnalité* (qui contraint l'autorité fiscalement compétente, lorsqu'elle établit et fixe le régime juridique d'un impôt, à s'abstenir de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres collectivités politiques, de leurs compétences matérielles). Pour comprendre la portée de ce principe, il faut se rappeler que les compétences matérielles sont partagées, en Belgique, selon un complexe de normes distinct de celui qui organise la répartition des attributions fiscales entre les différentes collectivités politiques. Ceci a pour effet qu'un niveau de pouvoir donné est en mesure de mener, par le biais de l'instrument fiscal, une politique dans un domaine qui, matériellement parlant, ne relève pas de ses attributions matérielles. Le souci d'équilibre est néanmoins garanti par la Cour constitutionnelle par le biais du principe de proportionnalité en question ;
- le *principe de sécurité juridique* et, plus généralement, de bonne législation (qui implique, entre

(8) La Cour constitutionnelle a néanmoins prévu, à ce propos, des « tolérances » pour ce qui a trait à la fiscalité fédérale et régionale : voy., à cet égard, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « Les droits constitutionnels du contribuable », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.), *Les droits constitutionnels en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2011, vol. 2, spéc. pp. 1579-1582.

(9) Selon la formule consacrée et généralement reprise (moyennant des variations ponctuelles d'expression) dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'État et des juridictions judiciaires, « 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. Les mêmes règles s'opposent, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes. 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 ».

(10) Voy., à ce propos, C. const., 18 mai 2017, n° 58/2017 ; C. const., 1^{er} mars 2018, n° 25/2018. Pour un commentaire, voy. X. MINY, « Le contrôle du respect du principe de territorialité par la Cour constitutionnelle – Commentaire des arrêts n° 58/2017 et 25/2018 de la Cour constitutionnelle, rendus respectivement les 18 mai 2017 et le 1^{er} mars 2018 », *R.F.R.L.*, 2018/3, pp. 185-199.

autres, que le contenu du droit doit en principe être prévisible et accessible, de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise et donc adapter son comportement au contenu de la norme juridique).

En relation étroite avec ce dernier principe de sécurité juridique, il convient d'évoquer le *principe de non-rétroactivité*, qui interdit, par voie de principe, qu'une nouvelle norme ait un champ d'application temporel s'étendant à des situations déjà définitivement acquises au moment de son entrée en vigueur. Autrement dit, la loi fiscale nouvelle ne peut régir que des situations futures ou les effets futurs de situations nées antérieurement¹¹.

6. Principes découlant du caractère d'ordre public du droit fiscal

Le droit fiscal est d'ordre public, ce qui implique un certain nombre de conséquences en termes de principes, dont notamment : l'interdiction de la fraude fiscale, l'inopposabilité des accords portant sur des questions de droit conclus entre l'administration et les redevables, ainsi que des transactions formalisées entre le fisc et les contribuables, ou encore, l'interdiction de principe des compensations civiles en matière fiscale.

7. Principes découlant du droit international ou du droit européen

Toute autorité fiscale normative doit se conformer aux exigences découlant du droit international et du droit de l'Union européenne. Ainsi, les traités internationaux, qu'ils concernent ou non directement le domaine de la fiscalité, ont primauté sur le droit belge interne, de manière telle qu'un juge peut écarter l'application de ce dernier en cas d'incompatibilité avec le premier. Les contraintes émanant du droit européen proviennent du droit primaire (essentiellement, les libertés de circulation, l'interdiction de discriminer directement ou indirectement sur la base de la nationalité et l'interdiction des aides d'État (fiscales)) et du droit secondaire (règlements et directives européennes auxquels le droit belge interne est tenu de se conformer : par exemple, les directives en matière de TVA ou d'accises). La nature et la portée de ces contraintes se révèlent progressivement au gré des arrêts prononcés par la Cour de justice de l'Union européenne, auxquels les autorités

belges sont tenues de se conformer (le cas échéant, en adaptant la législation fiscale concernée). Enfin, il est crucial, pour l'auteur d'un prélèvement fiscal, d'assurer la conformité du régime juridique de celui-ci (et, plus largement, des pratiques administratives et judiciaires le concernant) par rapport aux droits fondamentaux consacrés par les instruments internationaux et européens de protection des droits de l'homme (dont, tout particulièrement, la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, le Pacte international relatif aux droits civils et politiques, ainsi que la Charte européenne des droits fondamentaux).

8. Exigence de loyauté fédérale

Pour le surplus, il faut encore noter que tant l'autorité fédérale que les entités fédérées se doivent d'exercer leurs prérogatives en matière fiscale en tenant compte de l'exigence de *loyauté fédérale*, telle que consacrée par l'article 143 de la Constitution¹².

9. Principes repris dans la loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 des Communautés et des Régions

Lorsqu'elles exercent leur autonomie fiscale dérivée, tant sous la forme des impôts régionaux que de l'IPP régional, les Régions doivent respecter la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution, le cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que les principes d'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale, d'évitement de la double imposition et de libre circulation des personnes, biens, services et capitaux (art. 1^{er}ter LSF)¹³.

Une concertation sur la politique fiscale et sur le respect des garde-fous prévus à l'article 1^{er}ter de la LSF doit être en principe organisée annuellement au sein du Comité de concertation.

C. LA DISTINCTION ENTRE LES CONCEPTS D'IMPÔT (OU TAXE) ET DE REDEVANCE (OU RÉTRIBUTION)

1. Intérêt de distinguer « l'impôt » par rapport à la « redevance/rétribution »

La Constitution belge évoque la notion d'impôt aux articles 170 à 173. L'objectif de cette mention est de prévoir un régime constitutionnel spécifique pour ce

(11) C.A., 20 mai 1998, n° 49/98 ; C.A., 8 mars 2006, n° 39/2006 ; C.A., 18 octobre 2006, n° 152/2006 ; C. const., 22 avril 2010, n° 34/2010. La jurisprudence de la Cour constitutionnelle prévoit néanmoins les conditions dans lesquelles une loi, un décret ou une ordonnance adopté en matière fiscale peut légitimement revêtir un caractère rétroactif, et donc, se justifier à titre exceptionnel. Ainsi, la rétroactivité peut être admise, lorsqu'elle ne constitue pas une discrimination, ce qui suppose que la différence de traitement soit susceptible d'une justification objective et raisonnable : C. const., 26 novembre 2009, n° 186/2009 ; C. const., 17 décembre 2009, n° 199/2009.

(12) Sur la signification de cette exigence dans le cadre de la répartition des compétences entre l'autorité fédérale et les Régions, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État : précis des nouvelles règles de financement des Communautés et des Régions*, Bruxelles, Larcier, 2017, spéc. p. 180.

(13) Pour de plus amples développements sur l'autonomie fiscale des Régions avant et après la sixième réforme de l'État, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS, D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 178-204.

qui a trait aux prélèvements « fiscaux » à proprement parler. Ces règles constitutionnelles spécifiques ne s'appliquent donc que si et seulement si la qualification d'impôt, pour une perception donnée, est finalement retenue. Un contentieux s'est ainsi développé, en pratique, devant les juridictions judiciaires, la Cour constitutionnelle et le Conseil d'État à propos de cette question de qualification en lien avec de nouvelles perceptions introduites par les pouvoirs publics.

Le régime constitutionnel propre aux prélèvements qualifiables d'impôts concerne la *compétence* (quelles sont les collectivités qui peuvent lever l'impôt ?), la *procédure d'adoption des normes* y afférentes (principe de légalité, qui exige l'intervention directe de l'assemblée démocratiquement élue, sans délégation possible au pouvoir exécutif, pour la fixation des éléments essentiels du prélèvement), la *confirmation annuelle* de la norme fiscale par l'assemblée démocratiquement élue (principe d'annualité), ainsi que le *contenu de la norme fiscale* (respect du principe d'égalité et de non-discrimination).

Outre le texte de la Constitution, la Cour constitutionnelle a « identifié » des principes, de valeur constitutionnelle, dont l'application est subordonnée au constat préalable de l'existence d'un « impôt ». Par exemple, une *distinction* doit être faite, selon la Cour, *entre le régime de répartition des compétences matérielles d'une part, et des compétences fiscales d'autre part*. Ainsi, une collectivité politique détentrice d'un pouvoir fiscal peut être amenée à adopter des mesures relatives à un impôt, qui ont un effet sur des domaines de compétences matérielles qui relèvent d'une autre collectivité politique. Cet effet peut même faire partie des objectifs de l'autorité agissant en matière fiscale. Par exemple, lorsque le législateur fédéral élabore sa politique fiscale immobilière, il est susceptible de mobiliser l'instrument de l'impôt à des fins qui relèvent des compétences matérielles des Régions (logement, aménagement du territoire, protection des biens classés, etc.). Pareils empiètements, par le biais de la fiscalité, sur les attributions matérielles des autres niveaux de pouvoir, ne sont admis, selon la Cour constitutionnelle, que si le législateur fiscal respecte le principe de proportionnalité et ne rend donc pas impossible ou exagérément difficile l'exercice, par l'autorité matériellement compétente, de ses compétences. Ce principe dit de « proportionnalité », mobilisé dans ce contexte, vaut pour les « impôts » qualifiés comme tels.

De nombreuses normes légales ou réglementaires exigent aussi, pour s'appliquer, que la nature « fiscale »

ou non d'une perception ou d'un paiement soit déterminée (compétence du juge pour trancher les litiges et procédure à suivre, applicabilité des règles du droit civil, applicabilité des règles du droit administratif, etc.). Au surplus, les paramètres à respecter pour la fixation du montant du prélèvement ou des régimes de faveur (taux réduits, exonérations) qui l'accompagnent diffèrent selon la nature juridique de celui-ci (par exemple, proportionnalité du montant d'une rétribution-redevance par rapport au coût du service rémunéré par elle).

