

VARIATIONS AUTOUR DE LA PERFORMANCE DANS L'ÉTAT

n le présente volontiers comme le fidèle de l'université. Il se réclame, selon ses propres dires, de ce que Raymond Aron appelle la « République internationale des esprits ».

Citoyen résolu des campus universitaires, il fait profiter de ses enseignements à des phalanges d'étudiants qui peuplaient l'univers bondé et peut-être sans humanité des amphithéâtres. Homme de plume tout autant que de paroles, il a produit, dans son domaine de spécialité, le droit public et la science politique, une série d'ouvrages didactiques qui africanisent les enseignements dont il avait la charge.

Partant du postulat qu'il y a une dimension d'universalité dans la science mais que cette universalité est encore mieux servie par un localisme qui lui donne de la couleur, le Professeur Nicaise MEDE a fait et continue de faire paraître des ouvrages universitaires centrés sur l'Afrique de l'Ouest francophone et, à l'occasion, sur le Bénin. Il est, de ce point de vue, un apôtre de l'endogénéisation du droit public et de la science politique.

C'est à cet homme que ses très nombreux collègues et ses disciples, de divers pays d'Afrique et d'ailleurs, ont jugé utile de consacrer les présents Mélanges. La diversité des chapitres (finances publiques, droit constitutionnel, droit administratif, science politique, Droit international public) rend compte de la pluralité des centres d'intérêt du grand Maître.

Gérard Martin PEKASSA NDAM est Agrégé de Droit public et Professeur Titulaire à l'Université de Yaoundé II. Co-fondateur de la Revue africaine de Finances publiques (RAFiP), il en assure la direction depuis 2014

Illustration de couverture de l'auteur

ISBN : 978-2-336-47216-4

52 €



Sous la direction de
Gérard Martin
PEKASSA NDAM

02

VARIATIONS AUTOUR DE
LA PERFORMANCE DANS L'ÉTAT

Mélanges en l'honneur du Professeur Nicaise MÉDÉ

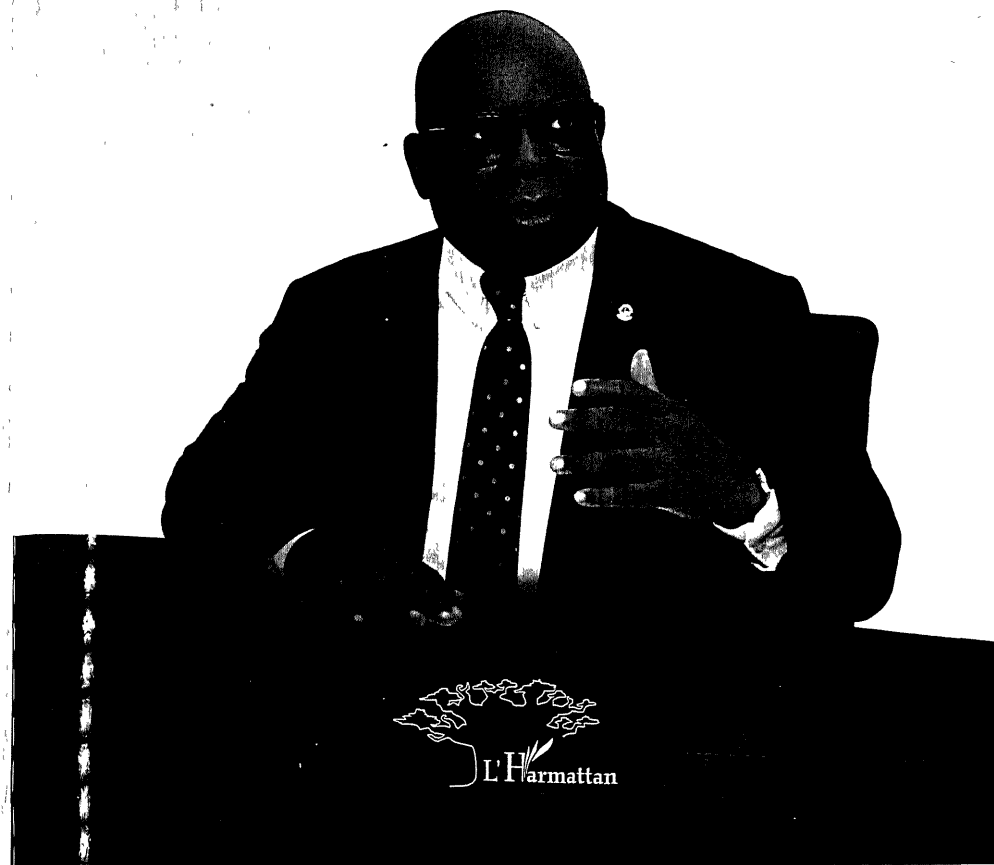
HS

Sous la direction de
Gérard Martin PEKASSA NDAM

VARIATIONS AUTOUR DE LA PERFORMANCE DANS L'ÉTAT

Mélanges en l'honneur
du Professeur Nicaise MÉDÉ

Volume
02



L'Harmattan

PERFORMANCE ET RESPONSABILISATION
DANS LE SYSTÈME DE FINANCEMENT
DES COLLECTIVITÉS FÉDÉRÉES EN BELGIQUE

Marc BOURGEOIS

Professeur ordinaire à l'Université de Liège (Belgique)

Jacob GNAMMOU

Doctorant à l'Université de Liège

INTRODUCTION

Selon l'article 1^{er} de la Constitution belge, « *la Belgique est un État fédéral qui se compose des Communautés et des Régions* »

Six réformes de l'État successives (1970, 1980, 1988-1989, 1993, 2001 et 2011-2014) ont permis d'aboutir à la transformation — logique « *centrifuge* » — d'une organisation étatique initialement centralisée¹ en une structure fédérale².

¹ Sous la réserve que la Constitution belge consacre, depuis son adoption, l'existence et l'autonomie réelle d'entités territoriales décentralisées — les *communes* et les *provinces*. D'emblée, la Constitution a toujours reconnu le pouvoir de ces collectivités locales de lever (« créer ») et d'administrer leurs propres impôts (taxes communales et provinciales). Dans la présente contribution, nous n'aborderons pas le statut d'autonomie fiscale de ces entités, notre propos se limite, ici, à l'examen du financement et des attributions fiscales des entités fédérées (les *Communautés* et les *Régions* de Belgique)

² Pour une analyse approfondie de ce processus, voir B. BAYENET, M. FERON, V. GILBERT et F. THYS-CLÉMENT, *Le fédéralisme budgétaire en Belgique, mode d'emploi*, Bruxelles, éditions de l'Université Libre de Bruxelles, 2000 ; B. BAYENET et G. PAGANO, *Le financement des entités fédérées : un système en voie de transformation*, Bruxelles, éditions du CRISP, 2011

Le fédéralisme belge est le résultat de compromis institutionnels historiques, fondés sur le souci, plus ou moins assumé, de pacifier les relations entre Flamands, Wallons et Bruxellois. La complexité de la structure étatique actuelle s'explique par la diversité des motifs sous-tendant les mouvements centrifuges.

Originellement, la Flandre revendiquait son autonomie culturelle et linguistique. Sa vision fédéraliste était essentiellement binaire — flamands vs francophones —, ce qui a donné lieu à l'émergence de deux grandes « Communautés », la Communauté française et la Communauté flamande — auxquelles l'on a adjoint, accessoirement, une petite « Communauté germanophone » composée de près de 80 000 habitants et située à l'est du pays. Les Communautés sont principalement compétentes pour tout ce qui a trait à l'enseignement, y compris universitaire, à la culture, ainsi qu'aux matières dites « personnalisables » (politiques de santé et d'aide aux personnes, ainsi que, depuis la dernière réforme institutionnelle, des volets limités de la sécurité sociale — essentiellement, les allocations familiales).

