

XVIII.B.
**LES DROITS CONSTITUTIONNELS
DES CONTRIBUABLES**

PAR

MARC BOURGEOIS

PROFESSEUR À L'UNIVERSITÉ DE LIÈGE

ET

EDOARDO TRAVERSA

PROFESSEUR À L'UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
AVOCAT AU BARREAU DE BRUXELLES

INTRODUCTION GÉNÉRALE

La matière fiscale est un terrain d'application privilégié des libertés individuelles (1). Les contribuables trouvent dans la Constitution belge deux catégories de droits susceptibles d'être invoqués. Certaines prérogatives leur sont ou semblent leur être spécifiquement réservées : le Titre V du texte constitutionnel contient certaines dispositions de nature à procurer aux personnes assujetties à l'impôt des garanties propres et liées à la nature de ce dernier. Leur mise en œuvre justifie d'ailleurs la nécessité, pour les juridictions invitées à se prononcer, de définir juridiquement la notion d'impôt qui, en tant que telle, contribue à délimiter le domaine d'application des droits en question. D'un autre côté, il est fréquent de voir les contribuables contester une norme fiscale ou une imposition donnée sur le fondement de garanties constitutionnelles dont la portée ne se limite pas, loin s'en faut, au domaine fiscal proprement dit : le prélèvement de l'impôt se heurte ainsi aux droits généraux que sont le droit de propriété, le droit au respect de

(1) Voy., en général, V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004 ; P. PEETERS, « De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof », *T.B.P.*, 2005, pp. 334-350.

la vie privée (2), ou encore, le droit à la sécurité juridique. La jurisprudence s'est efforcée d'établir des équilibres entre des préoccupations à première vue divergentes.

En matière fiscale, on peut d'emblée souligner la dispersion qui caractérise l'organisation du contentieux juridictionnel fiscal et, partant, la multiplicité des acteurs habilités à déterminer l'impact sur cette matière des droits constitutionnels. A des titres divers, en effet, tant la Cour constitutionnelle, que le Conseil d'Etat et la Cour de cassation, interviennent dans la définition des protections que les contribuables retirent de la Constitution. Ce morcellement tient en partie à la spécificité des normes régissant les attributions de chaque juge dans le cadre des litiges fiscaux.

La Cour de cassation rend régulièrement des arrêts en matière fiscale, en tant qu'organe suprême de l'ordre judiciaire. En effet, selon le Code judiciaire, la Cour de cassation et les juridictions judiciaires disposent d'une compétence exclusive en matière de « contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt » (C. jud., art. 569, 32°). Cette compétence s'exerce pour tous types d'impôts (impôts sur les revenus, taxe sur la valeur ajoutée, autres impôts fédéraux, impôts régionaux et locaux). La recevabilité du recours du contribuable est parfois soumise à un recours administratif préalable (C. jud., art. 1385*undecies*), comme, par exemple, en matière d'impôts sur les revenus – auprès du directeur des contributions (3) –.

Le Conseil d'Etat est également amené à juger de l'application des droits constitutionnels à des règles fiscales. En effet, bien que le principe de la légalité constitue une des pierres angulaires de la protection que la Constitution offre aux contribuables, il existe différents types d'actes réglementaires de portée générale susceptibles de faire l'objet d'une annulation par le Conseil d'Etat, en particulier les arrêtés royaux d'application des lois fiscales et les règlements-taxe communaux et provinciaux (4). Ces derniers constituent une source particulièrement importante de contentieux, dès lors que les communes et les provinces disposent d'une autonomie fiscale garantie par la Constitution (art. 170, §4), grâce à laquelle ces collectivités peu-

(2) Sur le droit au respect de la vie privée, voy. not., C.C., arrêt n° 60/2002, du 28 mars 2002 et arrêt n° 16/2001, du 14 février 2001, ainsi que M. MORIS, « Le fisc et la protection de la vie privée », in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*, 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale, série « Bibliothèque fiscale de la Solvay Brussels School of Economics and Management », n° 9, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 227-278.