Enfin, la question de la nature juridique d'un prélèvement obligatoire se pose aussi dans le cadre de la mise en œuvre du droit de l'Union européenne (par exemple, applicabilité de la taxe sur la valeur ajoutée).

2. Notion d'« impôt »

L'impôt est défini, par la Cour constitutionnelle, comme un : « *prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État. Il est inscrit à son budget et ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément* »¹⁴.

La définition la plus classique de l'impôt est néanmoins celle donnée, depuis 1950, par la Cour de cassation : « *l'impôt est un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique* »¹⁵.

Selon ces définitions, l'impôt est un prélèvement imposé par voie d'autorité ; il est établi par une collectivité politique ; il entretient un lien étroit avec le territoire ; il sert à financer des services d'utilité publique, ce qui n'empêche pas que l'instrument fiscal puisse être utilisé aussi à d'autres fins (incitatives ou dissuasives, c'est-à-dire régulatrices) relevant des politiques de fond au sens large.

En outre, l'impôt engendre des recettes qui sont inscrites au budget et dans les comptes publics de la collectivité politique concernée. Ce critère représente la pratique usuelle. Toutefois, il n'a pas empêché la *reconnaissance, en droit belge, d'impôts levés par une collectivité politique mais dont les recettes sont directement affectées à une autre personne morale de droit public (voire une personne morale de droit privé)*, et ce sans passer par le budget de l'autorité publique ayant établi l'impôt¹⁶.

(14) Voy., notamment, C.A., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1 ; C. const., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.3.2 ; C. const., 16 avril 2013, n° 45/2013, B.5 ; C. const., 5 février 2019, n° 7/2019, B.5.1.

(15) Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1951, I, p. 191, note W.G. Voy. aussi Cass., 12 octobre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 106, concl. G. Van der Meersch ; Cass., 20 mars 2003, *Pas.*, I, p. 556, concl. De Riemaeker.

(16) Voy. C.A., 20 mai 1998, n° 49/98, B.8.9.3 : « *Les droits en cause sont d'ailleurs établis par l'État et au profit de celui-ci, mais, en vertu de l'article 9 de la loi du 13 juillet 1981 portant création d'un Institut d'expertise vétérinaire, la loi elle-même les affecte au financement de cet Institut. L'article 170*

Enfin, l'impôt ne constitue pas la contrepartie d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément.

Dans d'autres décisions de jurisprudence, la caractérisation de l'impôt par contraste par rapport à des catégories distinctes de prélèvements ou perceptions a permis de mettre en évidence d'autres éléments d'identification de la nature fiscale ou non d'un impôt. Ainsi, par exemple, l'impôt ne « sanctionne » pas des comportements prohibés formellement ; certes, l'impôt est susceptible de dissuader des activités ou comportements que l'autorité désapprouve ou s'efforce de décourager, mais il ne peut « réprimer » à proprement parler la violation d'un interdit¹⁷.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle¹⁸, ainsi que les avis et arrêts du Conseil d'État¹⁹, la circonstance qu'un prélèvement poursuive des objectifs autres que budgétaires, ne suffit pas à le disqualifier en tant qu'impôt.

3. Notion de « redevance/rétribution »

3.1. Comme cela a été déjà dit ci-avant, l'intérêt d'une qualification en tant que rétribution-redevance, plutôt qu'impôt, réside dans le fait que le cadre juridique diffère selon la nature juridique du prélèvement. Le principe constitutionnel de légalité de l'impôt, qui implique l'intervention d'une assemblée démocratiquement élue pour la fixation des éléments constitutifs du prélèvement, est plus souple pour une redevance que pour un impôt²⁰. La collectivité politique habilitée à introduire

une redevance est celle qui a la « compétence matérielle » à laquelle cette perception se rapporte²¹, alors que seule l'autorité qui a la « compétence fiscale » (distincte de la compétence matérielle) peut établir un impôt²². Une rétribution-redevance implique un service rendu en contrepartie ; celui qui ne bénéficie pas de ce service ne doit jamais acquitter le prélèvement, alors qu'un impôt est susceptible d'être dû même en l'absence de service réellement reçu en contrepartie. Le montant de la rétribution doit nécessairement être proportionné au coût du service offert en retour au redevable considéré isolément²³, ce qui n'est pas le cas d'un impôt²⁴. L'applicabilité des règles de droit civil est plus largement admise en matière de redevance. D'autres différenciations de régime juridique pourraient encore être citées, mais ceci montre d'emblée l'enjeu de la discussion.

Dans la suite, les termes de « rétribution » et de « redevance » sont employés indifféremment.

Il convient encore de noter que les juridictions compétentes sont en mesure de requalifier les prélèvements qui leur sont soumis pour appréciation, et ce à l'encontre, le cas échéant, de la qualification donnée par l'auteur du prélèvement²⁵.

3.2. La « rétribution » est visée à l'article 173 de la Constitution. Elle est définie par la Cour constitutionnelle comme « l'indemnisation d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément²⁶. Elle n'a qu'un caractère d'indemnisation, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le

de la Constitution n'interdit pas de prévoir une telle affectation » ; C.A., 17 décembre 2003, n° 164/2003 (à propos d'une cotisation à verser au profit de l'ONDRAF, que la Cour qualifie d'impôt) : « B.8.5. Cette qualification n'est pas remise en cause par la circonstance que le produit de cette contribution sert à réaliser un objectif spécifique, à savoir dresser et tenir à jour un inventaire de l'ensemble des installations nucléaires et sites contenant des substances radioactives, et que cette contribution est versée à cet effet à l'ONDRAF, qui a été chargé par la loi-programme du 12 décembre 1997 de cette nouvelle mission. (...) B.10. Les parties requérantes considèrent enfin que la contribution en cause n'est pas versée à l'État, aux communautés, aux régions, aux provinces, aux communes, aux polders ou aux waterings, qui ont seuls compétence pour établir des impôts, mais bien à un organisme public dont la personnalité juridique se distingue de ces autorités, de sorte que les articles 170 et 173 de la Constitution auraient été violés en l'espèce et que, partant, les entreprises contributrices auraient fait l'objet d'une application discriminatoire, par rapport à l'ensemble des contribuables, du principe de la légalité des impôts. Le fait que le prélèvement litigieux est affecté directement à l'ONDRAF en vue de réaliser des objectifs décrits dans la loi ne fait pas perdre à ce prélèvement son caractère d'impôt » (c'est nous qui soulignons).

- (17) À cet égard, voy., notamment, Conseil d'État (XV^e ch.), 22 novembre 2016, n° 236.487, ASBL F. c. *Commune de Molenbeek-Saint-Jean* (consultable sur le site internet du Conseil d'État : http://www.raadvst-consetat.be/?page=caselaw_page3&lang=fr). Voy., à ce propos, R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, pp. 293-314.
- (18) Voy., notamment, C.A., 23 avril 1992, n° 31/92. Voy. encore, à propos de la taxation des appareils de jeux en Flandre, C.A., 25 mars 1997, n° 18/97, spéc. B.6.3 ; C.A., 11 février 1998, n° 10/98, spéc. B.2.3.
- (19) Voy., notamment, Conseil d'État, 5 octobre 2004, *SPRL Erivo*, n° 135.709 (à propos d'un impôt local sur les spectacles de charme) ; 12 mars 2004, *Vandenplas e.a.*, n° 129.174, (à propos d'une taxe communale à charge des établissements sex-shops et peep-shows) ; 17 mars 2003, *SPRL Outdoor immobilière*, n° 117.110, (à propos d'une taxe sur les loges foraines et loges mobiles) ; 23 décembre 2002, *A.S.B.L. « Espace P » et cons.*, n° 114.119, (à propos d'une taxe sur les serveuses et serveurs de bar et autres établissements analogues) ; 2 octobre 2001, *D'Aoust et cons.*, n° 99.385, (à propos d'une taxe sur les secondes résidences). Selon la jurisprudence constante du Conseil d'État, aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter par priorité sur des activités qu'elle juge plus critiquables que d'autres ou dont elle estime la prolifération nuisible.
- (20) Voy., notamment, C. const., 22 février 2018, n° 18/2018, B.5.9.2 ; C. const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.4.
- (21) Voy., notamment, C. const., 29 juillet 2010, n° 89/2010, B.15.2.
- (22) Voy., notamment, C. const., 28 février 2013, n° 21/2013, B.4.3.
- (23) Voy., notamment, C. const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.4.3 et B.5 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts).
- (24) Voy., notamment, C. const., 6 juin 2013, n° 80/2013, B.10.
- (25) C. const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.5 : « Le fait que le législateur décrétal appelle "rétribution" cette perception ne suffit pas en soi pour qualifier effectivement cette dernière de rétribution ». Voy. aussi, C. const., 28 février 2019, n° 37/2019, B.13.2 (à propos d'une perception pratiquée en lien avec l'octroi d'un accès temporaire à une zone de basses émissions en Région bruxelloise).
- (26) C.A., 22 novembre 2006, n° 172/2006, B.18 ; 28 juillet 2006, n° 124/2006, B.6.3 ; 14 décembre 2005, n° 186/2005, B.8 ; 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, B.14.2 (à propos de la « cotisation d'emballage » frappant les récipients pour boissons à usage unique lors de leur mise à la consommation) ;

coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable »²⁷. Dans cette définition, les mots « *au bénéfice du redevable considéré isolément* » renvoient à la nécessité d'identifier un service qui profite tout particulièrement au redevable de la rétribution, à savoir le « critère de spécialité ». Quant à l'exigence d'un rapport raisonnable entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû, il est de coutume de parler, à ce propos, du « critère de proportionnalité ».

