

LE FÉDÉRALISME FISCAL MULTI-NIVEAUX : LE (CONTRE-)MODÈLE BELGE

Edoardo TRAVERSA

*Professeur à la Faculté de droit de l'UCL
Avocat au Barreau de Bruxelles (Liedekerke)*

Le professeur Lejeune a toujours défendu dans ses travaux la possibilité d'articuler le système politique sur plusieurs niveaux, sans jamais tomber dans le travers d'établir une hiérarchie entre ceux-ci. Son œuvre doctrinale reflète un « pari de Pascal » de type constitutionnel, où les normes instituées par le droit international, l'Union européenne, l'État fédéral et les entités fédérées sont susceptibles de converger et de s'intégrer dans un ensemble si pas harmonisé, du moins ordonné.

La présente contribution s'inscrit dans la même veine, tout en étant circonscrite à la matière fiscale, un domaine où plus que tout autre se cristallisent les prétentions normatives des différentes autorités, et où se manifeste l'impératif de réussir cet ordonnancement, sous peine de mettre à mal leur équilibre financier, et surtout, de porter atteinte aux droits des citoyens contribuables dont elles ont la responsabilité.

I. — LA FISCALITÉ EN BELGIQUE : QUELQUES REPÈRES

Notre système fiscal s'est construit progressivement, principalement durant le XX^e siècle (1). Nous sommes passés d'un système relativement rudimentaire, hérité du Moyen Âge, basés sur des prélèvements essentiellement indirects et monolithiques, peu redistributifs, antiéconomiques, et peu efficaces à un système complexe, très articulé, fourmillant de règles particulières, inspirées par des objectifs de nature extra-fiscale. Tout au long du XIX^e siècle, la fiscalité belge était principalement composée d'accises, de droits de douane, de droits d'enregistrement et de succession, qui représentaient près de $\frac{3}{4}$ des recettes de l'État. Les droits de douane sont le

(1) La présente contribution constitue une version revue, synthétisée et actualisée de E. TRAVERSA, « Le droit fiscal belge entre régionalisation et européanisation », *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Anthemis, 2014. Sur l'histoire de l'impôt en Belgique et dans le monde, voir notamment P. JANSSENS, H. VERBOVEN et A. TIBERGHIE, *Drie eeuwen Belgische belastingen, Centrum voor fiscale geschiedenis (EHSAL) et Fiscale Hogeschool*, Bruxelles, Kluwer et CED-Samson, 1990 ; Ch. ADAMS, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilisation*, New York, Madison Books, 1993 ; G. ARDANT, *Histoire de l'impôt*, Paris, Fayard, 1972 ; K. MESSERE, « Half a century of changes in taxation », *Bull. Int. Fisc. Doc.*, IBFD, 1999, pp. 340-365.

symbole de la fragmentation territoriale typique des États monarchiques en phase de constitution, en perpétuelle guerre, et puis des États-nations, colonialistes et protectionnistes. Ce n'est pas un hasard si les premières mesures fiscales adoptées lors de processus d'unification, telle l'unification allemande ou l'Union européenne, et même en Belgique, ont été la suppression des droits de douane intérieurs, via le *Zollverein*, l'Union douanière. En Belgique, les communes et les provinces connaissent depuis longtemps une limitation de leur pouvoir fiscal en raison d'impératifs liés à l'unité économique du territoire national, à savoir l'interdiction des octrois (2), qui procède de la même logique de suppression des entraves (fiscales) aux entreprises et d'unification économique sur le territoire national (3).