(3) Code des impôts sur les revenus (ci-après : CIR), art. 366. Sur la procédure en matière d'impôts sur les revenus, voy., e.a., J.-P. MAGREMANNE, M. MARLIÈRE, D. LAMBOT et B. DE CLIPPEL, *Le contentieux de l'impôt sur les revenus*, Bruxelles, Kluwer, 2000.

(4) Voy. aussi, pour un exemple d'annulation par le Conseil d'Etat d'une circulaire de l'administration fiscale, pour violation du principe d'égalité, C.E., arrêt *n.v. Elsevier Training*, n° 145.138, du 30 mai 2005 (exonération des prestations d'enseignement de la taxe sur la valeur ajoutée).

vent instituer par voie de règlements des impôts, sauf les exceptions prévues par la loi (5) (6).

Enfin, la Cour constitutionnelle connaît d'un nombre important d'affaires fiscales. Il s'agit tant de lois fédérales que de décrets et d'ordonnances adoptés par les collectivités fédérées. Les régions disposent en effet de la compétence d'instituer des taxes propres en vertu de la Constitution (art. 170, §2). Elles ont, de surcroît, bénéficié d'importants transferts de compétences de l'Etat fédéral pour différents impôts, dont les droits d'enregistrement et de succession, le précompte immobilier, ainsi que les principales taxes sur les véhicules (7).

Ces «compétences» en matière fiscale des trois cours suprêmes ne s'articulent pas aisément les unes par rapport aux autres. Des divergences jurisprudentielles peuvent apparaître. Bien qu'il s'agisse d'un phénomène commun à l'ensemble des branches du droit auxquelles s'appliquent les droits constitutionnels, on peut tout de même mettre en évidence deux caractéristiques spécifiques du droit fiscal qui accroissent ce risque. En premier lieu, la tension entre contrôle abstrait et contrôle concret de constitutionnalité est particulièrement vive dans le secteur qui nous retient ici. En témoignent, entre autres, les décisions prononcées par différentes autorités juridictionnelles dans le cadre de l'affaire, bien connue des fiscalistes, des commandements interruptifs de la prescription du recouvrement des impôts sur les revenus. En second lieu, il convient de souligner l'influence toujours croissante et, en fin de compte, déterminante de la jurisprudence fiscale de la Cour de justice et de la Cour européenne des droits de l'homme. Les éventuelles réticences des hautes juridictions internes s'atténuent au fil du temps au profit d'un respect toujours plus strict et transparent des positions soutenues par les juges internationaux.

(5) Sur le pouvoir fiscal des communes et des provinces, voy. not. V. SEPULCHRE, *Mémento de la fiscalité locale et régionale*, 3^e éd., Waterloo, Kluwer, 2009. Sur le contentieux en matière de taxes locales, voy. J.-P. MAGREMANNE et F. VAN DE GEJUCHTE, *La procédure en matière de taxes locales*, Bruxelles, Larcier, 2004; C. MOLITOR, «Le contentieux et les procédures de recouvrement des taxes communales», *Rev. dr. comm.*, 2006, pp. 56-67.

(6) Par un arrêt récent, la Cour constitutionnelle a rappelé que l'autonomie fiscale des communes peut être affectée par des exceptions dont la nécessité est démontrée et qui sont déterminées, conformément au texte de l'article 170, §4, de la Constitution, par la «loi». Il s'agit donc d'une matière réservée par la Constitution au législateur fédéral, de sorte que les communautés et les régions ne peuvent régler cette matière que dans la mesure où cette intervention est nécessaire à l'exercice de leur compétence (loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, art. 10) (C.C., arrêt n° 4/2010, du 20 janvier 2010, B.4).

(7) Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, art. 3. Voy., e.a., M. BOURGEOIS, «Fin de législature : le point sur l'autonomie fiscale des communautés et des régions», *C&FP*, 2003, pp. 209-277; V. SEPULCHRE, *Mémento de la fiscalité locale et régionale*, op. cit.