Les Wallons et les Bruxellois proposaient, eux, une conception plus radicalement tripartite du fédéralisme belge. celui-ci devait impérativement se construire sur la base de trois entités fédérées, dénommées « Régions » : la Région wallonne, la Région flamande et la Région de Bruxelles-Capitale. Les Wallons voyaient, dans cette configuration institutionnelle, le moyen de procéder en toute liberté à la restructuration d'une économie structurellement déclinante, fondée sur une industrie lourde issue de la révolution industrielle. Pour sa part, la Flandre avait développé, après la seconde guerre mondiale, une économie plus flexible, davantage structurée sur la base d'un tissu de petites et moyennes entreprises et tournée vers des secteurs novateurs. Quant aux Bruxellois, ils se sont efforcés d'affirmer progressivement leur spécificité en tant que région bilingue à part entière et capitale multifonctionnelle, la singularisation de cette Région, dénommée officiellement « Région de Bruxelles-Capitale », s'envisage selon différents points de vue : historique, territorial³, linguistique⁴, démographique, sociologique et économique⁵. Les trois Régions sont

³ Ancrage prétendument historique en territoire flamand.

⁴ Alors que la Région bruxelloise est officiellement bilingue, les Bruxellois francophones sont largement majoritaires par rapport aux Bruxellois de langue flamande.

⁵ Bruxelles est la région qui procure, proportionnellement, la plus grande contribution au PIB belge, mais la base taxable à l'impôt sur les revenus y est faible et précaire (beaucoup de résidents à capacité contributive faible, nombreuses personnes travaillant dans cette région mais ayant leur domicile fiscal dans une autre région, diplomates et fonctionnaires internationaux ou européens qui sont exemptés de l'impôt belge sur les revenus).

compétentes pour ce qui a trait aux politiques de l'aménagement du territoire, de l'environnement, de l'eau, de la rénovation rurale, de la conservation de la nature, du logement, des travaux publics et du transport. Elles règlent et gèrent elles-mêmes une portion substantielle des politiques de l'agriculture, de l'économie, de l'énergie et de l'emploi. Les règles d'organisation, de fonctionnement et de financement des pouvoirs locaux subordonnés (communes et provinces), ainsi que la fixation du cadre et de l'exercice du contrôle de tutelle, leur incombent aussi à titre exclusif.

La Belgique fédérale est, partant, atypique. Elle se singularise par rapport aux autres fédérations constatées ailleurs dans le monde, en ce sens qu'elle revêt un caractère « double » : deux catégories d'entités fédérées, dotées chacune d'un Parlement et d'un Gouvernement propres⁶, se « superposent » (comme cela ressort de la figure 1 ci-dessous), sans néanmoins que les limites de leurs territoires respectifs ne correspondent parfaitement. Pour complexifier encore le schéma, alors que les trois Régions (wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale) occupent des territoires clairement distincts, les deux grandes Communautés (française et flamande) sont, l'une et l'autre, compétentes sur le territoire bilingue de Bruxelles⁷. Pareil chevauchement ne manque pas de soulever des problèmes techniques d'applicabilité concrète des législations communautaires, dès lors que celles-ci s'adressent à des personnes qui, résidant à Bruxelles, ne sont pas dotées officiellement d'une « sous-nationalité » flamande ou francophone⁸.

Les entités fédérées adoptent chacune dans le domaine de leurs compétences maternelles, en toute autonomie et exclusivité⁹, des normes appelées « décrets »¹⁰. Elles ont « force de loi », c'est-à-dire une force équivalente aux lois adoptées par le législateur fédéral.

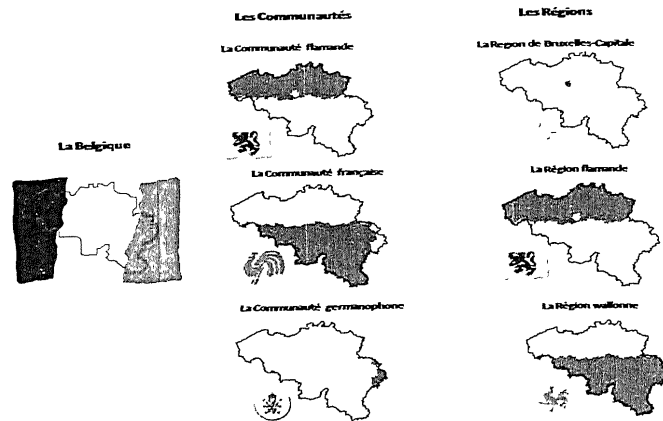
⁶ Du côté flamand néanmoins, les compétences de la Communauté flamande et de la Région flamande sont exercées par un seul Parlement (le Parlement flamand) et un seul Gouvernement (le Gouvernement flamand), les budgets de chacune de ces deux entités sont, de surcroît, « fusionnés ».

⁷ L'idée étant que l'entité fédérée « communauté » vise davantage à toucher des personnes qu'un territoire à proprement parler.

⁸ C'est ainsi qu'à défaut de critère auquel se référer, l'autonomie fiscale des Communautés, bien que consacrée formellement par la Constitution belge, ne peut être concrètement « mise en œuvre », du fait de l'impossibilité de ventiler les habitants du territoire bilingue de Bruxelles entre « contribuables flamands » et « contribuables francophones ».

⁹ La répartition des compétences maternelles (entre les collectivités fédérale et fédérées) se configure sur le mode de « l'exclusivité » des domaines de chacun, et non sur celui de « la concurrence ».

¹⁰ Sous réserve de la Région de Bruxelles-Capitale qui adopte, dans le domaine de ses compétences régionales, des « ordonnances » qui ont, elles, « quasi » force de loi.



Le fédéralisme belge est en constante évolution.

En 1999, le Parlement flamand avait adopté une série de résolutions réclamant de très substantiels transferts de compétences du pouvoir central vers les entités fédérées. Dès lors que la *cinquième réforme de l'État*, votée en 2001¹¹, n'avait pas répondu à toutes les attentes émanant du Nord du pays, la revendication d'une sixième réforme institutionnelle de l'État s'est faite jour et n'a cessé de se consolider tout au long des années 2000.

À la suite des élections fédérales de 2007, la Belgique a connu une longue crise politique liée aux tensions communautaires. Un gouvernement fédéral, d'abord intérimaire (dirigé par Guy Verhofstadt), puis de législature (sous la direction, alternativement, d'Yves Leterme et de Herman van Rompuy) est formé. Après divers soubresauts, il chute définitivement en avril 2010, de nouvelles élections sont organisées en juin de la même année. La victoire incontestable, en Flandre, du parti nationaliste NVA, provoque la plus longue crise politique de l'histoire de la Belgique. Le nouveau gouvernement fédéral, dirigé par Elio di Rupo, n'entre en fonction que le 6 décembre 2011.

¹¹ Sur la réforme de 2001, voy., entre autres, B. BAYENET, H. CAPRON et P. LIÉGEOIS (éd.), *L'Espace Wallonie-Bruxelles, Voyage au bout de la Belgique*, Bruxelles, de Boeck, 2007, B. BAYENET, « Impact des derniers accords institutionnels de 2001 sur les finances des entités fédérées », in *Année sociale*, 2002, M. BOURGEOIS, G. VAN DER STICHELE et M. VERDONCK, « Le refinancement des communautés et l'extension de l'autonomie fiscale des régions : aspects juridiques et économiques », *Administration publique trimestrielle*, 2002, pp. 235-253, M. BOURGEOIS, « Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *Comptabilité & Fiscalité Pratiques*, 2003, pp. 209-277.