À cela s'ajoutaient certains autres impôts, comme la contribution foncière, la contribution personnelle, calculée sur une sextuple base, à savoir la valeur locative des habitations, les portes et les fenêtres, le mobilier, les foyers (jusqu'en 1879), les domestiques, les chevaux, ou le droit de patente, taxe forfaitaire sur l'activité économique. Bien que ne représentant qu'une petite partie des recettes de l'État, seuls ces derniers impôts étaient pris en compte pour déterminer le cens, permettant l'exercice du droit de vote. Vu le faible degré d'intervention de l'État dans la société, ces impôts suffisaient à combler les besoins de financement d'un État qui se cantonnait à ses prérogatives régaliennes (défense, police, justice, affaires étrangères). Ils étaient néanmoins l'expression d'une certaine féodalité fiscale, caractérisée par le morcellement de l'espace économique, l'inefficacité et l'inéquité. Il s'agissait d'impôts dont la base était relativement étroite, fortement ancrés à un territoire et nécessitant une administration minimale. Tout au long du XX^e siècle, le droit fiscal belge va être adapté au nouveau contexte socio-économique. Tout d'abord, la prise en charge d'un nombre croissant de tâches de la part de l'autorité publique, en particulier dans le domaine des services sociaux, et l'avènement de partis politiques promouvant des impératifs de redistribution, sont à la base de l'institution d'un impôt sur les revenus peu après la Première Guerre mondiale. Juste après la Seconde Guerre mondiale, la mise en place d'un système de sécurité sociale inspiré d'un modèle bismarckien,

(2) Sur l'interdiction des octrois, voir E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, Larcier, 2010, n^{os} 306 à 313 ; M. QUINTIN, « La querelle des octrois », *Rev. dr. comm.*, 2006, n^o 1, pp. 47-55 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, pp. 76 et s. ; M. De Jonckheere, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid fiscaaljuridische aspecten*, Bruges, La Chartre, 1996, n^{os} 423 et s.

(3) Dans le cadre du long processus de la formation des États-nations, la levée des octrois représente une étape importante dans l'unification politique et économique d'autres États que la Belgique, comme l'Autriche, ou l'Allemagne. La suppression des octrois signifiait pour les communes, régions et autres entités sous-nationales un abandon d'autonomie fiscale au profit de la structure centrale qui préfigurait, dans le cas de l'Allemagne par exemple, un abandon futur de souveraineté. Sur ce phénomène, voir G. ARDANT, *Histoire financière de l'Antiquité à nos jours*, Paris, Fayard, 1976, p. 67 ; A. SCHWENNICKÉ, *Ohne Steuer kein Staat*, Francfort, Klostermann, 1996, p. 303 ; I. RICHELLE et E. TRAVERSA, « National report : Belgium », in M. LANG (ed.), *The history of double taxation conventions* (titre provisoire ?????), Vienne, Linde Verlag, 2009 (à paraître ?????).

Le fédéralisme fiscal multi-niveaux : le (contre-)modèle belge 609

entraîne l'institutionnalisation de cotisations sociales obligatoires pour l'ensemble des assurances et pour tous les travailleurs. Ensuite, au début des années 1970, est introduite, sous la pression européenne, la taxe sur la valeur ajoutée. Plus récemment, ce sont les impôts environnementaux qui se développent.

Aujourd'hui, le système fiscal belge est caractérisé par une grande variété d'impôts et par une pression fiscale et parafiscale comparativement élevée (près de 45 % du Produit Intérieur Brut (PIB), les recettes fiscales seules représentent environ 30 % du PIB). Une autre particularité du système est le fait que la plupart des impôts sont prélevés par l'État fédéral, alors que leur produit est partagé entre plusieurs niveaux de pouvoir. Ainsi, l'État fédéral redistribue plus de la moitié du produit des impôts qu'il prélève. Au niveau des rentrées budgétaires, il présente une prédominance des impôts sur les revenus (plus de 50 % des recettes fiscales) (4). Les autres impôts dont les recettes sont significatives sont la taxe sur la valeur ajoutée, les accises, principalement sur les produits énergétiques, les tabacs et les alcools, et dans une moindre mesure, les droits d'enregistrement régionalisés, les droits de succession régionalisés et les droits de douane transférés en grande partie à l'Union européenne.