En cas de concours de droits fondamentaux, l'article 26, §4 nouveau, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle (8), oblige dorénavant toute juridiction à poser à la Cour constitutionnelle une question préjudicielle lorsqu'est soulevée devant elle une question de conformité d'une loi nationale à une disposition internationale directement applicable qui consacre un droit fondamental trouvant son équivalent dans le Titre II de la Constitution. Il est assez frappant, pour ne pas dire symptomatique, de constater que de nombreuses questions relatives à la portée et à l'incidence de cette nouvelle règle de procédure, ainsi qu'à sa validité au regard du droit supranational, ont été très vite soulevées, par les praticiens, dans un contexte spécifiquement fiscal. Les tribunaux de première instance de Liège et de Namur ont ainsi posé à la Cour de justice de l'Union européenne des questions préjudicielles portant sur la compatibilité de cette nouvelle loi belge et du détour procédural qu'elle implique avec diverses règles du droit européen (9). Compte tenu de ce que le nouveau dispositif contenu à l'article 26, §4, de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle fait l'objet de commentaires approfondis ailleurs dans le présent ouvrage, nous ne l'examinerons pas plus avant, tout en renvoyant à deux remarquables études publiées dans des revues de droit fiscal (10).

Parmi les droits constitutionnels spécifiques des citoyens face à l'impôt (11), les articles 170 à 172 de la Constitution (Titre V) énoncent respectivement les trois protections fondamentales que le Congrès national des années 1830 et 1831, ainsi que les auteurs des révisions constitutionnelles de 1970 et 1980, ont souhaité consacrer au profit des citoyens en matière

(8) Le paragraphe 4 de l'article 26 de la loi spéciale sur la Cour constitutionnelle a été inséré par la loi spéciale du 12 juillet 2009 modifiant l'article 26 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage (*Mon. b.*, 31 juillet 2009).

(9) Trib. Liège, 29 octobre 2009, en cause *Chartry*, *R.G.C.F.*, 2010, pp. 287-315, note A. RÖMER; Trib. Namur, 25 février 2010, *R.G.C.F.*, 2010, pp. 316-326; Trib. Namur, 10 mars 2010, commenté dans *Le Fiscologue*, n° 1198, 24 mars 2010, p. 1; Trib. Liège, 24 juin 2010, *R.G.C.F.*, 2010, pp. 327-333. Par une ordonnance prononcée le 1^{er} mars 2011 (C-457/09), la Cour de justice s'est néanmoins estimée manifestement incompétente pour répondre à la question posée par le Tribunal de première instance de Liège. Selon la Cour, la décision de renvoi ne contenait aucun élément concret permettant de considérer que l'objet du litige au principal présentait un rattachement au droit de l'Union européenne. Le litige au principal, qui opposait un ressortissant belge à l'Etat belge à propos de la taxation d'activités exercées sur le territoire de cet Etat membre, ne présentait ainsi aucun élément de rattachement à l'une quelconque des situations envisagées par les dispositions du Traité relatives à la libre circulation des personnes, des services ou des capitaux. En outre, ledit litige ne portait pas sur l'application de mesures nationales par lesquelles l'Etat membre concerné mettrait en œuvre le droit de l'Union.

(10) Voy. B. PEETERS et A. VAN DE VIJVER, «Samenloop van grondrechten in fiscalibus», *Tijdschrift voor fiscaal recht*, 2010, pp. 991-1012; A. RÖMER, «L'obligation d'interroger la Cour constitutionnelle en cas de concours de droits fondamentaux se heurte-t-elle au droit de l'Union européenne? Illustration jurisprudentielle dans le cadre du contentieux de la prescription du recouvrement», *R.G.C.F.*, 2010, pp. 296-315.