Préalablement, au terme de seize mois de négociations tendues, un accord institutionnel a pu être conclu (sans l'assentiment de la NVA) sur le principe et les modalités de la *sixième réforme de l'État*. Cet accord, qui prévoyait de déplacer le centre de gravité politique de l'autorité fédérale vers les entités fédérées, a engendré une transformation profonde, entre autres, du mode de financement des collectivités politiques belges. L'objectif majeur était de faire en sorte que la Flandre, la Wallonie et Bruxelles soient beaucoup plus *autonomes et responsables*¹². En particulier, les trois Régions obtenaient, au terme de cette réforme, une autonomie tarifaire et normative considérable (environ 11 milliards d'euros) en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Presque dix années après l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État, une nouvelle réforme institutionnelle — la septième — risque de voir le jour à court ou moyen terme. Les partis politiques, tant au nord qu'au sud du pays, réfléchissent à la manière de restructurer les compétences en Belgique, ce qui devrait se traduire par de nouveaux transferts d'attributions du gouvernement central vers ceux des collectivités fédérées (Communautés et Régions). La décentralisation progressive des politiques correspond au « sens de l'histoire » en Belgique.

Ce fédéralisme centrifuge, toujours en construction, a nécessité des arrangements permettant de garantir le financement des collectivités fédérées.

La logique sous-jacente à la construction du système de financement est double en ce sens qu'elle oscille entre l'idée de *solidarité*, d'une part, et celle de *responsabilisation*, et donc de performance, d'autre part. D'un côté, compte tenu de l'évolution divergente des différentes entités fédérées d'un point de vue socio-économique¹³, il s'est agi, tout en consacrant l'autonomie de chacune d'entre elles, de leur garantir des moyens financiers suffisants pour mener à bien leurs politiques. Dès lors, indirectement (c'est-à-dire, par l'intermédiaire de l'autorité fédérale), les collectivités politiques les plus riches financent, pour partie, les plus pauvres, dans une logique de péréquation. D'un autre côté, tout spécialement

¹² Les Régions et les Communautés s'approprièrent alors à gérer elles-mêmes de nombreuses nouvelles compétences, pour un montant total de près de 17 milliards d'euros supplémentaires. Les Régions sont ainsi devenues un moteur majeur de l'économie et de l'emploi en Belgique, les Communautés, quant à elles, se trouvent au cœur des politiques relatives à la famille et aux personnes âgées.

¹³ En termes de dynamisme économique et de revenus par habitant, la Flandre se démarque sensiblement de la Wallonie, dont la tendance à l'appauvrissement n'a fait que se confirmer ces dernières années. Quant à Bruxelles, comme cela a été dit ci-avant, si sa contribution au PIB belge est substantielle, le revenu de ses habitants, qui contribue à l'impôt sur le revenu des personnes physiques, est très sensiblement plus faible que la moyenne nationale.

pour les Régions¹⁴, plusieurs dispositifs ont été mis en place de manière à consacrer l'idée d'un financement fondé sur la performance des habitants en termes de revenus. Autrement dit, dans le souci de responsabiliser les gouvernements régionaux, un lien direct est créé entre la performance des politiques menées et l'importance des ressources financières alimentant leurs budgets respectifs. L'idée de solidarité n'est pas totalement sacrifiée, pour ce qui concerne les Régions, mais le mécanisme qui la consacre est strictement encadré et limité dans ses effets.

Dans un premier temps, l'on se propose de dresser un état général des éléments essentiels qui composent le système de financement des collectivités fédérées (Communautés et Régions). L'accent est tout particulièrement mis sur la logique de performance qui caractérise les ressources financières des Régions (I) Dans un second temps, l'on examine plus en détails l'un des aspects les plus révélateurs de cette dynamique de responsabilisation-performance, à savoir l'autonomie fiscale dont les autorités régionales sont dotées (II)

I. LE FINANCEMENT DES COLLECTIVITÉS FÉDÉRÉES (COMMUNAUTÉS ET RÉGIONS) DE BELGIQUE : PRÉSENTATION SYNTHÉTIQUE

Conformément à la Constitution, le système de financement des entités fédérées est fixé dans une loi fédérale dite « spéciale »¹⁵ : la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, telle que modifiée en 1993, 2001 et 2014 (ci-après : « LSF »).

¹⁴ Comme cela est indiqué ci-après, le financement des Communautés repose davantage sur une logique de « besoins », plutôt que de performance

¹⁵ Il s'agit d'une loi adoptée à la majorité des suffrages dans chaque groupe linguistique (francophone et flamand) de chacune des assemblées du niveau de pouvoir fédéral (chambre des représentants, Sénat), à la condition que la majorité des membres de chaque groupe se trouve réunie et pour autant que le total des votes positifs émis dans les deux groupes linguistiques atteigne les deux tiers des suffrages exprimés. Cette majorité spéciale permet de « cadenasser » le système de financement des entités fédérées de Belgique et de prévenir les modifications fondées sur des majorités de circonstances. Autrement dit, tout amendement apporté à ce régime nécessite un consensus large au sein de la classe politique, qui va au-delà de la majorité gouvernementale en place

Selon l'article 1^{er}, § 1^{er}, de la LSF, le financement des Communautés flamande et française¹⁶ se compose : (1) de recettes non fiscales, (2) de parties attribuées du produit d'impôts et de perceptions (« dotations » de type particulier, prélevées sur les recettes de l'impôt des personnes physiques¹⁷ et de la TVA), (3) des dotations fédérales, (4) d'un mécanisme de transition et (5) des emprunts

L'article 1^{er}, § 2, de la LSF énumère les ressources financières des régions wallonne, flamande et de Bruxelles-Capitale¹⁸ : (1) taxes régionales propres (taxes créées directement par les Régions, compétence directement fondée sur l'article 170, § 2, de la Constitution), (2) recettes non fiscales, (3) recettes fiscales visées par la LSF (décentralisation du produit et des principales prérogatives normatives relatives à certains impôts initialement nationaux : « impôts régionaux »), (4) recettes de l'exercice de l'autonomie fiscale régionale en matière d'impôt des personnes physiques (ci-après « IPP »), (5) parties attribuées du produit d'impôts et de perceptions (« dotation » de type particulier, prélevée sur les recettes de l'impôt des personnes physiques), (6) dotations fédérales, (7) mécanisme de solidarité nationale (mécanisme explicite de solidarité au profit des Régions plus pauvres), (8) mécanisme de transition, (9) emprunts

Ce complexe de ressources financières est difficilement compréhensible pour les non-initiés aux subtilités du système institutionnel belge. Il est le fruit de compromis.

A. La logique sous-jacente au financement des collectivités fédérées (Communautés et Régions) de Belgique

Préalablement à la fédéralisation de la Belgique, les compétences maternelles étaient concentrées dans les mains de l'autorité centrale. Par l'expression de « compétences matérielles », il convient d'entendre, d'une part, le pouvoir exclusif de légiférer dans une matière donnée — infrastructures routières, logement, enseignement, etc. — et, d'autre part, celui d'accomplir les dépenses publiques s'y rapportant. L'effet premier de la transformation fédérale de l'État belge, au fil des six réformes institutionnelles successives, a été de confier

¹⁶ La Communauté germanophone fait l'objet d'un régime de financement spécifique que nous n'examinerons pas dans le cadre de la présente contribution

¹⁷ Ci-après « IPP »

¹⁸ Notons d'emblée que d'autres instruments légaux prévoient des ressources financières complémentaires au profit de la seule Région de Bruxelles-Capitale

désormais, à titre exclusif, une part substantielle de ces compétences matérielles soit aux Communautés, soit aux Régions (et donc, à leur Gouvernement et Parlement respectif). En conséquence, l'autorité fédérale (centrale) a perdu la faculté de régler ces domaines de compétences et d'effectuer les dépenses publiques en question. Pour autant, l'essentiel des ressources fiscales permettant de couvrir le coût de ces politiques était prélevé au niveau central, ce qui posait la question du financement des entités fédérées.