II. – L'INFLUENCE EUROPÉENNE

Le système fiscal belge est fortement influencé depuis plusieurs décennies par le développement de règles fiscales au niveau de l'Union européenne. L'Union dispose de compétences d'harmonisation concernant tant les impôts indirects que les impôts directs. Tant en matière de fiscalité directe que de fiscalité indirecte, c'est le Conseil qui sur proposition de la Commission adopte, seul et à l'unanimité, les directives d'harmonisation. Le Parlement européen n'a qu'un rôle consultatif, ce qui fait de l'Union une collectivité politique dotée de compétences fiscales n'appliquant pas le principe du consentement parlementaire à l'impôt, pourtant commun à tous les États membres. Sur la base de l'article 113 TFUE, ses compétences fiscales sont explicitement attribuées à l'Union en ce qui concerne l'harmonisation des législations nationales en matière d'impôts indirects. Malgré l'obstacle que représente la règle de l'unanimité, le Conseil a adopté, sur la base de l'article 113 TFUE, de nombreuses directives d'harmonisation en matière d'impôts indirects. Ces directives concernent principalement la taxe sur la valeur ajoutée, les droits d'accises sur divers produits ou encore les impôts sur les rassemblements de capitaux. Le degré d'harmonisation de ces prélèvements varie. Incontestablement, la taxe sur la valeur ajoutée est, de tous les prélèvements harmonisés, l'impôt qui connaît l'harmonisation la plus poussée (5). Considérant le degré de détail de la directive TVA 2006/112, le

(4) Source : Mémento Fiscal et Statistiques, SPF Finances, 2016.

(5) Voir la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.*, L 347, 11 décembre 2006, pp. 1 à 118. La directive 2006/112/CE remplace la célèbre sixième directive TVA (77/388/CEE) de 1977.

code belge de la TVA ne constitue sous bien des aspects que la transposition fidèle de celle-ci, laissant au législateur fiscal belge une marge de manœuvre extrêmement réduite, même si symboliquement encore significative, dès lors que les États membres restent libres, sous certaines conditions, de fixer leurs propres taux. Le Conseil a en outre adopté sur cette même base des règlements en matière de coopération administrative pour certains de ces impôts (6), ainsi que sur la base des articles 16, § 1, du traité UE et 290 et 291 du TFUE, des règlements d'application des directives relatives à la taxe sur le chiffre d'affaires.

En matière d'impôts directs, le TFUE ne confie à l'Union aucune compétence spécifique d'harmonisation. Ceci ne signifie pas que ce domaine est resté vierge de toute intervention législative communautaire. En effet, sur la base de la clause générale d'attribution de compétences en matière de rapprochement des législations des États membres, contenue à l'article 115 TFUE, le Conseil a adopté, à l'unanimité, les quelques directives existantes en matière d'impôts directs et particulièrement en matière d'imposition des sociétés (7). Par ailleurs, on notera une directive générale de coopération administrative en matière fiscale, qui a connu récemment différentes modifications significatives, en particulier en ce qui concerne l'échange automatique d'informations fiscales, y compris les données bancaires (2014), les *rulings* fiscaux (2015) et la déclaration pays-par-pays pour les groupes multinationaux (2016) (8).

D'autres compétences peuvent être considérées comme implicites, dans le sens qu'elles limitent la souveraineté fiscale des États membres, tout en recouvrant un champ d'application beaucoup plus large (9). Comme l'a en effet rappelé la Cour de justice à de nombreuses reprises, « en conférant des pouvoirs aux institutions communautaires, les États membres se sont soumis à une limitation correspondante de leurs droits souverains. Il est conforme au système du traité que le domaine fiscal n'échappe pas, de soi,

(6) Règlement (CE) n° 1798/2003 du Conseil du 7 octobre 2003 concernant la coopération administrative dans le domaine de la taxe sur la valeur ajoutée et abrogeant le règlement (CE) n° 218/92, *J.O.*, L 264, 15 octobre 2003, p. 1 et le règlement (CE) n° 2073/2004 du Conseil du 16 novembre 2004 relatif à la coopération administrative dans le domaine des droits d'accises, *J.O.*, L 359, 4 décembre 2004, p. 1.

(7) Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre, *J.O.*, L 310, 25 novembre 2009, pp. 34-46 ; directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, *J.O.*, L 345, 29 décembre 2011, pp. 8-16 ; directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents, *J.O.*, L 157, 26 juin 2003, p. 49.

(8) Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.*, L 64 du 11 mars 2011, pp. 1-12, modifiée notamment par les directives 2014/107/UE, 2015/2376/UE et 2016/881/UE.

(9) Voir, à ce sujet, E. TRAVERSA et V. DECKERS, « L'influence du droit européen sur le Code des impôts sur les revenus », *J.T.*, 2012, n° 6475, pp. 307-313.