(11) Pour une étude, en droit comparé, de ces principes, voy., M. BOURGEOIS, «Constitutional Framework of the Different Types of Income», in B. PEETERS e.a. (ed.), *The Concept of Tax*, EATLP International Tax Series, n° 3, Amsterdam, IBFD, 2008 (2005-Congress), pp. 79-183.

fiscale : légalité ou consentement démocratique de l'impôt (12) (art. 170 et 172, al. 2), tout d'abord ; annualité du contrôle du parlement (art. 171), ensuite ; interdiction des privilèges ou égalité dans et devant l'impôt (art. 172), enfin. L'article 173 de la Constitution, qui contient les principes relatifs aux « rétributions », est censé, quant à lui, verrouiller le système de garanties (13). L'interprétation qu'il convient de donner à cette dernière disposition ne sera pas envisagée dans le cadre de la présente contribution (14).

Au sein des principes constitutionnels proprement relatifs à l'exercice du pouvoir d'imposition, il convient de faire une distinction selon qu'ils revêtent un caractère « formel » ou « matériel ».

Certains d'entre eux régissent la forme de la norme fiscale, ainsi que la procédure d'introduction et de mise en œuvre de celle-ci dans l'ordre juridique, sans incidence sur son contenu (légalité de l'impôt ; annualité de l'impôt ; interdiction pour l'autorité exécutive, lorsqu'elle met en œuvre la législation fiscale, d'accorder à certains contribuables des dispenses ou des allègements de l'impôt légalement dû).

D'autres principes, au contraire, influencent plus directement l'obligation fiscale en soi, son étendue et la manière dont elle se répartit entre les citoyens. La plus importante contrainte de ce point de vue découle, pour le législateur, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution qui, lus de manière combinée, fondent, en droit belge, la règle de l'égalité et de la non-discrimination en matière d'impôts et de taxes.

(12) Dans la doctrine française, une distinction est parfois faite entre le consentement de l'impôt (l'impôt doit être voté par les représentants de la Nation, réunis au sein du Parlement), d'une part, et le consentement à l'impôt (qui implique un haut degré d'adhésion psychologique ou sociale réelle à l'impôt et suppose, partant, la faiblesse des phénomènes de résistance à la fiscalité, qu'ils soient individuels ou collectifs), d'autre part : voy., not., A. BARILARI, *Le consentement à l'impôt*, Paris, Les Presses de Sciences-Po, 2000 ; P. BELTRAME, « Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe », *R.F.F.P.*, n° 51, 1995, pp. 81-89 ; P. MILLAN, *Le consentement à l'impôt*, Thèse de doctorat, Atelier national de reproduction des thèses, 1996.

(13) Sur cette qualification de l'article 173 en tant que dispositif de verrouillage des garanties constitutionnelles prévues par les articles 170 et 171 de la Constitution, voy. E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, spéc. pp. 142 et 153.

(14) L'article 173 de la Constitution est actuellement libellé comme suit : « Hors les provinces, les polders et waterings et les cas formellement exceptés par la loi, le décret et les règles visées à l'article 134, aucune rétribution ne peut être exigée des citoyens qu'à titre d'impôt au profit de l'Etat, de la communauté, de la région, de l'agglomération, de la fédération de communes ou de la commune ». La portée exacte de cette disposition n'est pas claire. Force est de constater que les interprétations doctrinales et jurisprudentielles divergent sensiblement les unes par rapport aux autres. Sans trop exagérer, il semble qu'il existe presque autant de lectures différentes du texte que d'auteurs ayant écrit à son propos : voy., e.a., B. LOMBAERT, « L'article 173 de la Constitution », *R.B.D.C.*, 2006, pp. 267-271 ; V. SEPULCHRE, « Impôt, rétribution et redevance – Conséquences pratiques d'une distinction fondamentale », *R.G.F.*, mars 2005, pp. 14-28 ; J. KIRKPATRICK et P. GLINEUR, « La distinction entre l'impôt et la rétribution régie par l'article 113 de la Constitution », in *Mélanges offerts à Jacques Velu*, t. I, Bruxelles, Bruylant, 1992 ; B. PEETERS, « De begrippen belasting, last en retributie in de artikelen 110 en 113 van de Grondwet », *R.W.*, 1987-1988, 24 octobre 1987.