Une alternative se concevait : financer par la voie de dotations ou, au contraire, par celle de l'autonomie fiscale

1. Financement des collectivités fédérées par la voie de dotations

Une première possibilité consistait à maintenir la perception de l'impôt au niveau central et de constituer, au moyen de ces recettes fiscales nationales, des enveloppes (« dotations ») destinées à être transférées chaque année vers les gouvernements communautaires et régionaux, de manière à garantir la mise en œuvre des politiques à ces niveaux décentralisés. Le montant de ces enveloppes annuelles est fixé en fonction du coût global des compétences matérielles ainsi transférées aux entités fédérées et doit nécessairement évoluer chaque année en fonction de paramètres donnés (comme, l'inflation et la croissance économique). En guise de comparaison imagée, cette première option relative au financement des collectivités régionales et communautaires s'apparente aux situations dans lesquelles des parents, qui perçoivent les revenus d'un ménage, attribuent régulièrement à leurs enfants — pour leur permettre d'affronter les dépenses qui leur incombent — des enveloppes sous forme d'argent de poche, en fonction des besoins que les parents leur imputent.

Outre la question du « partage vertical » (quel est le montant de l'enveloppe globale transférée annuellement par l'autorité centrale/les parents vers les entités fédérées/les enfants ?), se pose aussi la question du « partage horizontal » (comment répartir cette enveloppe globale annuelle entre les différentes Communautés ou Régions/les différents enfants ?)

Quant à cette seconde question (« partage horizontal »), le choix peut être fait soit de donner à chacun selon ses besoins, soit de prévoir un mode de partage de l'enveloppe qui récompense la performance. Si l'on reprend l'image des parents par rapport à leurs enfants, il est envisageable de répartir l'enveloppe entre eux en donnant la plus grande part du gâteau à celui qui en a le plus besoin (le moins nanti) et une moins grande part, en conséquence, au plus riche. Mais il est concevable aussi, sous l'empire d'un objectif de responsabilisation, de récompenser la performance en garantissant la plus grosse part de l'enveloppe à

celui qui s'avère être le plus efficace. Dès lors, à un financement plus solidaire (fondé sur les besoins — variables — de chacun), l'on oppose un financement construit sur le principe dit du « juste retour » (qui gratifie plus amplement celui qui, grâce à ses politiques efficaces et efficientes, contribue aux ressources fiscales qui alimentent les enveloppes en question (« *I want my money back* », comme le disait Margaret THATCHER à propos du financement de l'Union européenne).

2. Financement des collectivités fédérées par la voie de l'autonomie fiscale

Une autre manière de concevoir le financement des collectivités fédérées nouvellement créées consiste à leur octroyer le pouvoir de prélever elles-mêmes l'impôt dans la mesure jugée nécessaire pour mener à bien leurs politiques dans leurs domaines de compétences respectifs. Le parallèle avec la situation des parents vis-à-vis de leurs enfants est ici aussi pertinent : si ces derniers ont besoin d'argent, qu'ils se l'octroient eux-mêmes, par leurs efforts personnels et leur travail, sans attendre le soutien des parents. Telle est la base du raisonnement conduisant à l'autonomie fiscale reconnue au profit des entités fédérées. Celle-ci contribue à mettre en place une forme de parallélisme entre, d'une part, l'acte de dépense des deniers publics et, d'autre part, l'acte de collecte de ces ressources par le biais de l'instrument fiscal. L'impôt n'est alors efficacement perçu au niveau décentralisé que si l'assiette disponible pour taxation est conséquente. Et tel est le cas si les politiques menées à ce niveau décentralisé sont performantes. En ce sens, un financement fondé sur l'autonomie fiscale apparaît comme étant très « responsabilisant ».

3. Financement des collectivités fédérées belges : un système « mixte »

Le système de financement des collectivités fédérées belges est mixte en ce sens qu'il mêle les deux options évoquées ci-avant, du moins pour les Régions. Les moyens financiers de ces dernières consistent, d'une part, en le produit de l'exercice de l'autonomie fiscale conférée par la Constitution et par la LSF et, d'autre part, en des enveloppes/dotations en provenance du Gouvernement central. Pour les Communautés, par contre, l'autonomie fiscale fait de facto défaut et leurs ressources proviennent, pour la très grande majorité, de dotations transférées par l'autorité fédérale (sur la base de paramètres figurant dans la LSF).

Les entités fédérées dépensent librement leurs deniers dans le respect de leurs compétences matérielles respectives. En particulier, il n'est pas question pour l'État fédéral de conditionner des transferts de moyens financiers aux Communautés ou aux Régions à des affectations qu'il déterminerait lui-même. Cette liberté d'affectation est consacrée explicitement par la Constitution belge. À de nombreuses reprises, le Conseil d'État a rappelé au législateur fédéral institutionnel cette règle fondamentale du fédéralisme belge, et ce chaque fois que le niveau de pouvoir fédéral souhaitait contraindre les entités fédérées à affecter d'une certaine manière leurs moyens financiers¹⁹.

B. Le financement des Communautés de Belgique²⁰

Contrairement aux Régions, les Communautés ne disposent pas de recettes fiscales propres. L'absence de capacité fiscale des Communautés s'explique par des difficultés de mise en œuvre dans la région (bilingue) de Bruxelles-Capitale. L'article 170 de la Constitution belge reconnaît certes formellement aux Communautés le pouvoir de lever leurs propres impôts. Toutefois, les Communautés française et flamande se chevauchent sur le territoire bilingue de la région bruxelloise. Or, ni la Constitution, ni la législation institutionnelle n'ont fixé de critères permettant de distinguer les contribuables francophones (soumis aux impôts de la Communauté française) par rapport aux contribuables flamands (soumis aux impôts de la Communauté flamande). Par conséquent, exception faite du cas de la Communauté germanophone (pour laquelle la question bruxelloise ne se pose pas), l'autonomie fiscale des Communautés est considérée comme étant impossible à mettre en œuvre. Il s'agit là d'une défectuosité du système, compte tenu de l'importance budgétaire des compétences matérielles (éducation, notamment) assumée par cette catégorie d'entités fédérées.

Outre les emprunts et de petites recettes non fiscales propres, c'est donc par le biais de dotations provenant de l'autorité fédérale que les Communautés obtiennent les ressources financières nécessaires à la mise en œuvre de leurs politiques. À cet égard, une distinction est faite entre deux catégories

¹⁹ Voy B BAYENET, M. BOURGEOIS, 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, p. 339.

²⁰ Sur cette question, voy B BAYENET, M. BOURGEOIS, D. DARTE, *op cit*, spéc. pp 287-329 (pour les Communautés française et flamande) et pp 423-457 (pour la Communauté germanophone).

d'enveloppes : les parts attribuées du produit de la TVA et de l'IPP d'une part, les dotations fédérales (au sens strict) d'autre part.

1. Les parties attribuées du produit de l'IPP et de la TVA

Une part substantielle du financement des Communautés repose sur un mécanisme de parts attribuées de recettes fiscales de l'État central. Les parts attribuées des recettes de l'impôt des personnes physiques (IPP) et de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) consistent en des enveloppes attribuées chaque année aux Communautés selon des paramètres fixés dans la LSF. Ces enveloppes sont certes constituées à partir des recettes de l'IPP et de la TVA, mais leur montant de base et les paramètres qui permettent de faire évoluer ces montants sont indépendants de l'évolution du rendement de ces mêmes impôts. La fixation de ces dotations évolutives et programmées dans le temps se déroule en deux étapes. Après avoir établi un montant de base correspondant aux dépenses réalisées par l'État central avant le transfert des compétences (répartition verticale), celui-ci est ensuite ventilé entre les entités concernées (répartition horizontale) selon des clés variables en fonction des compétences concernées.