3.3. La « rétribution/redevance » se distingue donc, conceptuellement parlant, de « l'impôt ».

On range dans la catégorie des impôts à proprement parler lesdites « taxes rémunératoires » (sous-catégorie d'impôts) : leur fait générateur renvoie certes à l'idée de rémunération d'un service, mais ce qui les différencie des rétributions (ou redevances) est le fait que les taxes rémunératoires financent des dépenses d'intérêt général au sens strict, et non des dépenses publiques qui profitent directement et immédiatement tout spécifiquement aux redevables concernés. Ainsi, pour reprendre les termes d'un arrêt prononcé par la Cour constitutionnelle, « *bien qu'une telle dépense d'intérêt général bénéficie à un grand nombre de personnes, ou même à tous au sein de la collectivité, le propre d'une taxe rémunératoire est qu'elle soit imposée, en vue du financement des frais dans l'optique desquels elle est établie, à ceux dont l'autorité taxatrice considère qu'ils peuvent tirer le plus grand avantage de ces frais, peu importe si les redevables font ou non usage du service financé au moyen de cette taxe. Les redevables n'ont d'ailleurs pas la possibilité d'échapper de la sorte à la taxe prévue* »²⁸. Dès lors qu'il s'agit d'un impôt à proprement parler, les taxes rémunératoires sont, à l'instar des autres prélèvements fiscaux, soumises aux règles dont le champ d'application se détermine à partir de la notion d'impôt.

Les taxes rémunératoires sont fréquemment mobilisées par les communes en vue de récupérer les coûts afférents à la construction ou la réfection d'infrastructures urbanistiques (route, trottoir, égouts, etc.).

4. Les prélèvements « *sui generis* »

Dans certaines circonstances données, la Cour constitutionnelle a refusé d'ancrer des prélèvements obligatoires qui lui étaient soumis pour appréciation dans les catégories préexistantes (impôt, rétribution, cotisation

sociale – catégorie dont nous n'examinons pas ici les traits caractéristiques – ou prix au sens civil du terme) et consacré l'existence, en droit belge, de prélèvements *sui generis*. Tel fut le cas, notamment, d'un prélèvement sur les bonis sociaux des sociétés immobilières de service public (C. const., 26 avril 1995, n° 36/95), ou encore, d'une compensation forfaitaire imposée au secteur de la presse audiovisuelle pour couvrir la perte, par le secteur de la presse écrite, de recettes publicitaires (C. const., 3 juillet 2002, n° 117/2002). L'option retenue d'ouvrir l'espace de qualification a pour conséquence qu'il existe aujourd'hui des prélèvements publics dont la nature juridique est indéterminée et qui se placent essentiellement en dehors du champ de protection et d'encadrement prévu par la Constitution. Les prélèvements concernés avaient trait à des dispositifs de « solidarité » entre secteurs, mis en place par les pouvoirs publics, sans pour autant que ceux-ci ne jouent, vis-à-vis du produit, un rôle autre que celui de « courroie de transmission » intersectorielle de fonds.

D. LES SOURCES DU DROIT FISCAL RÉGIONAL ET LOCAL

Les sources de droit principalement mobilisées en matière de fiscalité immobilière régionale et locale sont donc, compte tenu de ce qui précède :

- a) La Constitution.
- b) La loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (« LSF ») (régime des « impôts régionaux » et de l'« IPP régional »).
- c) La loi (ordinaire) du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110 [170], §§ 1^{er} et 2, de la Constitution (principe « *non bis in idem* » et exceptions).
- d) Les décrets ou ordonnances relatifs à la fiscalité régionale et à la procédure fiscale régionale (ex. Code Flamand de la Fiscalité ; décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes ; ordonnance du 6 mars 2019 relative au Code bruxellois de procédure fiscale) ;
- e) Les décrets ou ordonnances relatifs aux communes/provinces ainsi que les décrets ou ordonnances relatifs à la procédure fiscale locale (ex. Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation ; ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en

17 décembre 2003, n° 164/2003, B.8.4.1 ; 18 octobre 2001, n° 128/2001, B.6 ; 12 juin 1997, n° 34/97, B.7.4 ; 17 avril 1997, n° 21/97, B.4.3 ; 15 octobre 1996, n° 55/96, B.4.2.4 ; 13 septembre 1995, n° 64/95, B.13 (« paiement d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément ») ; 14 novembre 1991, n° 32/91, 5.B.1.4.

(27) C. const., 28 février 2019, n° 37/2019, B.13.3 ; C. const., 22 février 2018, n° 18/2018, B.5.9.3 ; C. const., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.5 (à propos des droits de port appliqués en Région flamande) ; C. const., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.3 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts) ; C. const., 20 février 2014, n° 30/2014, B.3 (à propos d'une rétribution couvrant les coûts occasionnés à la CWaPE par la gestion du système des certificats verts) ; C. const., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.6.2 ; 6 juin 2013, n° 80/2013, B.6 ; 28 février 2013, n° 21/2013, B.3.3 (à propos d'une redevance prévue en Wallonie pour rétribuer l'avantage procuré par la mise à disposition de l'eau dans le cadre de sa distribution publique) ; 11 janvier 2012, n° 2/2012, B.32.

(28) C.A., 30 novembre 2005, n° 173/2005, B.6.5.

matière de taxes communales ; décret flamand du 30 mai 2008 relatif à l'établissement, au recouvrement et à la procédure contentieuse des taxes provinciales et communales).

- f) Les règlements-taxes des provinces, des communes ou de l'agglomération bruxelloise.
- g) Le droit fiscal européen et le droit fiscal international.

II. Les prérogatives de l'autorité fédérale en matière de fiscalité immobilière

En vertu de l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, « *Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi* ».

Outre qu'elle consacre le principe constitutionnel de légalité des impôts fédéraux, évoqué ci-avant, cette disposition constitue le fondement du pouvoir fiscal de l'autorité fédérale. Le texte de ce premier paragraphe ne prévoit aucune restriction, à la différence des paragraphes qui suivent et qui concernent la fiscalité régionale et locale. L'impression première est donc que la marge de manœuvre du législateur fédéral en matière fiscale, en termes de compétences, est illimitée. Il convient néanmoins de tenir compte de l'article 177 de la Constitution qui, pour rappel, habilite le législateur fédéral à fixer, par le biais d'une loi adoptée à la majorité spéciale, le système de financement des Régions. Dès lors que ce « système de financement » peut inclure des éléments relatifs aux impôts et impliquer que des compétences fiscales soient confiées, exclusivement le cas échéant, aux Régions, il peut avoir pour conséquence de restreindre, par voie de corollaire, l'autonomie fiscale de l'autorité fédérale. Autrement dit, si le texte constitutionnel en soi ne restreint pas directement la liberté dont cette dernière dispose d'établir les impôts qu'elle souhaite, il permet que le législateur fédéral agissant à la majorité spéciale lui retire des prérogatives fiscales au profit des entités fédérées (tout particulièrement, les Régions).

À l'heure actuelle, c'est encore l'autorité fédérale qui détient, de manière générale, les compétences fiscales les plus étendues. Du moins, tel est le cas pour les prélèvements fiscaux les plus conséquents en termes de recettes.

A. LES IMPÔTS SUR LES REVENUS : IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES (IPP), IMPÔT DES SOCIÉTÉS (ISOC), IMPÔT DES PERSONNES MORALES (IPM) ET IMPÔT DES NON-RÉSIDENTS (INR)

Pour ce qui a trait à la fiscalité des revenus engendrés par les immeubles (en ce compris les « revenus imputés »), le législateur et le gouvernement fédéraux sont responsables de l'évolution du régime des impôts sur les revenus :

- *impôt des personnes physiques* (sous réserve de ce qui est précisé ci-après à propos des prérogatives

des Régions, des communes et de l'agglomération bruxelloise vis-à-vis de l'IPP) ;

- *impôt des sociétés* ;
- *impôt des personnes morales* ;
- *impôt des non-résidents* (sous réserve de l'obligation d'adapter le régime fiscal des non-résidents de manière à tenir compte des dispositions fiscales régionales afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que des dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition – art. 54/2 de la LSF) ;
- *précompte professionnel* ;
- *précompte mobilier*.

B. LA TVA

La compétence de l'autorité fédérale est exclusive en matière de TVA immobilière au sens large. Compte tenu du niveau important d'harmonisation, voire d'unification, de ces impôts, il est nécessaire toutefois de veiller au respect du droit de l'Union européenne, en ce compris les arrêts de la Cour de justice de l'Union européenne.

C. CERTAINS DROITS D'ENREGISTREMENT

Le législateur fédéral est demeuré compétent pour un certain nombre de droits d'enregistrement (le droit sur les baux, les emphytéoses et les superficies, par exemple), à savoir les droits qui ne sont pas régionalisés en vertu de l'article 3 de la LSF (lecture *a contrario*).

Le droit sur les apports (notamment, d'immeubles) dans une société demeure exclusivement fédéral, à l'exception du droit sur les apports faits par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation (dont la régionalisation est, à titre de dérogation, prévue par l'article 3 de la LSF).

En outre, si le droit d'enregistrement sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique est régionalisé (art. 3, al. 1^{er}, 7^o, a, LSF), le droit proportionnel sur la constitution d'une hypothèque sur un navire est resté fédéral.