La présente contribution fait le point sur certains droits que la Constitution reconnaît aux citoyens et qui trouvent un terrain d'application particulier en matière fiscale : le droit à la légalité de l'impôt, le droit à la sécurité juridique, le droit à l'égalité devant l'impôt et, enfin, le droit aux libertés de circulation et la liberté de commerce et d'industrie. En ce qui concerne les autres droits constitutionnels, leur application à la matière fiscale présente moins de particularités propres qui justifieraient une approche spécifique : nous renvoyons dès lors le lecteur aux autres contributions plus générales de cet ouvrage.

I. – LE DROIT AU CONSENTEMENT DÉMOCRATIQUE : LA LÉGALITÉ DE L'IMPÔT (15)

Les articles 170 (16) et 172, alinéa 2 (17), de la Constitution visent à protéger les citoyens quant à la nature des actes instituant les prélèvements fiscaux pratiqués sur leurs ressources par les autorités publiques.

L'Etat – plus généralement, toute collectivité politique – a besoin de se procurer des moyens financiers pour assurer les missions qui sont les siennes. En consacrant à l'impôt plusieurs dispositions de la charte fondamentale, le constituant reconnaît son importance et son utilité en tant que pourvoyeur de ressources publiques. Il est aussi conscient de sa dangerosité : mis à disposition d'un gouvernement tenté par l'arbitraire ou l'abus de pouvoir, il peut devenir un instrument d'oppression redoutable.

(15) Sur le principe de la légalité de l'impôt, voy., e.a., H. BORTELS et P. HEYVAERT, «Het legaliteitsbeginnel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: een variërende intensiteit van de toetsing», *T.B.P.*, n° 2011/6, pp. 334-364, spéc. pp. 336-346; B. PEETERS, «Het fiscaal legaliteitsbeginnel in de Belgische Grondwet: verstrakking of erosie?», in B. PEETERS et J. VELAERS (éd.), *De Grondwet in groothoekperspectief – Liber Amicorum Discipulorumque Karel Rimanque*, Anvers & Oxford, Intersentia, 2007, pp. 509-562; E. VAN DE VELDE, «Afspraken» met de fiscus : de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen, Gand, Larcier, 2009, pp. 149-229; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles...*, op. cit., spéc. pp. 91-134. Sur les avis rendus, à ce propos, par le Conseil d'Etat durant la période antérieure à 1999, voy. J. VELAERS, *De Grondwet en de Raad van State*, Anvers, Maklu, 1999, pp. 573-588.

(16) «§1^{er}. Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi.

§2. Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée.

§3. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par la province que par une décision de son conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée. La loi peut supprimer en tout ou en partie les impositions visées à l'alinéa 1^{er}.

§4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil. La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1^{er}, les exceptions dont la nécessité est démontrée».

(17) «(...) Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.

Un équilibre devait donc être établi entre la *nécessité* de l'impôt, d'une part, et les *craintes*, pour la sauvegarde des libertés individuelles, qu'il suscite, d'autre part. Ce compromis réside dans le principe de légalité de l'impôt : tout prélèvement dont la nature fiscale est avérée doit être créé et ses éléments normatifs essentiels, fixés, directement par une assemblée démocratiquement élue (18). En d'autres termes, d'une part, le gouvernement ou collège exécutif, quel qu'il soit, ne peut d'initiative mettre en œuvre cette prérogative réservée au parlement (19); d'autre part, toute délégation, par laquelle l'assemblée élue confierait la mise en œuvre de tout ou partie de ses prérogatives fiscales au pouvoir exécutif ou à toute autre autorité ou entité, sera considérée comme étant, en principe, contraire à la Constitution.

Ce principe du consentement démocratique de l'impôt («*No taxation without representation*») ne peut se concrétiser réellement qu'au sein des collectivités politiques dotées, cela va de soi, d'une assemblée démocratiquement élue. C'est exactement ce qu'exprime l'article 170 de la Constitution lorsqu'il énumère les principales (seules?) (20) entités dotées, en Belgique, du pouvoir fiscal (Etat fédéral, communautés, régions, provinces, communes, agglomération) (21).