Le fédéralisme fiscal multi-niveaux : le (contre-)modèle belge 611

à ces limitations » (10). Une telle déclaration signifie que la souveraineté fiscale des États membres est susceptible d'être affectée par l'application du droit de l'Union européenne à des secteurs de la fiscalité nationale qui n'ont pas fait l'objet d'une harmonisation. Au sein du droit de l'Union européenne, il existe ainsi deux régimes de portée générale, dont l'application a révélé de nombreuses, et parfois inattendues, limitations à la compétence fiscale des États membres. Il s'agit, d'une part, des articles du Traité relatifs aux libertés de circulation, et d'autre part, des règles européennes en matière d'aides d'État. Tout d'abord, le Traité FUE consacre quatre libertés fondamentales, de nature économique, qui concourent à la réalisation du marché intérieur (11). L'interprétation extensive donnée à ces libertés par la Cour de justice a permis de résoudre de manière efficace certains des inconvénients auxquels font face non seulement les opérateurs économiques actifs sur le territoire de plusieurs États membres, mais aussi les citoyens européens dans des situations transfrontalières (12).

L'abondante jurisprudence de la Cour de justice a profondément modifié les systèmes fiscaux des États membres, dont la Belgique (13). L'on remarquera que les libertés de circulation ne s'appliquent pas uniquement aux impôts fédéraux. En effet, tout impôt en Belgique est susceptible de

(10) C.J.C.E., 13 décembre 1967, aff. 17/67, *Neumann/Hauptzollamt Hof/Saale, Rec.*, p. 571. Voir aussi, entre autres, C.J.C.E., 13 décembre 2005, aff. C-446/03, *Marks & Spencer's, Rec.*, p. I-10837, pt 29 ; 8 mars 2001, C-397/98 et C-410/98, *Metallgesellschaft e.a., Rec.*, p. I-1727, pt 37 et la jurisprudence citée.

(11) Il s'agit de la libre circulation des marchandises (art. 283 et s. TFUE), de la libre circulation des personnes, principalement des travailleurs (art. 45 TFUE), et de la liberté d'établissement (art. 49 TFUE), en ce qui concerne les entreprises, de la libre circulation des capitaux (art. 63 à 65 TFUE) et de la libre prestation de services (art. 56 TFUE). En matière de libre circulation des marchandises, l'article 30 TFUE interdit explicitement les taxes d'effet équivalent à des droits de douane. Ce régime est complété par l'article 110 TFUE, prohibant, lui, les impositions intérieures discriminatoires sur les produits importés.

(12) Entre 1986 et 2016, la Cour a rendu près de 260 arrêts concernant l'application des libertés de circulation à la fiscalité directe des États membres. La liste de ces arrêts, en constante augmentation, est disponible sur le site de la DG Taxation et Union douanière de la Commission. Voir, pour une synthèse, J. MALHERBE, Ph. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, *The impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010*, avril 2011 (consultable sur le site internet : <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>). Voir également E. TRAVERSA et V. DECKERS, « L'influence du droit européen sur le Code des impôts sur les revenus », *J.T.*, 2012, pp. 307 à 313 ; E. TRAVERSA et V. DECKERS, « Les manquements du législateur fiscal belge vis-à-vis du droit européen : le rôle de la Cour de justice en matière de fiscalité directe », *Tax, Audit & Accountancy*, janvier 2012, pp. 4 à 10. Voir aussi les analyses approfondies de B. TERRA et P. WATTEL, *European tax law*, 6^e éd., Kluwer Law International, 2012.