L'autorité fédérale conserve, de surcroît, la compétence exclusive pour tout ce qui a trait à la formalité de l'enregistrement.

Enfin, pour les droits d'enregistrement régionalisés, seule une loi fédérale votée à la majorité spéciale (telle que prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la LSF) peut modifier les règles relatives à la matière imposable ou aux redevables de ces impôts (interprétation *a contrario* de l'article 4 de la LSF).

D. LA TAXE COMPENSATOIRE DES DROITS DE SUCCESSION

La taxe compensatoire des droits de succession est perçue annuellement sur la masse des biens (en ce compris immobiliers) que les ASBL et les fondations privées possèdent en Belgique. Elle se trouve encore sous la responsabilité exclusive de l'autorité fédérale.

E. LE DROIT D'HYPOTHÈQUE

Le droit d'hypothèque (à ne pas confondre avec le droit d'enregistrement sur la constitution d'hypothèque qui, lui, est partiellement régionalisé) est perçu sur les inscriptions d'hypothèques et de privilèges sur des biens immeubles. Il demeure fédéral.

F. LES DROITS ET TAXES DIVERS

Les droits et taxes divers sont demeurés sous la responsabilité exclusive de l'autorité fédérale. Parmi ceux-ci, figure le droit d'écriture qui est exigé sur une série bien délimitée d'actes et d'écrits, pour autant qu'ils soient dressés en Belgique (par exemple, les actes des notaires, les actes des huissier de justice, ou encore, certains écrits bancaires).

G. LES EXCEPTIONS APPORTÉES À L'AUTONOMIE FISCALE DES RÉGIONS ET DES COLLECTIVITÉS LOCALES

Enfin, on rappelle ici que le législateur fédéral est exclusivement compétent – sous réserve de l'utilisation, par les Régions, de leurs compétences implicites²⁹ – pour apporter des exceptions (dont la nécessité est démontrée, à l'autonomie fiscale des collectivités locales (communes, provinces, agglomération bruxelloise). Le cas échéant, ces exceptions concernent des aspects de fiscalité immobilière.

III. Les prérogatives des Régions en matière de fiscalité immobilière

L'autonomie fiscale normative des Régions revêt principalement trois formes bien distinctes.

Les *taxes régionales propres*, tout d'abord. Cette forme d'autonomie, qui repose directement sur l'article 170, § 2, de la Constitution, consiste en la faculté, pour une Région, de créer ses propres impôts de toutes pièces,

c'est-à-dire à partir de rien. Comme cela sera précisé ci-après, la marge de manœuvre des autorités régionales est fortement restreinte par ladite règle fédérale *non bis in idem*.

La fiscalité dérivée sous la forme des « impôts régionaux ». Cette forme d'autonomie trouve son fondement dans les articles 3 à 5 de la LSF et est issue de la décentralisation de prélèvements fiscaux initialement établis et collectés par l'État national. Non seulement le produit de ces impôts, mais aussi les principales compétences normatives se trouvent désormais exclusivement dans les mains des Régions, au détriment de l'autorité fédérale. Au surplus, les Régions ont la faculté de reprendre à leur compte le service de ces impôts, de manière à ce que ceux-ci soient désormais établis et collectés par les administrations fiscales régionales plutôt que par le SPF Finances.

La fiscalité dérivée sous la forme de l'impôt des personnes physiques régional. Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions bénéficient de prérogatives substantielles en matière d'impôt des personnes physiques : centimes additionnels calculés sur le montant de l'impôt État réduit ; diminutions d'impôt ; augmentations d'impôt, réductions d'impôt et crédits d'impôt liés aux compétences matérielles régionales. Pour certains faits générateurs de réductions ou de crédits d'impôt, les Régions disposent désormais d'une compétence exclusive, au détriment de l'autorité fédérale.

A. LES TAXES RÉGIONALES PROPRES (= AUTONOMIE FISCALE PROPRE)

La première catégorie d'autonomie fiscale a trait aux taxes régionales propres. Ce sont des impôts créés de toutes pièces, c'est-à-dire à partir de rien, par chaque Région. Leur régime juridique³⁰, en ce compris procédural, est intégralement fixé par le législateur régional compétent et ce sont les administrations régionales qui en assurent le service intégral (établissement concret de la base, calcul de l'impôt, contrôle, perception, recouvrement, gestion des recours *administratifs*)³¹.

Ces taxes régionales propres ne peuvent être établies que sur des matières imposables qui ne sont pas encore « occupées » par de la législation fiscale fédérale

(29) Les *compétences implicites* ont été introduites dans l'organisation fédérale de la Belgique par l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles suivant lequel « [l]es décrets peuvent porter des dispositions de droit relatives à des matières pour lesquelles les Parlements ne sont pas compétents, dans la mesure où ces dispositions sont nécessaires à l'exercice de leur compétence ». Cette disposition permet aux entités fédérées de régler par décret des matières pour lesquelles elles ne sont *a priori* pas compétentes mais qui s'avèrent nécessaires à l'exercice de leurs propres prérogatives. La Cour constitutionnelle subordonne son usage au respect de trois conditions cumulatives : (1) la réglementation adoptée doit être nécessaire à l'exercice de la compétence de l'entité fédérée, (2) la matière doit pouvoir se prêter à un traitement différencié et (3) l'incidence des dispositions concernées sur les matières pour lesquelles une autre entité est compétente doit être marginale. Cette clause des pouvoirs implicites a déjà été utilisée par certaines Régions pour apporter des restrictions à l'autonomie fiscale des communes. Sur la notion de pouvoirs implicites en matière fiscale, voy. J.-C. LAES, « L'application des pouvoirs implicites en matière fiscale », *R.F.R.L.*, 2020/1, pp. 5-21.

(30) Matière imposable, redevables, base imposable, taux d'imposition et éventuelles exonérations.

(31) Sous réserve de l'utilisation des pouvoirs implicites prévus par l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, les Régions sont néanmoins incompétentes pour édicter des règles relatives aux attributions des juridictions et à la procédure applicable devant celles-ci.

(art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989³²) et qui ne correspondent pas à la matière imposable des « impôts régionaux » de la deuxième catégorie (art. 11 de la LSF), évoqués ci-après. Cette restriction trouve sa source dans ce que l'on appelle, dans le jargon institutionnel, la règle fédérale *non bis in idem* : les Régions souhaitant créer un nouvel impôt ne peuvent en principe le faire que sur des faits générateurs fiscaux inédits³³. Par voie de conséquence, mettre en place une taxe régionale propre est un exercice délicat pour une Région, qui doit faire preuve, à cette fin, de créativité.

La règle fédérale *non bis in idem* n'interdit pas seulement aux Régions de lever un impôt dans les matières qui font l'objet d'une imposition par l'État ; elle prohibe aussi la perception de centimes additionnels régionaux aux impôts et perceptions au profit de l'État, ainsi que l'octroi de remises régionales sur ceux-ci (art. 1^{er} de la loi ordinaire du 23 janvier 1989).

En guise de compensation de l'effet restrictif sur l'autonomie fiscale des Régions de la règle fédérale *non bis in idem*, le législateur fédéral ordinaire a prévu de réserver aux Régions, à l'article 2 de la loi du 23 janvier 1989, le pouvoir exclusif de lever des impôts en matière d'eau et de déchets.

Enfin, il convient de noter que les taxes régionales propres ne sont pas déductibles, en principe, à l'impôt des sociétés. Elles constituent, partant, un coût net pour les sociétés redevables.

En Région wallonne, il existe quelques taxes régionales propres de ce type qui, exploitant des matières imposables encore vierges de toute taxation, ont pu voir le jour en relation avec des immeubles : notamment, la *taxe sur les sites d'activité économique désaffectés*³⁴, la *taxe sur les bénéfiques résultant de la planification*³⁵. En Région de Bruxelles-Capitale, l'on peut citer, entre autres, la *taxe régionale sur*

les surfaces non résidentielles, la taxe sur les sites inscrits à l'inventaire des sites d'activité inexploités, la taxe sur les établissements d'hébergement touristique. Parmi les taxes régionales immobilières en vigueur en Région flamande, figurent la *taxe sur les sites d'activité économique désaffectés et délabrés*, ou encore, la *taxe sur les bénéfiques résultant de la planification spatiale*.

Il arrive parfois que des taxes régionales propres initialement introduites soient ultérieurement supprimées ou que leur applicabilité soit partiellement neutralisée, de manière pour le législateur régional à laisser le « champ libre » aux communes pour la taxation des faits générateur d'impôt en question. Par exemple, en Flandre, la taxe régionale d'occupation (des immeubles), introduite par un décret de 1995, a été abrogée en 2009, de sorte que les communes ont été « habilitées » à fiscaliser cette matière taxable. En outre, la taxe régionale sur les bâtiments ou habitations abandonnés a, elle aussi, été supprimée par un décret flamand de 2016 : les communes sont libres d'instaurer une taxe de ce type, mais des éléments d'harmonisation du régime de telles taxes ont été prévus par voie décrétales. Enfin, en 2016 toujours, la Région flamande a rendu inapplicable sa taxe sur les habitations inappropriées ou insalubres, à condition que les communes fiscalisent ce fait générateur, et ce en se conformant à certaines prescriptions minimales reprises dans un décret ; ce n'est que dans l'hypothèse où une commune n'aurait pas établi une telle taxe conforme aux prescrits minimaux prévus par voie décrétales que la taxe régionale trouverait encore à s'appliquer.