Dans le cadre de la répartition verticale, deux grandes enveloppes sont distinguées : celle relative à l'enseignement²¹ (part attribuée de la TVA) et celle relative aux autres compétences communautaires (part attribuée de l'IPP). La dotation liée à l'enseignement est répartie selon une logique dite « de besoins », estimés sur la base du nombre d'élèves scolarisés dans chaque Communauté. Cette dérogation au principe du « juste retour » a pu être présentée comme un mécanisme *implicite* de solidarité, justifié par le principe selon lequel « *un enfant (francophone) vaut un enfant (flamand)* ». La deuxième dotation, liée aux autres compétences communautaires (part attribuée de l'IPP), est quant à elle répartie selon la clé du « juste retour ». Ce mode de répartition traduit une volonté de « responsabilisation budgétaire » des entités communautaires, à travers l'attribution d'enveloppes financières dont le montant reflète le rendement de l'impôt des personnes physiques sur leur territoire. La localisation de l'IPP s'effectue par le biais du critère de la résidence fiscale des contribuables. Compte tenu de cette clé, la Communauté la plus riche reçoit proportionnellement la part la plus substantielle du gâteau.

²¹ L'enseignement constitue, et de loin, le poste budgétaire le plus important des Communautés, dont il absorbe environ 80 % des dépenses.

Les parts attribuées proviennent certes des ressources fiscales prélevées par l'autorité fédérale (centrale), mais elles n'apparaissent pas directement dans le budget général des dépenses de celle-ci. Elles se retrouvent dans un fonds à part (dénommé : « fonds d'attribution »)

2. Les dotations fédérales

Pour financer les nouvelles compétences matérielles transférées de l'autorité fédérale vers les Communautés à l'occasion de la sixième réforme de l'État en 2014, des dotations sont automatiquement inscrites, chaque année, dans le budget du Gouvernement central. Le montant, fixé initialement en fonction du coût de ces compétences décentralisées (par exemple, la politique des allocations familiales) évolue annuellement en fonction de paramètres inscrits directement dans la LSF. Ces enveloppes sont réparties en fonction de clés démographiques, qui traduisent les besoins de chaque Communauté.

Pour ce qui a trait au financement des Communautés, la logique principale qui sous-tend le mode de répartition des principales dotations (part attribuée de la TVA et dotations fédérales au sens strict) est celle de la *solidarité* : chaque entité reçoit une part du gâteau liée à ses besoins, ces derniers étant objectivés en fonction de clés fixées a priori et fondées sur des données démographiques (nombre d'élèves, nombre d'enfants, nombre de personnes âgées, etc.). Pour autant, la *logique de performance* n'est pas totalement absente. D'un côté, une des dotations (la part attribuée de l'IPP) se répartit entre les Communautés en fonction du critère du rendement de l'IPP sur leur territoire respectif, ce qui traduit un souci de responsabilisation et de récompense de l'entité la plus efficace. D'un autre côté, des dispositifs spécifiques ont été mis en place de manière à faire participer les Communautés à l'assainissement des finances publiques, ainsi qu'aux dites charges liées au vieillissement de la population²². Ces mécanismes ont tous deux pour effet de priver les gouvernements concernés d'une partie des ressources initialement prévues par la LSF, ce qui les oblige à

²² Lors de la sixième réforme de l'État, il a été explicitement prévu de faire participer les entités fédérées à l'assainissement des finances publiques et à l'accroissement des charges du vieillissement. Ainsi, via la LSF, un effort structurel de 1,25 milliard d'euros a été réclamé aux entités fédérées en 2015, montant qui a été porté à 2,5 milliards d'euros en 2016. Quant à la « contribution aux charges du vieillissement », l'objectif était de faire participer les collectivités fédérées au financement de l'accroissement de 50 % du coût des pensions de leurs fonctionnaires. La technique utilisée a consisté à réduire le pourcentage d'évolution, en fonction de la liaison à la croissance économique, de certaines dotations ou parts attribuées des recettes d'IPP à partir de 2017. La participation des entités fédérées aux charges du vieillissement est également renforcée par une « contribution pension » directement déduite des moyens attribués aux entités fédérées.

faire preuve d'économie, d'efficacité et d'efficacités dans la gestion de leurs politiques au quotidien.

C. Le financement des régions de Belgique²³

Si le financement des Communautés repose sur des clés dites de « besoins », celui des Régions belges est, quant à lui, profondément marqué par les idées de « juste retour » et de « responsabilisation ». Cette caractéristique s'est accentuée au fil des réformes institutionnelles successives, notamment en lien avec la tendance à l'accroissement progressif de l'autonomie fiscale des autorités régionales.

D'un côté, outre des recettes non fiscales d'un montant limité (recettes d'exploitation des forêts, recettes liées à la délivrance des permis de chasse et de pêche, recettes à caractère financier, etc.), les Régions reçoivent annuellement des dotations de l'autorité fédérale, dont les paramètres de fixation sont directement inscrits et verrouillés dans la LSF. Sur ces ressources, les Régions n'ont aucune marge de manœuvre directe. D'un autre côté, les gouvernements régionaux sont en mesure d'influencer le niveau de leurs recettes par le biais de l'instrument fiscal dont elles sont dotées et de l'autonomie que leur reconnaissent la Constitution et la LSF.

Le régime d'autonomie fiscale des Régions est examiné plus avant sous la section II qui suit.

Quant aux dotations, type de ressources vis-à-vis desquelles les Régions n'ont pas de marge de manœuvre directe, elles se déclinent en plusieurs catégories de *parts attribuées des recettes de l'IPP*. Il s'agit d'enveloppes constituées à partir des recettes fédérales de l'IPP, attribuées aux collectivités régionales et réparties entre elles selon une clé qui tient compte de la performance fiscale de chacune (en termes de recettes IPP de ses habitants). Il est important de souligner que leur montant annuel se détermine à partir de paramètres directement prévus par la LSF, et non en fonction du rendement réel de l'IPP. En ce sens, il ne s'agit pas d'un « impôt partagé » au sens économique du terme. Ces dotations et les recettes qui les alimentent n'apparaissent pas directement dans le budget fédéral des voies et moyens ni dans le budget général des dépenses. Autrement dit, les « parts attribuées aux Régions » ne constituent pas des dépenses fédérales à

²³ Pour une analyse détaillée du financement des Régions, voy. B. BAYENET, M. BOURGEOIS, D. DARTE, *op. cit.*, spéc. pp. 83-285.

proprement parler C'est la raison pour laquelle les montants correspondants sont repris dans des fonds à part, à savoir, les fonds d'attribution au sens de l'article 71 de la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.

Compte tenu de la clé de répartition des dotations en question, fondée sur le rendement territorial de l'impôt des personnes physiques, la Région la plus riche — la Région flamande — reçoit proportionnellement la part la plus substantielle du gâteau La Wallonie accuse une base taxable plus faible par rapport à la moyenne nationale. Quant à Bruxelles, elle est la Région qui procure la plus grande contribution au PIB belge, mais sa base taxable à l'impôt sur les revenus y est faible et précaire : ses résidents sont exonérés d'impôt (diplomates et fonctionnaires internationaux et européens) ou présentent une capacité contributive faible (phénomène de précarisation des populations résidentes) ; la richesse créée à Bruxelles est le fait, pour une part importante, de résidents des deux autres Régions (les « navetteurs ») dont les impôts sur les revenus profitent, dans le système de financement, à leur Région de résidence. Ainsi se justifie-t-il que tant la Wallonie que Bruxelles doivent, en fin de compte, bénéficier d'un mécanisme de solidarité Un dispositif particulier est ainsi prévu : le *mécanisme de solidarité nationale* (de l'autorité fédérale au profit des Régions les moins riches)²⁴ Chaque année, on calcule, pour chaque Région, la différence entre la « clé population » (pourcentage de la Région dans la population du Royaume) et la « clé fiscale » (pourcentage de la Région dans les recettes totales de l'IPP fédéral²⁵). La différence éventuelle donne lieu à une compensation pour la ou les Régions dont la quote-part dans l'IPP est plus faible que la quote-part dans la population. Le montant du mécanisme de solidarité ainsi calculé est plafonné à 80 % de l'écart entre la clé fiscale et la clé population. Ce dispositif, ainsi réformé à l'occasion de la sixième réforme de l'État, consacre certes l'idée de solidarité au profit des Régions les plus pauvres Mais, dans un souci de performance, il a été pensé de manière à éviter l'effet pervers consistant en ce qu'une Région, ainsi bénéficiaire de cette dotation de solidarité, puisse avoir un intérêt à ne pas se développer et à continuer à se contenter de percevoir cette dotation compte tenu de l'avantage financier qu'elle procure. En limitant la compensation à 80 % de l'écart entre la clé fiscale et la clé population, l'on s'est efforcé de limiter cet effet désincitatif, et donc, à responsabiliser davantage les Régions concernées.