(13) Concernant l'application des libertés de circulation à des dispositions fiscales belges, voir notamment C.J.U.E., 29 octobre 2015, aff. C-589/14, *Comm. v. Belgium* ; C.J.U.E., 11 septembre 2014, aff. C-489/13, *Verest and Gerards* ; C.J.U.E., 12 décembre 2013, aff. C-303/12, *Imfeld and Garcet* ; C.J.U.E., 4 juillet 2013, aff. C-350/11, *Argenta Spaarbank c/ Belgische Staat* ; C.J.U.E., 5 juillet 2012, C-318/10, *SIAT* ; C.J.U.E., 6 juin 2013, C-383/10 ; C.J.U.E., 1^{er} juillet 2010, aff. C-233/09, *Dijkman* ; C.J.C.E., 11 septembre 2008, aff. C-11/07, *Eckelkamp* ; C.J.C.E., 17 janvier 2008, aff. 105/07, *Lammers & Van Cleef NV* ; C.J.C.E., 5 juillet 2007, aff. C-522/04, *Commission c/ Belgique* ; C.J.C.E., 22 mars 2007, aff. C-383/05, *Talotta* ; C.J.C.E., 8 juin 2004, aff. C-268/03, *De Baeck* ; C.J.C.E., 29 novembre 2001, C-17/00, *De Coster c/ Commune de Watermael-Boitsfort* ; C.J.C.E., 14 décembre 2000, aff. C-141/99, *AMID*.

s'appliquer de manière discriminatoire vis-à-vis des entreprises localisées dans d'autres États membres, comme le montre l'arrêt *Geurts et Vogten* en matière de droits régionaux de succession (14) ou l'arrêt *De Coster* en matière de fiscalité locale (15).

Par ailleurs, en vertu des articles 107 à 109 TFUE, sont en principe « incompatibles avec le marché commun les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ». Ce contrôle est opéré sur des critères liés aux effets des interventions étatiques dans la vie économique, indépendamment de la nature des mesures employées par les États membres dans ce but. C'est ainsi que les États membres sont susceptibles de se voir appliquer le régime des aides d'État aussi dans l'exercice de leurs compétences fiscales.

Par exemple, en 2016, la Commission européenne a adopté une décision remarquée à l'encontre du régime belge des « excess profits rulings », ordonnant à la Belgique de récupérer une aide de près de 900 millions d'EUR en faveur d'une trentaine de multinationales (16).

Il ne s'agit cependant pas du seul outil dont a fait usage l'Union pour éviter les excès de la concurrence fiscale entre les États membres. La notion de concurrence fiscale dommageable renvoie à cette lutte active que se livrent les États pour attirer, ou au moins, pour garder les investisseurs étrangers, en introduisant des régimes fiscaux spécifiques et très favorables. Pour endiguer ce phénomène, les institutions de l'Union européenne ont eu recours au soft law, en adoptant en 1997 le Code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. Le Code de conduite « vise les mesures ayant, ou pouvant avoir, une incidence sensible sur la localisation des activités économiques au sein de la Communauté ». Il impose aux États membres de cesser d'appliquer les mesures fiscales dommageables existantes (« démantèlement ») et de ne pas introduire de nouvelles mesures fiscales dommageables (« gel »), telles que définies par le Code de conduite et par un groupe ad hoc, dit « groupe Primarolo ».

Vu l'influence exercée par le droit de l'Union européenne sur la fiscalité belge, on pourrait se demander s'il ne serait pas politiquement opportun, économiquement souhaitable et juridiquement réalisable de confier un véritable pouvoir fiscal à l'Union européenne et de transférer l'entièreté de la

(14) C.J., 25 octobre 2007, aff. C-464/05, *Geurts et Vogten*, *Rec.*, p. I-9325. Sur cet arrêt, voy. G. PARISIS, « La transmission des entreprises familiales en exonération de droits sous le feu de la législation européenne », *J.D.E.*, 2008, pp. 76 et s. ; E.-J. NAVEZ et V. DECKERS, « La censure des dispositions successorales fiscales par la Cour de justice des Communautés européennes : une tentative de clarification », *Liber Amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 519-520.

(15) C.J.C.E., arrêt *De Coster* (C-17/00). Voir à ce sujet, notamment, E. TRAVERSA, « Libertés de circulation et autonomie fiscale locale : la multiplicité des garanties confine-t-elle à l'excès ? Un essai de clarification », *Revue de Fiscalité Régionale et Locale*, 2013/3, pp. 195-205.

(16) Décision du 11 janvier 2016, C(2015)9837. La Belgique a intenté un recours contre cette décision devant le Tribunal (affaire T-131/16).