On voit ici le dialogue et le mouvement de « va-et-vient » qui peut se créer, en matière de fiscalité immobilière, entre une Région et les communes de son territoire, et ce en dépit de l'interdiction constitutionnelle qui est faite aux Régions de limiter l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux.

(32) Loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visées à l'article 110 (170), §§ 1^{er} et 2 de la Constitution, M.B., 24 janvier 1989.

(33) Selon la Cour constitutionnelle, « 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 ». Voy., notamment, C. const., 22 mars 2018, n° 34/2018 (à propos de l'abrogation fédérale de l'exemption de la TVA sur les jeux de hasard ou d'argent en ligne et de son impact sur la taxe régionale sur les jeux et paris) ; 22 juin 2017, arrêt n° 83/2017 ; 19 juin 2014, arrêt n° 93/2014 ; 4 mars 2008, arrêt n° 44/2008, B.6 ; 19 septembre 2007, arrêt n° 119/2007, B.6 (à propos de la taxe régionale bruxelloise à charge des occupants d'immeubles bâtis et de titulaires de droits réels sur certains immeubles) ; 26 avril 2006, n° 58/2006 ; 5 juillet 2000, arrêt n° 86/2000 ; 21 janvier 1998, arrêt n° 4/98. Sur la notion de « matière imposable », 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 », *Liber amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthemis, 2014, pp. 629-661 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *op. cit.*, spéc. pp. 236-241 ; A. GOEGBUER, « Het begrip belastbare materie: analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing », *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884.

(34) Cette taxe vise à lutter contre les sites constituant une pollution d'ordre visuel. Son but est de contribuer à éradiquer les friches industrielles ou autres, laissées à l'abandon, qui rebutent l'investisseur et sont de nature à réduire l'attractivité de la Région wallonne. Le redevable de la taxe est le propriétaire ou le titulaire du droit réel de jouissance, sur tout ou partie d'un site d'activité économique désaffecté.

(35) Prévue par le Code wallon du Développement territorial, cette taxe vise à capter une partie des bénéfiques engrangés en conséquence de la modification de destination d'une parcelle ou d'une partie de parcelle résultant de la révision d'un plan de secteur (planification spatiale). Elle constitue, en quelque sorte le pendant naturel du régime d'indemnisation des moins-values d'urbanisme. Concrètement le nouveau Code wallon du Développement territorial établit une liste de vingt-cinq modifications d'affectations réputées générer une plus-value et fixe forfaitairement le montant du bénéfice qui s'attache à chacune d'elles, lequel montant doit être « actualisé » tous les cinq ans. Le régime wallon retarde l'obligation de payer la taxe jusqu'au moment où le propriétaire concerné tire concrètement avantage du changement d'affectation ayant engendré un bénéfice foncier. La taxe n'est donc pas due dès l'entrée en vigueur de la révision du plan de secteur, mais seulement au moment de la cession à titre onéreux du bien qui en fait l'objet ou au moment de l'obtention d'un permis d'urbanisme ou d'urbanisation « qui n'aurait pu être obtenu avant l'élaboration ou la révision du plan de secteur ».

B. LES « IMPÔTS RÉGIONAUX » (= AUTONOMIE FISCALE DÉRIVÉE DE PREMIER TYPE)

L'article 3 de la LSF énumère toute une série de prélèvements fiscaux qui, au départ levés au niveau national/fédéral, ont progressivement fait l'objet d'une régionalisation de leur produit et des principales compétences normatives s'y rapportant : les budgets régionaux s'alimentent désormais de l'intégralité des recettes engrangées par ces impôts régionaux ; quant aux législateurs régionaux, ils sont devenus exclusivement compétents pour en modifier la base imposable, le taux et les exonérations³⁶. Les Régions sont donc les principales responsables de ces impôts désormais.

L'autorité fédérale a perdu les recettes afférentes à ces impôts et son droit de légiférer sur les éléments constitutifs précités ; elle reste néanmoins exclusivement compétente pour modifier la « matière imposable » ainsi que les « redevables » de ces impôts régionaux, mais tout amendement ne peut se matérialiser que par le biais d'une loi fédérale votée à la majorité spéciale (la matière imposable ainsi que les redevables des impôts régionaux sont donc « verrouillés »)^{37/38}. Ainsi, une Région ne peut pas supprimer, à proprement parler, un impôt régional mais elle peut, par contre, porter son taux à zéro ou étendre le régime des exonérations³⁹.

La liste des « impôts régionaux », telle qu'elle figure à l'article 3 de la LSF, est exhaustive et comprend les prélèvements fiscaux suivants (on souligne en gras ceux qui se rapportent directement ou indirectement aux immeubles) :

- les taxes sur les *jeux et paris*, sur les *appareils automatiques de divertissement* et sur *l'ouverture de débits de boissons fermentées* (1^{re} famille) ;
- le **précompte immobilier**⁴⁰ (2^e famille) ;
- les **droits de succession** d'habitants du Royaume et les **droits de mutation par décès** de non-habitants du Royaume ; les principaux **droits d'enregistrement** (droit sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique⁴¹ ; droit sur les donations entre vifs de biens meubles ou immeubles ; droit sur 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 ; droit sur la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique) (3^e famille) ;
- les *taxes de circulation* et de *mise en circulation*, ainsi que l'*Eurovignette*⁴² (4^e famille) ;
- la *redevance radio et télévision* (5^e famille)⁴³.

(36) Avant la cinquième réforme de l'État de 2001, la catégorie des « impôts régionaux » était tout sauf homogène. Un régime hybride s'appliquait selon le prélèvement fiscal concerné. Les Régions percevaient déjà la totalité du produit et étaient exclusivement compétentes pour régler la base, le taux et les exonérations de certains de ces impôts. Pour d'autres impôts régionaux par contre, la recette demeurait, partiellement du moins, fédérale. De surcroît, la compétence relative à la base – voire à la base, au taux et aux exonérations – demeurait fédérale, ce qui faisait douter sérieusement de la nature réelle d'impôt régional des prélèvements concernés. L'un des objectifs de la cinquième réforme de l'État a été, outre le fait d'accroître la liste des impôts régionaux (les droits de donation par exemple), d'harmoniser les prérogatives normatives (base d'imposition, taux d'imposition et exonérations) dont les Régions disposent à l'égard de l'ensemble des « impôts régionaux » repris à l'article 3 de la loi spéciale de financement. L'hétérogénéité a donc fait place à l'homogénéité de régime de cette autonomie fiscale régionale de premier type. Pour une description plus détaillée du régime des impôts régionaux antérieur à la cinquième réforme de l'État, voy. M. BOURGEOIS, « Regard sur une réalité qui se construit : l'autonomie fiscale des communautés et des régions dans le système de financement », *Revue générale de fiscalité*, 2001, pp. 197-221 et 231-253.

(37) La section de législation du Conseil l'État estime, à propos des « impôts régionaux » visés à l'article 3 de la LSF, que cette réserve fédérale de compétence vis-à-vis de la matière imposable, verrouillée par l'exigence d'une majorité spéciale, garantit que l'autorité nationale ne puisse pas, à l'avenir, agir par une simple majorité ordinaire dans des domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de la LSF. En l'absence de pareille réserve de compétence, l'autorité nationale pourrait se réapproprier aisément les compétences ainsi transférées, et ce par de simples lois adoptées sur le fondement de l'article 170, § 2, de la Constitution (« exceptions dont la nécessité est démontrée », apportées à l'autonomie fiscale des Régions). Dès lors, le législateur spécial a « verrouillé » la matière taxable des « impôts régionaux », tout autant vis-à-vis du législateur national (agissant à la majorité ordinaire) que vis-à-vis des législateurs régionaux (St., VI. parl., 2013-2014, n° 2210-1, p. 254 ; *Doc. parl.*, Chambre, 1988-89, n° 635/1, pp. 7-8 et 60 ; *Doc. parl.*, Chambre, SE 1991-1992, n° 604/2, pp. 11-12).

(38) Dans un avis récemment rendu (qui confirme des avis déjà antérieurement rendus sur le sujet), la section de législation du Conseil d'État a expressément confirmé que la désignation des contribuables ne faisait pas partie des éléments essentiels des impôts régionaux pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu de l'article 4 de la LSF : « Vu le lien étroit avec la matière imposable, et par analogie avec les principes qui s'appliquent à une modification de la matière imposable, il faut considérer qu'une modification des contribuables ne peut pas être décidée par le législateur ordinaire, dès lors que la nature des impôts régionaux s'en trouverait ainsi modifiée. Cela reviendrait à modifier à la majorité ordinaire la loi spéciale sur le financement des communautés et des régions. Cette modification législative ne peut par conséquent être adoptée qu'à une majorité spéciale » (avis 67.814/1/V du 14 septembre 2020 sur des amendements sur la proposition de loi « modifiant le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en vue de rendre obligatoire l'enregistrement d'actes notariés étranger » (*Doc. parl.*, Chambre, 2019/2020, n° 55-1357/008), n° 6).

(39) Tant avant qu'après la cinquième réforme de l'État, un important contentieux s'est développé devant la Cour constitutionnelle à propos de la signification concrète des termes de « base d'imposition », « taux d'imposition », « exonération » et « matière imposable ». L'enjeu avait trait à la détermination des limites exactes du domaine de compétence exclusive des Régions. Voy., entre autres, C. const., 19 septembre 2014, arrêt n° 130/2014 ; 19 juin 2014, arrêt n° 93/2014 ; 5 mai 2011, arrêt n° 63/2011 ; 4 mars 2008, arrêt n° 44/2008 (à propos de la distinction entre la matière imposable du précompte immobilier et sa base imposable) ; 14 octobre 1999, arrêt n° 109/99 (à propos de l'étendue de la compétence régionale exclusive vis-à-vis du taux d'imposition et des exonérations du précompte immobilier) ; 15 juillet 1999, arrêt n° 86/99 ; 15 juillet 1999, arrêt n° 82/99 ; 9 décembre 1998, arrêt n° 128/98.