²⁴ Art. 48 de la LSF

²⁵ Le critère de rattachement d'une recette fiscale IPP au territoire d'une Région donnée est fonction du domicile fiscal des contribuables au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition

On note encore, sans développer plus avant ici, que des dotations spécifiques sont prévues, en outre, au profit de la seule Région de Bruxelles-Capitale, et ce de manière à tenir compte du statut spécifique (capitale de la Belgique, capitale de l'Europe, siège de grandes institutions internationales) de cette Région.

Enfin, comme pour les Communautés, des dispositifs spécifiques ont été mis en place de manière à faire participer les Régions à l'assainissement des finances publiques, ainsi qu'aux dites charges liées au vieillissement de la population²⁶

Au fil des réformes institutionnelles successives, tout spécialement les deux dernières (en 2001 et 2014), la tendance très nette a été au renforcement de l'autonomie fiscale des Régions, au détriment ou en remplacement (partiel) des dotations (« enveloppe ») en provenance du Gouvernement central. L'adage classique « *No taxation without representation* », qui exprime l'idée selon laquelle un impôt ne peut trouver de légitimité que dans une décision de l'Assemblée démocratiquement élue représentative des citoyens-contribuables, a fait progressivement l'objet, dans le discours politique (flamand surtout) d'un renversement dans le contexte du fédéralisme centrifuge belge. L'expression « *No representation without taxation* » traduit le sentiment qu'une collectivité politique décentralisée ne peut avoir de véritable « représentativité » vis-à-vis de ses citoyens que si elle dispose du pouvoir fiscal. La faculté de lever l'impôt étant une prérogative essentielle de tout État souverain (ou, du moins, de toute entité qui se veut réellement autonome), le pouvoir demeure, dans l'imaginaire collectif, là où se décide l'impôt. Dès lors, sans une compétence fiscale substantielle, une entité territoriale n'apparaît pas comme une véritable autorité politique aux yeux tant de ses gouvernants que de ses administrés En déformant à leur avantage un adage bien connu²⁷, les promoteurs de ce slogan sous-entendent que les Gouvernements régionaux devraient pouvoir être évalués par les

²⁶ Lors de la sixième réforme de l'État, il a été explicitement prévu de faire participer les entités fédérées à l'assainissement des finances publiques et à l'accroissement des charges du vieillissement. Ainsi, via la LSF, un effort structurel de 1,25 milliard d'euros a été réclamé aux entités fédérées en 2015, montant qui a été porté à 2,5 milliards d'euros en 2016. Quant à la « contribution aux charges du vieillissement », l'objectif était de faire participer les collectivités fédérées au financement de l'accroissement de 50 % du coût des pensions de leurs fonctionnaires. La technique utilisée a consisté à réduire le pourcentage d'évolution, en fonction de la liaison à la croissance économique, de certaines dotations ou parts attribuées des recettes d'IPP à partir de 2017. La participation des entités fédérées aux charges du vieillissement est également renforcée par une « contribution pension » directement déduite des moyens attribués aux entités fédérées.

²⁷ Les fondements politiques et philosophiques de cet adage remontent à la Magna Carta de 1215, ainsi qu'à la *Bill of Rights* de 1689. Il a été invoqué dans le contexte qui a précédé la Révolution américaine : les colons américains se plaignaient d'être assujettis à des impôts par la métropole, alors qu'ils n'étaient pas représentés au Parlement anglais, qui avait approuvé les taxes en question.

électeurs en fonction non pas seulement des dépenses publiques exposées mais aussi de la hauteur, de l'efficacité et de la justice des prélèvements fiscaux pratiqués²⁸.

II. LES DIFFÉRENTS TYPES D'AUTONOMIE FISCALE RÉGIONALE

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

L'autonomie fiscale propre, tout d'abord En vertu directement de l'article 170, § 2, de la Constitution, les Régions sont habilitées à lever leurs propres impôts (« taxes régionales ») Elles ne peuvent utiliser cette autonomie fiscale que vis-à-vis de *matières* non taxées par le pouvoir fédéral (loi du 23 janvier 1989, prise en application de l'article 170, § 2, al. 2, de la Constitution)²⁹, ce qui a pour effet de vider cette autonomie d'une grande partie de sa substance³⁰ De fait, les recettes provenant des taxes régionales représentent une très faible portion de l'ensemble des recettes budgétaires des Régions³¹.

L'autonomie fiscale dérivée de premier type (les impôts régionaux) La LSF énumère toute une série de prélèvements fiscaux qui, initialement levés au niveau de l'État central, ont progressivement fait l'objet d'une décentralisation de leur produit et des principales compétences normatives s'y rapportant. les budgets régionaux s'alimentent désormais de l'intégralité des recettes engrangées par ces impôts régionaux, quant aux législateurs régionaux, ils sont devenus exclusivement compétents pour en modifier la base imposable, le taux et les

²⁸ M. BOURGEOIS, « La régionalisation de l'impôt des personnes physiques Première partie : l'autonomie des régions avant la sixième réforme de l'État », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2013/2, p. 113

²⁹ Pour plus de détails sur cette autonomie, voy. M. BOURGEOIS, « L'autonomie fiscale des communautés et des Régions après les accords du Lambertmont », *Actualités du Droit*, 2001, pp. 469-556 Juridiquement parlant, la notion de « matière » a donné lieu à d'importantes controverses juridiques voy. M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions à l'égard des impôts "régionaux" (articles 3 et 4 de la loi de financement) le régime légal et la jurisprudence de la Cour d'arbitrage », *Journal de Droit fiscal*, 2000, pp. 5-49 et 65-80

³⁰ La loi du 23 janvier 1989, précitée, réserve néanmoins aux Régions, pour taxation, les matières de l'eau et des déchets

³¹ Il convient néanmoins d'être prudent certaines recettes de taxes régionales sont allouées à des organismes publics distincts de la Région en question et n'apparaissent donc pas comme telles dans le budget de cette dernière

exonérations. L'État fédéral a donc perdu les recettes afférentes à ces impôts et son droit de légiférer sur les éléments constitutifs précités.

L'autonomie fiscale dérivée de second type (l'impôt des personnes physiques - IPP) Depuis l'entrée en vigueur de la sixième réforme de l'État en 2015, les Régions bénéficient de prérogatives substantielles en matière d'impôt sur le revenu 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 à l'IPP, les Régions disposent désormais d'une compétence exclusive, au détriment de l'autorité fédérale.