Le fédéralisme fiscal multi-niveaux : le (contre-)modèle belge 613

compétence afférente à certains impôts existant en Belgique au niveau européen. La situation de l'Union est, à cet égard, très particulière dès lors que contrairement aux États membres, l'Union n'exerce aucun pouvoir fiscal dans un but d'ordre financier ou budgétaire. L'Union exerce seulement des compétences fiscales en vue de réaliser les objectifs fixés aux articles 3 TUE et 3 et 4 TFUE, à savoir principalement la réalisation du marché intérieur. Il en résulte un hiatus entre, d'une part, les compétences que l'Union exerce sur le plan fiscal et, d'autre part, son pouvoir fiscal. Ce hiatus est manifeste lorsque l'on observe la manière dont est structuré le budget européen. Depuis 1970, le budget de l'Union est principalement alimenté, en vertu de l'article 311 TFUE et de la décision prise par le Conseil à l'unanimité sur la base de celui-ci et soumise à la ratification des États membres (17), par les quatre « ressources propres » (18). Il s'agit des droits de douane, de certains prélèvements agricoles, d'une contribution prélevée sur l'assiette de la taxe sur la valeur ajoutée (19) et d'une contribution des États membres calculée sur la base du produit national brut. Ces ressources sont versées par les États membres au budget européen (20). Ce sont les États membres qui perçoivent ces ressources avant de les reverser à l'Union, déduction faite des coûts de perception (21).

Si certaines de ces ressources peuvent être associées à des domaines d'action de l'Union (politique agricole commune et union douanière), il n'existe cependant aucun lien de nature formelle ou institutionnelle entre les pouvoirs fiscaux de l'Union et les ressources financières qui lui sont

(17) Décision du Conseil du 7 juin 2007 relative au système des ressources propres des Communautés européennes, (2007/436/CE, Euratom), *J.O.*, L 163 du 23 juin 2007, p. 17. Sur la réforme de 2000, voir V. DUSSART, « La réforme du Règlement financier communautaire : un exemple de la modernisation du droit budgétaire », *R.F.F.P.*, 2002, n° 79, pp. 140 à 163.

(18) À l'inverse des autres organisations internationales, financées par des contributions des États, le mécanisme des ressources propres garantit à l'Union l'autonomie financière grâce aux recettes qui lui reviennent de droit, indépendamment de l'adoption par les États membres de dispositions de droit interne. Le budget de l'Union européenne est en outre financé par les impôts et autres prélèvements opérés sur les rémunérations du personnel, des remboursements d'aides communautaires non utilisées, des contributions de pays tiers à certains programmes communautaires (par exemple, dans le domaine de la recherche), des intérêts bancaires, des intérêts moratoires, ainsi que le solde de l'exercice précédent. À ces ressources « structurelles », il faut ajouter le produit des amendes aux entreprises dans le cadre de la politique de la concurrence et les astreintes aux États membres : Voir COMMISSION EUROPÉENNE, *Cadre financier pluriannuel 2014-2020 et budget 2014 de l'UE*, 2014.

(19) Règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil, du 29 mai 1989, concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée, plusieurs fois modifié, *J.O.*, L 155, 7 juin 1989, pp. 9 à 13.

(20) Le Parlement européen est totalement absent, ce qui n'a pas manqué de soulever de nombreuses critiques quant aux carences démocratiques d'un tel processus : voir S. GOULARD et M. NAVA, « Un financement plus démocratique du budget européen : un défi pour la convention européenne », *R.F.F.P.*, 2002, n° 80, pp. 31 à 52.

(21) Aujourd'hui fixés à 25 %. Pour une étude approfondie du mécanisme des ressources propres et de l'autonomie financière de l'Union, voir la thèse d'A. POTTEAU, *Recherches sur l'autonomie financière de l'Union européenne*, Paris, Dalloz, 2004. Voir aussi M. LECHANTRE et D. SCHAJER, *Le budget de l'Union européenne*, Paris, La Documentation française, 2003.

attribuées (22). L'attribution à l'Union européenne d'un véritable pouvoir fiscal entendu comme le pouvoir de lever l'impôt et d'en déterminer librement les composants essentiels constitue dès lors un enjeu majeur de la construction fédérale européenne, mais reste à l'heure actuelle, une évolution difficilement imaginable.