(40) L'essentiel des recettes engrangées par le précompte immobilier consiste néanmoins dans les centimes additionnels levés par les provinces, les communes et l'agglomération bruxelloise sur le montant de base fixé par les Régions, et ce conformément à l'article 464/1 du C.I.R. 1992.

(41) Demeure fédéral, néanmoins, le droit sur les transmissions résultant d'un apport dans une société (« droit d'apport »). Cette réserve de compétence fédérale se justifiait notamment par l'harmonisation européenne partielle dont le droit d'apport a fait l'objet. Une exception est toutefois apportée : est régionalisé le droit sur les apports, faits par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation.

(42) L'Eurovignette est abrogée depuis le 1^{er} avril 2016 suite à l'introduction du prélèvement kilométrique sur les poids lourds.

(43) Le taux de ce prélèvement a été porté à 0 dans les trois Régions, de manière telle qu'il n'est plus appliqué nulle part en Belgique aujourd'hui (sous réserve du recouvrement des arriérés).

En ce qui concerne le *précompte immobilier*, les Régions ne peuvent toutefois pas modifier le « revenu cadastral fédéral ». Elles peuvent néanmoins décider d'écartier ce revenu cadastral fédéral comme base taxable du précompte immobilier et de le remplacer par une autre base de calcul dont les modalités seraient fixées par leurs soins. Elles sont cependant contraintes, en cas de redéfinition de la base d'imposition, de respecter la matière imposable du précompte immobilier dont on sait qu'elle est ancrée dans la loi spéciale de financement et qu'elle ne peut être amendée, par conséquent, que moyennant l'adoption d'une loi spéciale par l'autorité fédérale.

L'article 5 de la LSF énumère les critères de localisation territoriale des impôts régionaux, grâce auxquels tant le produit que la compétence normative peuvent être ventilés entre les trois Régions. Par exemple, le critère de situation du bien immeuble permet de localiser le précompte immobilier. En guise d'illustration encore, les droits de succession se localisent à l'endroit où le défunt avait son domicile fiscal au moment de son décès ; si le défunt a eu son domicile fiscal dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès, les droits se localisent à l'endroit de la Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période.

Contrairement aux taxes régionales propres, les *impôts régionaux* demeurent déductibles à l'impôt des sociétés.

Au surplus, en vertu de l'article 5, § 3, de la LSF et selon la procédure qui s'y trouve indiquée, l'État fédéral assure gratuitement, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des « impôts régionaux »⁴⁴, et ce pour le compte des Régions et en concertation avec celles-ci. Toutefois, chaque Région peut individuellement décider de reprendre à sa charge le service en question, et donc, de faire administrer les impôts régionaux en question par ses propres administrations. Il s'agit d'un système « à la carte » qui explique l'asymétrie actuellement existante entre les trois Régions, certaines ayant repris le service de certains impôts, d'autres non.

En cas de reprise du service, les Régions deviennent aussi compétentes pour fixer les règles de procédure administrative concernant ces impôts.

À ce jour, la *Région wallonne* a repris le service de la taxe sur les jeux et paris, de la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, du précompte immobilier, ainsi que des taxes de circulation et de mise en circulation.

La *Région de Bruxelles-Capitale* assure, quant à elle, le service du précompte immobilier. Pour sa part, la *Région flamande* a repris à son compte le service de l'intégralité des impôts régionaux énumérés à l'article 3 de la LSF.

C. L'IMPÔT DES PERSONNES PHYSIQUES RÉGIONAL (= AUTONOMIE FISCALE DÉRIVÉE DE SECOND TYPE)

Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, les Régions sont dotées de trois catégories de prérogatives, qu'elles exercent vis-à-vis des contribuables domiciliés fiscalement sur leur territoire au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Tout d'abord, pour financer leurs politiques, les Régions fixent, chaque année, leurs *centimes additionnels régionaux*, qui se calculent sur la base de l'impôt État réduit, c'est-à-dire de l'impôt fédéral⁴⁵ diminué par application du facteur dit d'autonomie (24,957 % depuis l'année 2018)⁴⁶. Budgétairement, cette compétence tarifaire régionale correspond, approximativement, à un quart du montant de l'impôt des personnes physiques tel qu'initialement calculé au niveau fédéral. Outre la nécessité de respecter le principe de la loyauté fédérale, les Régions doivent s'abstenir de réduire la progressivité de l'impôt⁴⁷. Elles peuvent néanmoins différencier leurs additionnels par tranche d'impôt, conformément aux indications reprises à l'article 5/4 de la LSF (et tout en respectant le principe d'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt⁴⁸).

Ensuite, les Régions sont exclusivement compétentes pour les faits générateurs de réductions d'impôt et de crédits d'impôt énumérés à l'article 5/5, § 4, de la LSF et qui concernent principalement les immeubles, tout particulièrement les habitations (nous soulignons en gras) :

- 1° les **dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre** ;
- 2° les **dépenses de sécurisation des habitations** contre le vol ou l'incendie ;
- 3° les **dépenses pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés** ;
- 4° les dépenses payées pour des prestations dans le cadre des agences locales pour l'emploi et pour des prestations payées avec des titres-services autres que des titres-services sociaux ;
- 5° les **dépenses faites en vue d'économiser l'énergie** dans une habitation à l'exclusion des intérêts qui se rapportent à des contrats de prêt visés à l'article 2 de la loi de relance économique du 27 mars 2009 ;

(44) Le service de l'impôt comprend « le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (...), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts) » (Doc. parl., Chambre, n° 50-1183/007, p. 160. Voy. aussi C. const., 1^{er} septembre 2008, n° 124/2008, B.8.4).

(45) À l'exclusion de la partie de l'impôt fédéral calculé sur certains revenus mobiliers et sur certaines plus-values.

(46) Un rapport de la Cour des comptes du 12 juillet 2017 a dévoilé le facteur d'autonomie définitif, applicable à partir de l'exercice d'imposition 2018. Celui-ci s'élève à 24,957 %. Pour les exercices d'imposition antérieurs, à savoir les exercices 2015 à 2017 le facteur d'autonomie était fixé à 25,99 %.

(47) Voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 262-266.

(48) Et sous réserve d'une petite exception restreinte et encadrée à cette interdiction, telle que prévue à l'article 5/6 de la LSF.

- 6° les dépenses de rénovation d'habitations situées dans une zone d'action positive des grandes villes ;
7° les dépenses de rénovation d'habitations données en location à un loyer modéré.

Enfin, les Régions sont autorisées à prévoir des *diminutions d'impôt*⁴⁹, ainsi que des *augmentations d'impôt*, des *réductions d'impôt* et des *crédits d'impôt*, à condition que ces augmentations, réductions ou crédits d'impôt⁵⁰ soient liés aux compétences matérielles des Régions. Il ne s'agit néanmoins pas d'une compétence exclusive des Régions. Par exemple, une Région pourrait décider d'accorder une nouvelle réduction d'impôt en matière d'impôt des personnes physiques pour les contribuables qui font l'acquisition d'une habitation « autre que propre ». La Région prendrait une telle mesure car elle est compétente à la fois fiscalement mais aussi matériellement en ce qui concerne le logement (par exemple, cette mesure serait destinée à renforcer le stock d'immeubles disponibles et de bonne qualité sur le marché locatif). Mais rien n'empêche l'autorité fédérale de décider, elle aussi, d'accorder une réduction similaire. Ce sont donc des compétences parallèles. Quoi qu'il en soit, les Régions doivent respecter, outre le principe de la loyauté fédérale, l'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt.

Il faut observer que les Régions n'ont aucune compétence vis-à-vis de la *matière imposable* et de la *base d'imposition de l'impôt des personnes physiques* (par exemple, les frais professionnels déductibles, ou encore, l'évaluation des avantages de toute nature comme ceux découlant de la mise à disposition d'un immeuble par une société au profit de son dirigeant), vis-à-vis du *service de l'impôt des personnes physiques*, ou encore vis-à-vis des *précomptes professionnels et mobiliers*. Toutes ces prérogatives demeurent l'apanage exclusif de l'autorité fédérale.

Enfin, l'article 5/7 de la LSF prévoit une procédure d'information des autres entités fédérées ainsi que de l'autorité fédérale des projets ou propositions régionaux

en matière d'IPP, ainsi que le principe d'une concertation avec l'autorité fédérale de manière à garantir l'applicabilité technique des éventuelles réformes régionales dans ce domaine. Le SPF Finances est en effet chargé de mettre en œuvre le droit régional relatif à l'IPP. En outre, la Cour des comptes est chargée de rendre un avis à propos du respect du principe de l'interdiction de diminuer la progressivité de l'impôt.

IV. Les prérogatives des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise en matière de fiscalité immobilière

A. CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

En vertu de l'article 170, §§ 3 et 4, de la Constitution :

« § 3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province ou la collectivité supra-communale que par une décision de son conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, 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 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

Combinée avec les articles 41 et 162 de la Constitution, cette disposition fonde l'autonomie fiscale des collectivités locales⁵¹. Le fondement du pouvoir fiscal propre des communes et des provinces a fait l'objet de controverses doctrinales⁵².

(49) Diminutions forfaitaires applicables à toutes les personnes soumises à l'impôt des personnes physiques dans la Région concernée.