Un certain nombre de préceptes traditionnels du droit fiscal sont censés découler, directement ou indirectement, du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt strictement interprété. Ainsi en va-t-il du droit pour tout

(18) «Il est vrai, d'un autre côté, que les gouvernements ne sauraient subsister sans de grandes dépenses, et par conséquent sans subsides, et qu'il est à propos que ceux qui ont leur part de la protection du gouvernement, paient quelque chose, et donnent à proportion de leurs biens, pour la défense et la conservation de l'Etat; mais toujours faut-il avoir le consentement du plus grand nombre des membres de la société qui le donnent, ou bien par eux-mêmes immédiatement, ou bien par ceux qui les représentent et qui ont été choisis par eux. Car, si quelqu'un prétendait avoir le pouvoir d'imposer et de lever des taxes sur le peuple, de sa propre autorité, et sans le consentement du peuple, il violerait la loi fondamentale de la propriété des choses, et détruirait la fin du gouvernement. En effet, comment me peut appartenir en propre ce qu'un autre a droit de me prendre lorsqu'il lui plaira?» (J. LOCKE, *Traité du gouvernement civil*, 1690, chap. XI, n° 140, trad. de David MAZEL en 1795).

(19) Un juge ne peut non plus, d'initiative, modifier les éléments essentiels d'un impôt. Voy., à propos de l'octroi, par une Cour d'appel, d'une exemption ou modération d'impôt non prévue par la loi, Cass., 15 décembre 1947, *Pas.*, 1948, I, p. 545.

(20) Sur la possibilité, pour d'autres autorités que celles mentionnées à l'article 170 de la Constitution, de lever l'impôt, voy. M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt – Etude positive et prospective du droit belge à la lumière du droit européen, du droit international conventionnel et du droit comparé*, Bruxelles, Larcier, 2010, 928 pp. (à paraître), en particulier l'interprétation de l'article 173 de la Constitution.

(21) Dans son ensemble, l'article 170 de notre Charte fondamentale exprime aussi l'idée que les élus doivent avoir un regard permanent, synthétique et complet sur la politique financière menée par le gouvernement du niveau de pouvoir au sein duquel ils siègent. On ne peut que consolider cet argument en constatant que cette disposition coexiste, sous un même titre (le Titre V de la Constitution), avec celles qui consacrent les normes budgétaires de base (annualité et universalité du budget et des comptes de l'Etat : Const., art. 174), ainsi que l'annualité de l'impôt (Const., art. 171).

contribuable de choisir la voie la moins imposée, de l'obligation pour l'administration d'appliquer la loi fiscale sans possibilité de renonciation, ainsi que pour certains auteurs, de la franchise générale des personnes et des choses (22). Les règles classiques d'interprétation des normes relatives aux impôts (interprétation stricte de la loi fiscale; interdiction d'interpréter et d'appliquer la loi fiscale par analogie; «*in dubio contra fiscum*») sont également déduites, en doctrine, de l'article 170 de la Constitution.

1. – *Origine historique du principe*

Le principe du consentement démocratique de l'impôt remonte au Moyen-âge (23). En Belgique, une doctrine majoritaire interprète l'article 170 de la Constitution comme une réaction à l'article 197 de la loi fondamentale du Royaume des Pays-Bas, en vigueur avant l'indépendance de 1830, qui disposait que «aucune imposition ne peut être établie au profit du Trésor public qu'en vertu d'une loi» (24). Il suffisait donc au Roi d'une simple habilitation parlementaire pour établir des impôts. On pouvait y voir le signe d'une certaine prééminence de l'exécutif (le Roi) sur le Parlement. La première Constitution de la Belgique, dont le texte est demeuré sur ce point inchangé jusqu'à aujourd'hui, utilise à la place de l'expression «en vertu d'une loi» celle de «par une loi» – ou un autre acte émanant d'une assemblée délibérante élue démocratiquement (25) –, à laquelle la jurisprudence donne une portée plus restrictive. Ces termes «par une loi» sont interprétés, en effet, comme une interdiction faite à l'exécutif (au Roi) de lever lui-même des impôts, même avec l'habilitation du Parlement.