Chaque fois que l'une de ces catégories d'autonomie fiscale est mise en œuvre par un législateur régional, il se doit de respecter la règle constitutionnelle du consentement démocratique de l'impôt (l'Assemblée démocratiquement élue de la Région doit voter directement tous les éléments essentiels de l'impôt – art. 170 Const.), ainsi que le principe de l'union économique et monétaire consacré par la Cour constitutionnelle³². Au surplus, si une norme fiscale régionale peut avoir un impact sur les compétences matérielles incombant à une autre collectivité politique (fiscalité incitative ou dissuasive), il n'en demeure pas moins que l'autorité normative concernée se doit de faire preuve de « proportion » dans l'empiètement opéré, par la voie fiscale, sur les attributions d'autrui À cet égard, la Cour constitutionnelle exerce, de manière contraignante, un contrôle de proportionnalité

³² L'exercice par une Région de son autonomie fiscale « ne peut porter atteinte à la conception globale de l'État telle qu'elle se dégage des réformes de l'État successives () ». Il ressort de l'ensemble des dispositions institutionnelles qui ont concrétisé ces réformes de l'État « que la structure de l'État belge repose sur une union économique et monétaire caractérisée par un marché intégré et l'unité de la monnaie () L'existence d'une union économique implique au premier chef la libre circulation des marchandises et des facteurs de production entre les composantes de l'État » (voy. entre autres, Cour const., 28 octobre 2010, n° 123/2010, B 5 2 ; Cour const., 8 juillet 2010, n° 83/2010, Cour const., 25 février 1988, n° 47) Pour plus de détails sur ce point, voy. M. BOURGEOIS, « Fin de législature le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *op. cit.*, spéc. pp. 230-231

A. L'autonomie fiscale dérivée de premier type (les impôts régionaux) : précisions³³

Les « impôts régionaux », objets de l'autonomie fiscale dérivée de premier type décrite ci-avant, consistent dans : les taxes sur les jeux et paris, sur les appareils automatiques de divertissement et sur l'ouverture de débits de boissons fermentées ; les droits de succession et de mutation par décès ; le précompte immobilier³⁴ ; les principaux droits d'enregistrement (droit sur les ventes d'immeubles, droit sur les donations immobilières et mobilières, droit sur les partages relatifs à des immeubles, droit sur la constitution d'hypothèque sur des immeubles...), les taxes de circulation et de mise en circulation sur les véhicules

Les Régions sont exclusivement compétentes pour régler la base taxable, le taux d'imposition et les exonérations de l'ensemble de ces prélèvements. Par contre, la définition de matière imposable (l'objet taxable) continue à relever de la compétence du législateur fédéral agissant à la majorité spéciale³⁵.

En son article 5, la LSF énumère précisément les critères dits de localisation, grâce auxquels tant le produit que la compétence normative relatifs aux impôts régionaux peuvent être ventilés entre les trois Régions. Pour éviter l'émergence

³³ Pour une analyse approfondie, voy B BAYENET et S TURNER, « Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique », in M. MIGNOLET (ed.), *Le fédéralisme fiscal*, Bruxelles, De Boeck Université, 2005 ; M. BOURGEOIS, « Fin de législature le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions », *Comptabilité & Fiscalité Pratiques*, 2003, pp 209-277 ; V SEPULCHRE, *Mémento de la fiscalité locale et régionale*, Waterloo, Kluwer, 2007

³⁴ Le précompte immobilier est un impôt régional à charge des propriétaires et détenteurs de droits réels sur un immeuble, qui se calcule en fonction d'un taux appliqué à une base forfaitaire – le revenu cadastral – censé représenter le revenu moyen normal net que cet immeuble est censé procurer durant une année. Indépendamment de l'existence d'une indexation annuelle des revenus cadastraux depuis le début des années quatre-vingt-dix, les revenus cadastraux en vigueur aujourd'hui ont été fixés sur le fondement des valeurs locatives constatées le 1^{er} janv 1975. Cette absence de mise à jour des revenus cadastraux au fil du temps alimente les discussions politiques actuellement et l'opportunité d'une réforme se fait jour — sans succès jusqu'ici — dans chacune des trois Régions du pays. Quoiqu'il en soit, l'essentiel du produit du précompte immobilier consiste en les centimes additionnels établis par les communes et les provinces, de manière telle que cette ressource représente un élément majeur du financement des collectivités locales en question.

³⁵ Compte tenu de cette réserve de compétence fédérale vis-à-vis de la matière imposable, il est admis qu'une Région ne peut pas supprimer un impôt régional. Elle a néanmoins la faculté, au titre de sa compétence tarifaire, d'introduire un taux de 0 %, ce qui, économiquement parlant, équivaut à une suppression pour les contribuables concernés.

de phénomènes de concurrence déloyale ou dommageable, le législateur spécial a prévu, pour certains de ces critères, des mécanismes préventifs des abus³⁶.

La gestion administrative et contentieuse des impôts régionaux, ainsi que la fixation des règles de procédure, demeurent encore l'apanage de l'autorité fédérale. Néanmoins, chaque Région peut décider librement de reprendre le service de tout ou partie des impôts régionaux en question à son compte. Lorsqu'il est opté pour une telle reprise, c'est l'administration régionale qui désormais administre le ou les impôts concernés, et ce selon les règles de procédure administrative prévues par le droit régional.

B. L'autonomie fiscale dérivée de second type (l'impôt des personnes physiques – IPP) : précisions

Dans le système en vigueur avant la sixième réforme de l'État de 2014-2015, moyennant le respect de certains garde-fous prévus par la LSF, les Régions pouvaient déjà, vis-à-vis de l'IPP applicable à leurs propres résidents, moduler par le haut ou par le bas le montant de l'impôt tel qu'il résultait du droit fédéral et du calcul à ce niveau. Ces modulations, qui ne pouvaient jamais concerner la base imposable, prenaient la forme d'additionnels ou de soustractions ou bien, le cas échéant, de manière plus ciblée, d'augmentations ou de réductions d'impôt en liaison avec les attributions matérielles régionales (environnement ou emploi, par exemple)³⁷. Étant donné l'absence de compétence des Régions vis-à-vis de l'impôt sur les revenus applicables aux non-résidents (dans le jargon fiscal l'INR), les quelques rares cas de mise en œuvre de cette autonomie fiscale dérivée de second type avaient été stigmatisés par la Commission européenne pour contrariété au droit de l'Union européenne.

L'accord institutionnel sur la sixième réforme de l'État a prévu la modification substantielle du régime d'autonomie fiscale des Régions à l'égard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Tout d'abord, les collectivités régionales sont désormais pourvues d'une autonomie tarifaire substantielle en

³⁶ Par exemple, en matière de droits de succession et de droits de donation, il est prévu que la succession ou la donation se localise dans la Région dans laquelle le défunt ou le donateur a eu son domicile fiscal le plus longtemps au cours de la période de cinq ans précédant le décès ou l'acte de donation.

³⁷ Pour plus de détails sur ce régime d'autonomie, voy M BOURGEOIS, « Quelques réflexions à propos de la régionalisation de l'impôt des personnes physiques en Belgique », in M BOURGEOIS et I RICHELLE (dir.), *En quête de fiscalité et autres propos. Mélanges offerts à Jean-Pierre Bours*, Bruxelles, Larcier, 2011, pp. 101-123.

cette matière : elles se financent au moyen d'additionnels régionaux sur l'IPP. Cette autonomie fiscale nouvelle s'est substituée à une partie des dotations auparavant transférées par le Gouvernement central. Ensuite, les Régions ont obtenu la faculté, désormais exclusive, de régler les dépenses fiscales qui, prenant la forme de réductions à l'IPP¹, sont liées à leurs compétences matérielles (réduction d'impôt pour l'acquisition de l'habitation propre, par exemple). Cette seconde prérogative a engendré une différenciation progressive, par Région, des avantages fiscaux offerts dans le domaine de l'impôt des personnes physiques.