(50) À la différence d'une réduction d'impôt (qui peut aboutir à porter le montant de l'impôt à zéro), les crédits d'impôt sont susceptibles d'engendrer un montant négatif d'impôt, ce qui signifie concrètement une obligation de « remboursement » par l'État au contribuable (qui équivaut économiquement à un subside ou une prime).

(51) Il s'agit d'une particularité du système belge. Selon le Conseil d'État, « l'établissement d'un impôt communal est en vertu de la Constitution, notamment de ses articles 41, 162 et 170, § 4, une matière d'intérêt communal qu'il revient au conseil communal de régler » (C.E., 24 mai 2002, *Ville de Huy c. Députation permanente du conseil provincial de Liège et Région wallonne*, n° 106.994). Sur le sujet, voy. M. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale en regionale belastingen. Deel 1. Lokaal*, Bruges, die Keure, 2020 ; V. SEPULCHRE, *Memento de la fiscalité locale et régionale 2018*, Wolters Kluwer Belgique, 2018.

(52) S'il est admis que l'article 170, § 2, de la Constitution fonde la compétence fiscale propre des Communautés et des Régions, la doctrine est divisée sur la portée des articles 170, § 3 et § 4. La doctrine et la jurisprudence majoritaires considèrent que la compétence fiscale des communes et des provinces trouve son fondement dans la combinaison de ces articles avec les articles 41 et 162 de la Constitution. Certains auteurs ne voient néanmoins dans l'article 170 de la Constitution qu'une indication de l'organe local habilité à instituer des impôts locaux. Selon ces derniers, la compétence fiscale propre des provinces et des communes découlerait uniquement des articles 41 et 162 de la Constitution. Sur l'enjeu de cette controverse, voy. M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid: fiscaaljuridische aspecten*, Bruges, die Keure, 1996, spéc. pp. 3-36 ; M. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale en regionale belastingen. Deel 1. Lokaal, op. cit.* ; B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *R.F.R.L.*, 2018/1, pp. 5-20 ; D. DEOM, « L'autonomie fiscale des communes, le législateur régional et les pouvoirs implicites », *R.D.C.*, 2017, n° 3, pp. 28-32 ; D. DEOM et B. LOMBAERT, « L'autonomie et le financement des provinces et des communes », *A.P.T.*, 2002, n° 2, pp. 173-179 ; B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes entre l'État, la Région et l'Union européenne », *R.D.C.*, 2006, liv. 1-2, pp. 3 et s.

Pour l'essentiel, l'autonomie fiscale locale prend la forme soit de **taxes locales propres** sur une grande diversité de faits générateurs, soit de **centimes additionnels au précompte immobilier** (cfr ci-après). Pour les communes et l'agglomération bruxelloise uniquement, la faculté est aussi prévue d'établir une **taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques** (cfr ci-après).

L'autonomie fiscale des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise est limitée par des lois fédérales. Selon la Constitution, seul le législateur fédéral peut restreindre les prérogatives des collectivités locales en matière d'impôts. Par exemple, l'article 464 du C.I.R. interdit, par voie de principe, aux entités locales de lever des impôts similaires sur la base ou sur le montant des impôts sur les revenus ; des exceptions sont prévues, à cet égard, aux articles 464/1 et 465 du C.I.R. (cfr ci-après).

En principe, les décrets ou ordonnances régionaux ne peuvent pas limiter l'autonomie fiscale des communes, des provinces ou de l'agglomération bruxelloise, ceci sous réserve de l'utilisation par les Régions de leurs compétences implicites (sur le fondement de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles)⁵³.

Dans l'exercice de leur autonomie fiscale, les communes et les provinces doivent respecter les principes constitutionnels tels que le principe de légalité (intervention de l'assemblée démocratiquement élue pour la fixation des éléments constitutifs du prélèvement) et le principe d'égalité et de non-discrimination. La jurisprudence a étendu le cadre des principes auxquels les collectivités locales doivent se conformer : territorialité, liberté de commerce et d'industrie, principe de capacité contributive, principe de sécurité juridique, principe de non-rétroactivité, etc. Des lois fédérales multiples prévoient aussi des restrictions (ex. interdiction des octrois prévue, pour les communes, par une loi du 18 juillet 1860). Au surplus, tant les juges judiciaires que le Conseil d'État estiment que l'objectif principal des taxes locales doit toujours être de procurer à la collectivité en question des moyens financiers ; les autres objectifs éventuels (fonction régulatrice de l'impôt, incitation ou dissuasion de comportements ou d'activités) ne peuvent être poursuivis qu'à titre accessoire ou secondaire. Enfin, les entités communales et provinciales sont tenues de respecter le droit international et le droit européen (ex. libertés européennes de circulation, interdiction des aides d'État, directives d'harmonisation, etc.), en ce compris le droit international et européen des droits de l'homme (ex. la Convention européenne des droits de l'homme).

L'essentiel de la procédure relative aux taxes locales se trouve réglé dans des décrets ou ordonnances adoptés par les Régions. Ces dernières sont aussi en charge de l'organisation et de l'exercice de la tutelle administrative sur la fiscalité des pouvoirs locaux⁵⁴ ; elles contrôlent que ceux-ci se conforment bien aux normes supérieures et ne blessent pas, lorsqu'ils agissent, l'intérêt général. Les pouvoirs locaux sont en effet des pouvoirs subordonnés.

En ce qui concerne l'agglomération bruxelloise (seule agglomération existant à ce jour), ses compétences sont exercées par les organes de la Région de Bruxelles-Capitale. Lorsque ces organes mettent en œuvre la compétence fiscale d'agglomération (et non la compétence fiscale régionale), ils doivent le faire par le biais de règlements d'agglomération (et non par voie d'ordonnance).

B. LA FISCALITÉ IMMOBILIÈRE DES COMMUNES, DES PROVINCES ET DE L'AGGLOMÉRATION BRUXELLOISE

B.1. Tout d'abord, comme cela a été dit ci-avant, les communes et les provinces sont en droit d'établir des taxes locales propres sur les faits générateurs qu'elles jugent opportun d'imposer et leur liberté est *a priori* étendue, sous réserve des interdictions ou restrictions prévues par des lois fédérales (et, exceptionnellement, par les Régions au titre de leurs compétences implicites).

En guise d'illustration, la circulaire relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne⁵⁵, pour 2021, prévoit une nomenclature de taxes suivantes et contient des « recommandations » annonciatrices de la manière dont la tutelle administrative (tutelle d'approbation en Région wallonne) s'exercera, sous réserve d'une analyse au cas par cas. Dans le domaine de la fiscalité immobilière, les taxes suivantes peuvent notamment se rencontrer au niveau communal :

- taxes de remboursement (taxes rémunératoires) pour l'acquisition d'assiettes de voirie, le pavage des rues ou le revêtement de voiries, la construction des trottoirs, la construction d'égouts, ainsi que les travaux de raccordement d'immeubles au réseau d'égouts ; taxe d'urbanisation ; taxe sur l'aménagement spécial des rues piétonnières commerçantes ;
- taxe sur les immeubles reliés ou reliables au réseau d'égouts ; taxe sur l'entretien des égouts ;
- taxe de séjour ; taxe sur les terrains de camping ;
- taxe sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes ainsi que ceux visés par le permis d'environnement ;

(53) Sur cette notion de « compétences implicites », voy. *supra*, note n° 29.

(54) En Communauté germanophone, l'encadrement procédural et la tutelle sur les communes du territoire de la région de langue allemande relèvent désormais de la responsabilité des autorités (législateur et gouvernement) germanophones.

(55) <https://interieur.wallonie.be/circulaires-budgetaires-2021>.

- taxe sur les logements loués meublés ;
- taxe sur les parcelles non bâties dans le périmètre d'urbanisation non périmé ;
- taxe sur les terrains non bâtis en bordure d'une voie publique suffisamment équipée ;
- taxe sur l'absence d'emplacement de parcage ;
- taxe sur les secondes résidences ;
- taxe sur les immeubles inoccupés et/ou délabrés ;
- taxe sur les surfaces de bureau et locaux affectés à l'exercice d'une profession libérale ;
- taxe sur les surfaces commerciales ;
- taxe sur les sites d'activité économique désaffectés ;
- etc.

Cette même circulaire budgétaire prévoit aussi une multiplicité de « redevances » potentielles (ex. droit d'emplacement sur les marchés).

Quant aux provinces de la Région wallonne, par le biais de la circulaire budgétaire pour 2021⁵⁶, une nomenclature (non contraignante à proprement parler) est aussi prévue, qui comprend des taxes en lien avec les immeubles, dont notamment :

- taxe de séjour ;
- taxe annuelle sur les établissements dangereux, insalubres et incommodes ainsi que ceux visés par le permis d'environnement ;
- taxe sur les secondes résidences ;
- etc.

B.2. En ce qui concerne les prérogatives des communes, des provinces et de l'agglomération bruxelloise en matière d'impôts sur les revenus, il convient de se référer aux dispositions du Titre VIII du C.I.R.

En vertu de l'article 464, 1^o, du C.I.R., les provinces, les agglomérations et les communes ne sont pas autorisées à établir des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou

des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts. Cette interdiction générale permet d'éviter de voir se développer, au niveau local, des régimes d'imposition des revenus parallèles à celui existant au niveau de l'autorité fédérale (et désormais, pour partie, des Régions – *cf* ci-avant).