III. — LE DROIT EUROPÉEN, UN FREIN À UNE NOUVELLE RÉFORME DE L'ÉTAT ?

Même si l'idée d'un impôt européen apparaît illusoire pour l'heure, l'Union européenne doit nécessairement être prise en compte pour évaluer les possibles évolutions d'un autre mouvement institutionnel concernant la fiscalité en Belgique, qui est celui de sa régionalisation. La sixième réforme de l'État prévoit la modification substantielle du régime d'autonomie fiscale des Régions à l'égard de l'impôt sur le revenu des personnes physiques. Outre le maintien des compétences fiscales préexistantes en ce qui concerne les taxes régionales propres (23) et les impôts régionaux (24), la dotation « partie attribuée de l'IPP » a été remplacée par une autonomie tarifaire substantiellement accrue des Régions vis-à-vis de l'impôt des personnes physiques. En d'autres termes, plutôt que de recevoir de l'autorité fédérale

(22) Ce constat peut être relativisé en ce qui concerne la ressource TVA. Dès lors que celle-ci n'est pas calculée sur les recettes générées par la taxe au niveau européen, mais sur l'assiette nationale corrigée de celle-ci, l'existence d'une compétence de l'Union en matière de TVA n'influe pas directement, mais bien indirectement sur la détermination de la base imposable et sur la perception des ressources TVA de l'État membre. Voir le règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89, précité, art. 2, 1.

(23) En vertu directement de l'article 170, § 2, de la Constitution, chaque Région peut lever ses 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'art. 170, § 2, al. 2, de la Constitution), ce qui a pour effet de vider cette autonomie d'une grande partie de sa substance. De fait, les recettes provenant des taxes régionales représentent une très faible portion de l'ensemble des recettes budgétaires des Régions. En réalité, à cet égard, rien ne change après la sixième réforme de l'État.

(24) La LSF énumère également 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 exonérations. L'État fédéral a donc perdu les recettes afférentes à ces impôts et son droit de légiférer sur les éléments constitutifs précités. Les « impôts régionaux », objets de l'autonomie fiscale dérivée de premier type décrite ci-avant, consistent dans : la taxe sur les jeux et paris, la taxe sur les appareils automatiques de divertissement et la taxe sur l'ouverture de débits de boissons fermentées ; les droits de succession et de mutation par décès ; le précompte immobilier ; les principaux droits d'enregistrement (droit de vente, droit de donation, droit de partage, etc.) ; la redevance télévision ; les taxes de circulation et de mise en circulation, ainsi que l'eurovignette. Vis-à-vis des impôts ainsi régionalisés, 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 la matière imposable (l'objet taxable) continue à relever de la compétence exclusive du législateur fédéral, qui ne peut néanmoins modifier cet « objet taxable » que par le biais d'une loi votée à la majorité spéciale.

Le fédéralisme fiscal multi-niveaux : le (contre-)modèle belge 615

une enveloppe chaque année (sur l'étendue de laquelle elles n'ont que peu de prise), les Régions bénéficient du pouvoir de décider elles-mêmes du montant dont elles ont besoin pour couvrir financièrement leurs politiques, et ce en votant annuellement le taux de l'impôt des personnes physiques dont les recettes lui reviennent. Plus précisément, les collectivités régionales se financent désormais au moyen d'additionnels régionaux sur l'IPP. En outre, les Régions disposent de la faculté, désormais exclusive, de régler les dépenses fiscales qui, prenant la forme de réductions d'impôt à l'IPP, sont liées à leurs compétences matérielles (réduction d'impôt pour l'acquisition d'une habitation propre, par exemple). Cette seconde prérogative est amenée à engendrer une différenciation progressive, par Région, des avantages fiscaux offerts dans le domaine de l'impôt des personnes physiques, comme le montrent les réformes concernant l'ancienne déduction pour habitation propre et unique (dit aussi bonus logement). 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'impôt, ce qui ne manquera de compliquer singulièrement la structure tarifaire de l'impôt des personnes physiques applicable en Belgique si les Régions mettent en œuvre cette possibilité. Par ailleurs, les Régions ne peuvent néanmoins, sous réserve d'une exception explicitement prévue par l'accord institutionnel, réduire la progressivité de l'impôt, qui demeure donc fixée au niveau de l'autorité fédérale. En aucun cas cependant, il ne peut être question pour une Région de mettre en œuvre un processus de concurrence fiscale déloyale ou d'enfreindre le principe de l'union économique et monétaire belge. La fiscalisation des revenus mobiliers des personnes physiques restera aussi une compétence exclusive de l'autorité fédérale. De même, l'impôt des sociétés, tout comme les impôts sur les revenus perçus dans le chef des non-résidents, resteront sous l'autorité exclusive du législateur fédéral. L'accord institutionnel indique néanmoins que le régime fiscal des non-résidents sera 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.