Les additionnels régionaux se calculent sur le montant de l'IPP déterminé préalablement au niveau de l'État fédéral. Cet IPP fédéral est réduit — d'un quart environ — de manière à laisser un espace suffisant pour l'application des additionnels régionaux sans que ceux-ci provoquent en soi une augmentation sensible de l'impôt globalement dû par les contribuables. Cette diminution de l'impôt fédéral servant de base aux additionnels constitue la nouveauté majeure induite par la sixième réforme de l'État. Les additionnels en question peuvent être différenciés par tranche de l'impôt². Les Régions ne peuvent néanmoins, sous réserve d'une exception explicitement prévue par l'accord institutionnel³, réduire la progressivité de l'impôt⁴. En aucun cas il ne peut être question de mettre en œuvre un processus de concurrence fiscale déloyale ou d'enfreindre l'union économique et monétaire.

En Belgique, traditionnellement, l'impôt sur le revenu se perçoit au moyen de retenues à la source qualifiées de « précomptes ». En lien avec les revenus professionnels, un précompte professionnel est perçu par les employeurs. Les négociateurs de l'accord sur la sixième réforme de l'État ont souhaité maintenir

¹ Les Régions ne peuvent pas modifier la base d'imposition de l'impôt des personnes physiques

² Pour le calcul des additionnels donc, l'impôt fédéral de base peut être subdivisé en tranches par les Régions — à ne pas confondre avec la division en tranches d'un revenu dans le cadre d'un barème tarifaire progressif

³ Le taux d'additionnel régional sur une tranche d'impôt ne doit pas être inférieur à 90 % du taux d'additionnel régional le plus élevé parmi les tranches inférieures d'impôt, de plus, l'avantage fiscal par contribuable résultant de la dérogation à la règle de progressivité ne doit pas être supérieur à 1000 euros par an indexés

⁴ La LSF définit comme suit la progressivité que les Régions ne peuvent pas en principe réduire : « à mesure que le revenu imposable augmente, le rapport entre le montant de la réduction et celui de l'impôt des personnes physiques dû, avant réduction, ne peut augmenter ou, selon le cas, le rapport entre le montant de l'augmentation et celui de l'impôt des personnes physiques dû, avant augmentation, ne peut diminuer » (cf l'actuel article 9, § 1^{er}, al. 4, de la LSF)

le pouvoir de régler ce précompte dans le domaine de compétences de l'autorité fédérale.

L'impôt des sociétés et l'impôt des non-résidents restent sous l'autorité du législateur fédéral. Le régime fiscal des non-résidents a néanmoins été adapté de manière à tenir compte des contraintes découlant du droit de l'Union européenne. Référence est faite à des avantages fiscaux octroyés par les Régions à leurs résidents, dont les non-résidents se trouvant dans une situation comparable devraient pouvoir profiter sur le fondement des libertés de circulation et du principe de non-discrimination consacrés par les traités européens.

C. L'autonomie fiscale des Régions : évaluation

Certes, l'autonomie fiscale à disposition des autorités régionales belges n'a eu de cesse de s'accroître ces dernières années. Il s'est agi de renforcer la responsabilisation plus globale (tant sur le volet des dépenses que sur celui des recettes) des Régions et de consolider une certaine idée de la démocratie et de la représentativité à ce niveau (*no representation without taxation*), tout en favorisant le recours à l'instrument fiscal en guise de soutien des politiques publiques de fond (logement, aménagement du territoire, économie, environnement, etc.).

Pour autant, la question de l'effectivité ou efficacité de cette autonomie continue de se poser. Outre la complexité des dispositifs de répartition des compétences fiscales en place, qui engendre parfois un effet de paralysie, il est intéressant de constater qu'aucune Région, à ce jour, n'a utilisé pleinement les attributions à sa disposition pour réformer fondamentalement son système fiscal. Par exemple, la mise en œuvre de la politique fiscale en matière d'impôts régionaux (au sens de l'article 3 de la LSF) semble s'expliquer davantage par un phénomène de mimétisme fiscal que par le développement d'une véritable politique fiscale régionale propre. Les Régions se copient et ceci donne l'impression au citoyen que la régionalisation d'une partie de la fiscalité, au détriment du Gouvernement central, n'a pas réellement engendré des différences majeures d'une entité régionale à l'autre.

En outre, la régionalisation accrue de l'IPP pose des problèmes de coordination avec les politiques de réforme mises en œuvre par le Gouvernement central vis-à-vis de ce même impôt. Dès que ce dernier décide de modifier des éléments relatifs à l'IPP, une telle réforme a nécessairement un impact sur la base de calcul des centimes additionnels régionaux. Ceci signifie concrètement que

l'autorité fédérale et les régions se trouvent, de ce point de vue, dans une grande situation d'interdépendance

Une réflexion est néanmoins menée, dans le cadre de la préparation d'une prochaine réforme de l'État, en vue d'aller plus loin dans la décentralisation du droit fiscal. D'aucuns suggèrent de réserver spécifiquement et plus nettement des bases fiscales au niveau régional, de manière à permettre aux Régions de développer une politique cohérente sur leur territoire. Ainsi, par exemple, la fiscalité immobilière au sens large pourrait être transférée aux Régions sachant que, dans ce cas, l'assiette fiscale est relativement immobile. Cela permettrait à chaque gouvernement régional de mettre en œuvre une politique fiscale visant à mieux répondre à ses objectifs d'efficacité et d'équité. Dans le court terme, les marges de manœuvre de chacune des trois Régions devraient plutôt être recherchées, d'un point de vue budgétaire, par le biais d'une véritable évaluation (*spending review* ou *zero-base budgeting*) des dépenses, et notamment des dépenses fiscales, pour dégager les marges budgétaires nécessaires pour faire face aux conséquences du vieillissement, du réchauffement climatique et de la transition écologique.

CONCLUSION

L'idée de responsabilisation, et donc de performance, est au cœur de l'organisation du système de financement des collectivités fédérées — tout spécialement, les Régions — de Belgique. Les gouvernements régionaux se procurent une partie substantielle de leurs ressources financières par le biais de l'autonomie fiscale que leur octroient la Constitution et la LSF (à savoir, la loi spéciale de financement des Communautés et des Régions, qui constitue la colonne vertébrale financière de la Belgique fédérale). L'importance des recettes fiscales collectées dépend étroitement de l'efficacité des politiques régionales en lien avec les personnes résidant sur le territoire de chaque Région. Plus les revenus de celles-ci augmentent, plus le gouvernement régional concerné est en mesure d'optimiser le rendement de ses impôts.

Mais l'autonomie fiscale n'est pas le seul dispositif de nature à responsabiliser les collectivités régionales. Outre cette source de financement, les Régions (mais aussi, dans une mesure plus réduite, les Communautés) obtiennent, de l'autorité centrale, des dotations dont la clé de répartition entre elles est fonction du rendement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques sur leur territoire. Ce rendement est déterminé par référence au critère de

résidence du contribuable. Partant, la Région la plus performante, et donc la plus riche, reçoit la part la plus substantielle du gâteau, dans un esprit dit de « juste retour » (l'argent provenant d'une Région donnée revient, en fin de compte, à cette Région).

Enfin, des dispositifs particuliers ont été introduits en vue de faire participer les entités fédérées à l'assainissement des finances publiques et aux charges du vieillissement croissant de la population. Ils se traduisent par un manque à gagner en termes de ressources financières.

Pour compenser les déséquilibres induits par ces principes de responsabilisation, un dispositif de solidarité a été mis en place, qui consiste en une dotation verticale (provenant de l'autorité centrale) qui bénéficie uniquement aux Régions les plus pauvres (en l'occurrence, les Régions wallonne et de Bruxelles-Capitale). Ce mécanisme est néanmoins restreint dans ses effets, de manière à éviter que l'une des Régions bénéficiaires puisse tirer profit de son maintien en situation de pauvreté.

Au final, le fédéralisme financier belge est davantage concurrentiel que coopératif. Il incite à la performance et l'efficacité des politiques publiques, au détriment parfois du développement harmonieux de l'ensemble de ses composantes.