Les contours de l'expression de « taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts » (à savoir, les impôts sur les revenus) ne font pas l'unanimité parmi les juridictions suprêmes. Alors que la Cour constitutionnelle adopte une interprétation stricte des exceptions légales apportées à l'autonomie fiscale des pouvoirs locaux⁵⁷, la Cour de cassation et le Conseil d'État ont condamné plus largement les taxes établies sur la base du chiffre d'affaires brut de certaines activités ou sur partie de celui-ci, ou encore, sur une base reconstituée à partir du revenu cadastral. Ainsi, une jurisprudence abondante existe à propos des taxes industrielles compensatoires, des taxes sur les spectacles et divertissement, des taxes sur les secondes résidences, des taxes sur les hôtels, des taxes sur la mise à disposition ou la location de chambres ou appartements meublés, etc.⁵⁸

Toutefois, par dérogation à l'article 464 précité, les provinces, les agglomérations (en l'occurrence, l'agglomération bruxelloise) et les communes peuvent établir des centimes additionnels sur le précompte immobilier (art. 464/1 C.I.R.). L'essentiel de la recette procurée par cet impôt régional consistera d'ailleurs en ces centimes additionnels établis par les pouvoirs locaux. C'est dire évidemment l'impact considérable pour ces derniers que toute réforme du régime du précompte immobilier, initiée par les Régions, est de nature à engendrer.

On note que, depuis l'exercice d'imposition 2019⁵⁹, les communes de la Région flamande ont la possibilité explicite d'établir des exonérations et des réductions, ou toute autre forme de différenciation avec des taux plus bas, des centimes additionnels communaux sur le précompte immobilier⁶⁰. Cette faculté n'est pas formellement consacrée dans les deux autres Régions du pays.

(56) <https://interieur.wallonie.be/node/910>.

(57) La Cour constitutionnelle admet que des taxes locales peuvent être prélevées sur les revenus bruts des activités concernées sans violation de l'article 464, 1^o, du C.I.R. Interrogée sur question préjudicielle, elle a tenu le raisonnement suivant : « bien que les recettes brutes générées par une activité et, plus généralement, les revenus bruts du contribuable constituent le point de départ pour la détermination du revenu imposable à l'impôt des personnes physiques ou du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés, il existe une différence essentielle entre, d'une part, les recettes brutes générées par les droits d'entrée ou les revenus bruts en général et, d'autre part, les bases imposables précitées. Par la base de l'impôt, la disposition en cause ne vise pas tout élément qui est pris en compte pour le calcul de l'impôt, mais exclusivement le montant sur lequel l'impôt est calculé en définitive » (C. const., 16 février 2012, n^o 19/2012, R.F.R.L., 2013/1, pp. 53 et s., obs. V. SEPULCHRE, T.F.R., 2012, pp. 881 et suiv., obs. Th. DE JONCKHEERE).

(58) Voy. A. RÔMER, « Les taxes industrielles compensatoires respectent-elles l'article 464, 1^o, du Code des impôts sur les revenus ? État de la jurisprudence sur la question », R.F.R.L., 2015/1, pp. 59 et s. ; C. PARMENTIER, « L'article 464, 1^o du Code des impôts sur les revenus 1992 et le pouvoir fiscal des communes – Jurisprudence de la Cour de cassation », J.L.M.B., 2018, n^o 36, pp. 1703-1709 ; V. SEPULCHRE, « Les taxes industrielles compensatoires et l'article 464, 1^o du Code des impôts sur les revenus 1992 – Analyse d'une jurisprudence contrastée... et d'une initiative législative à double tranchant », J.D.F., 2014, n^o 3, pp. 65-105 ; B. DE CLIPPEL, « Les taxes sur les spectacles, calculées sur les recettes brutes, et l'interdiction faite aux communes par l'article 464, 1^o du C.I.R./92 d'établir certaines taxes », J.D.F., 2012, n^o 9, pp. 261-288. Voy. aussi, entre autres, Cass., 14 mars 2014, Pas., n^o 209, R.F.R.L., 2014/3, p. 212 ; Cass., 13 février 2014, Pas., 2014, n^o 115 ; Cass., 24 mai 2012, Pas., 2012, n^o 336 ; Cass., 16 juin 2016, Pas., 2016, n^o 408.

(59) Art. 4 du décret flamand du 18 mai 2018 modifiant l'article 41 du décret du 22 décembre 2017 sur l'administration locale, en ce qui concerne l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal, M.B., 11 juin 2018.

(60) Une étude, qui sera publiée ultérieurement dans la Revue, concernera le régime du précompte immobilier tant en Région flamande qu'en région de Bruxelles-Capitale.

En outre, l'article 464/1 du C.I.R. autorise les provinces, les communes et l'agglomération bruxelloise à prévoir des centimes additionnels sur une taxe régionale propre – c'est-à-dire les impôts que les Régions établissent sur le fondement directement de l'article 170, § 2, de la Constitution (cfr ci-avant) – qui se référerait au revenu cadastral fédéral comme base d'imposition ou comme élément de sa base d'imposition. Cette dérogation à l'interdiction prévue par l'article 464 du C.I.R. a été introduite par le biais d'une loi fédérale datant du 19 avril 2014 et visait à contrer une jurisprudence – défavorable aux pouvoirs locaux⁶¹ – qui se fondait sur une lecture extensive de l'article 464 précité.

Enfin, par dérogation à l'interdiction prévue par l'article 464 du C.I.R., l'agglomération bruxelloise et les communes sont en droit d'établir une *taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques* (art. 465 C.I.R.). Cette taxe additionnelle se calcule sur la base de l'IPP total (formé de l'IPP fédéral et de l'IPP régional) (art. 466 C.I.R./92). Toutefois, de cette base de calcul de la taxe additionnelle à l'IPP, il convient d'extraire l'IPP enrôlé sur les revenus mobiliers visés à l'article 17, § 1^{er}, 1^o et 2^o, du C.I.R./92, à savoir les dividendes et les intérêts⁶². Contrairement à ce qui prévaut pour les centimes additionnels au précompte immobilier, il n'est pas permis de différencier le taux de la taxe additionnelle à l'IPP au sein d'une seule et même commune, ni de prévoir, au niveau communal (ou de l'agglomération bruxelloise), des réductions, exemptions ou exceptions (art. 468 C.I.R./92).

V. Conclusion

Au final, la photographie de la distribution actuelle des prérogatives fiscales de chaque niveau de pouvoir en matière de fiscalité immobilière au sens large confirme le constat de fragmentation initialement formulé. Les Régions disposent d'importantes compétences en matière de droits d'enregistrement, de droits de succession et de précompte immobilier. Néanmoins, l'autorité fédérale demeure responsable pour des aspects essentiels en la matière, comme la fixation du revenu imposable en matière d'impôts sur les revenus – dont le mode de calcul des avantages de toute nature ou la question de la taxation ou non sur le fondement des loyers réels –, la mise à jour du revenu cadastral (fédéral), le régime de la TVA immobilière (dans le respect du droit de l'Union européenne), ou encore, la formalité de l'enregistrement. Les communes, les provinces,

ainsi que l'agglomération conservent aussi un important pouvoir décisionnel et leur équilibre financier est fortement dépendant du précompte immobilier.

Lorsqu'une collectivité politique donnée décide de réformer en profondeur la manière dont elle fiscalise directement ou indirectement les biens immeubles, elle se heurte nécessairement aux limites découlant de ce régime de répartition des compétences. Par exemple, la Région de Bruxelles-Capitale a opéré, il y a quelques années, une opération de *tax shift* en réduisant sensiblement le droit d'enregistrement dû en cas d'achat de son habitation unique et en finançant le coût par le biais de la suppression de la réduction d'impôt pour habitation propre (« bonus logement ») et d'une augmentation du précompte immobilier. D'un côté, la Région ne pouvait étendre le régime avantageux à l'achat d'un immeuble neuf en régime de TVA, compte tenu de la responsabilité exclusive du législateur fédéral (et de l'Union européenne) vis-à-vis de cette dernière. D'un autre côté, pour parvenir à majorer le montant dû au titre de précompte immobilier sans que la réforme n'impacte positivement ou défavorablement les communes, il a paru opportun de procéder par le biais d'un règlement-taxe d'agglomération plutôt que par une ordonnance régionale.

L'ingénierie institutionnelle est donc au cœur de tout projet de reconsidération des modes de fiscalisation des immeubles et elle prend même parfois davantage d'importance que le fond même des politiques projetées.

La concertation entre niveaux de pouvoir est évidemment de nature à prévenir les incohérences des politiques, mais c'est un truisme que d'affirmer les insuffisances des processus de coopération et de concertation en matière fiscale au sein du fédéralisme belge.

Un nouveau découpage des compétences pourrait se matérialiser à l'occasion d'une nouvelle réforme de l'État, la septième en date. Ses objectifs ne sont pas déterminés à ce stade, mais il apparaît opportun de réfléchir intelligemment à un partage des attributions propre à permettre aux législateurs concernés de remédier aux déficiences qui affectent aujourd'hui les régimes de taxation du facteur immobilier. Bien des constats ont déjà été posés quant à leur caractère inéquitable et inefficace, de manière telle qu'une réforme d'ensemble s'impose à moyen terme. Une révision des règles de répartition des compétences permettrait de libérer les énergies à cette fin.

(61) Voy. Cass., 24 mai 2021, F.11.0057.N, F.J.F., n° 2014/29.

(62) L'objectif a été de garantir la conformité du régime de la taxe additionnelle communale au droit de l'Union européenne. Sur ce point, voy. C.J.U.E. (1^{er} ch.), 1^{er} juillet 2010, n° C-233/09, *Dijkman et Dijkman-Lavaleije*.