Cette régionalisation accrue de la fiscalité risque de morceler une économie intégrée et de la rendre moins attractive surtout vis-à-vis des partenaires étrangers ; elle représente de ce point de vue la négation de l'idée sous-tendant l'unification économique de l'Europe, à savoir l'achèvement du marché intérieur. Dans cette optique, elle peut constituer ou être à l'origine des violations répétées du droit européen, avec tous les préjudices d'ordre

politique et financier que cela impliquerait (25). Concernant la dernière réforme de l'État, le mécanisme d'autonomie régionale choisi en matière d'IPP constitue un approfondissement et un élargissement du système précédent d'additionnels. Par rapport à d'autres systèmes proposés lors des négociations, il nous apparaît présenter une marge de sécurité plus grande par rapport aux exigences européennes, pour les raisons expliquées ci-avant. Certes, les prérogatives précédemment accordées aux Régions en matière de réductions d'impôt liées à l'exercice de leurs compétences matérielles demeurent, ce qui ne met pas la Belgique à l'abri de nouvelles censures de la part des institutions de l'Union, pour violation des libertés de circulation mais aussi pour infraction au régime des aides d'État, même en matière d'impôt des personnes physiques. L'on rappellera à ce sujet qu'en matière d'impôt des personnes physiques, il faut également veiller au respect du droit de la concurrence applicable (interdiction des aides d'État – art. 107 et 108 TFUE). D'une part, l'interdiction vise aussi les aides aux entreprises individuelles (et non aux seules sociétés). D'autre part, l'interdiction vise aussi des aides fiscales indirectes octroyées à des investisseurs personnes physiques (26). Or, si les mesures adoptées par la Région flamande dans le cadre du plan ARKIMEDES ont été validées par la Commission européenne au regard du régime des aides d'état (27), la Commission européenne a mis en cause sa compatibilité avec les libertés de circulation, ainsi que celle de la réduction d'impôt liée à la Caisse d'investissement de Wallonie, en ce que ce n'est pas applicable aux non-résidents dont les revenus sont entièrement ou presque entièrement perçus en Belgique (28).

En conclusion, l'on ne peut que recommander la plus grande prudence si d'aventure on en venait à remettre le métier pour concocter une septième réforme de l'État. Les contraintes imposées par le droit européen sont bien réelles et effectives, vu notamment la proximité des institutions européennes et la large autonomie dont disposent les entités fédérées en Belgique. S'il est improbable que la fiscalité européenne puisse un jour être comparable à ce que l'on entend par ce concept au sein des États membres, elle pourrait toutefois se révéler être un obstacle extrêmement conséquent à tout approfondissement ou extension de la notion de fiscalité régionale.

(25) E. TRAVERSA et M. BOURGEOIS, « L'influence du droit de l'Union européenne sur l'autonomie fiscale régionale » in E. VANDENBOSSCHE et S. VAN DROOGHENBROECK (eds), *Europese voorschriften en staatshervorming – Contraintes européennes et réforme de l'État*, La Chartre, 2013, pp. 271-293.

(26) CJCE, 19 septembre 2000, C-156/98, *Allemagne c. Commission*.

(27) Décision de la Commission du 19 mai 2004, N 632/2003, C(2004)1803.

(28) Communiqués de presse de la Commission européenne du 27 février 2012, IP/12/176 et du 22 mars 2012, IP/12/281. Concernant la Caisse d'investissement de Wallonie, la Commission avait introduit un recours devant la Cour de justice (affaire C-130/14), pour ensuite se désister (voir ordonnance 12 septembre 2014).