Dans un article récemment publié (26), un auteur, Dirk De Groot, a remis en cause l'analyse historique de l'actuel article 170 de la Constitution. Selon lui, les travaux préparatoires du texte constitutionnel ne permettent nullement de confirmer le fait que ses auteurs aient consciemment et délibérément voulu se démarquer, en 1830-1831, de la formulation du principe de légalité de l'impôt, telle qu'elle apparaissait dans la *Grondwet* du

(22) Voy. T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 2003, spéc. p. 51 (se basant sur Cass., 9 décembre 1948, *Pas.*, I, p. 704).

(23) Par exemple, la Magna Carta de 1215 en Angleterre. Voy. X. CABANNES, «L'Etat, le Parlement et le consentement annuel à l'impôt», *R.F.F.P.*, n° 77, 2002, pp. 225 et s.

(24) Pour une approche historique de ce principe, voy. W.-J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, «L'impôt et la loi», in *En hommage à Victor Gothot*, Liège, Ed. Faculté de Droit, 1962, pp. 257-320, spéc. pp. 257-262. Voy. aussi l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat du 11 avril 1968 concernant le projet de loi créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. extr. 1968, n° 88/1, pp. 77-83 (avis dans lequel la section de législation remplace le principe de légalité de l'impôt dans une perspective historique).

(25) C.C., arrêt n° 64/95, du 13 septembre 1995 et arrêt n° 21/97, du 17 avril 1997.

(26) D. DE GROOT, «Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden», *T.F.R.*, 2009, pp. 339-344.

Royaume-Uni des Pays-Bas. Il y a certes eu hésitation entre les mots «par» ou «en vertu de», mais la justification de l'option finalement retenue n'apparaît pas clairement. En d'autres termes, la thèse selon laquelle la rédaction de la règle en question impliquait un changement de cap voulu par le constituant belge ne trouve aucun soutien dans les sources disponibles.

Faut-il pour autant mettre en cause l'interprétation stricte que la jurisprudence a donné, par voie de principe, à cette règle devenue, au fil du temps, une garantie fondamentale pour tous les contribuables? En dépit de sa conviction que l'insertion de l'expression «*par la loi*» dans ce qui était alors l'article 110 de la Constitution (170 aujourd'hui) constitue un «accident historique», Dirk De Groot met en lumière la fonction protectrice – contre les impôts arbitraires – de ce dispositif et ne semble pas préconiser une lecture plus souple et une application plus tolérante pour le pouvoir exécutif du principe de légalité de l'impôt et des conséquences qu'il engendre (27). Dans la systématique du texte constitutionnel, l'article 170 précité constitue d'ailleurs, comme le relèvent certains auteurs (28), une exception apportée à l'article 16 de la Constitution qui, fixant les éléments essentiels du régime de l'expropriation, consacre indirectement le droit à la propriété privée : en tant qu'atteinte à un droit fondamental (29), l'impôt ne peut qu'être strictement le fait d'une loi votée par les représentants élus, sous réserve toutefois des tempéraments évoqués ci-après.

(27) Sur les principes découlant de l'interprétation traditionnelle du principe de la légalité de l'impôt, voy. *infra*, 3. Portée du principe – Précisions (n° 13).

(28) W.-J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, spéc. pp. 272-273 qui, en se référant à l'ancienne numérotation de la Constitution, déclarait : «L'article 11 de la Constitution, qui soumet le pouvoir qu'a la puissance publique de priver un citoyen de sa propriété à trois conditions, est étroitement associé – on l'oublie trop – à l'article 110 de la Constitution. Celle-ci prévoit une exception au principe de l'indemnité lorsque l'atteinte à la propriété résulte (...) de l'impôt». Voy. aussi B. PEETERS, «De begrippen belasting...», *op. cit.*, pp. 241-250, spéc. pp. 241-242.

(29) Sur le fait que l'impôt porte atteinte ou déroge au droit de propriété de l'impôt, voy., e.a., M. BOURGEOIS, «De l'impôt confiscatoire selon la Cour d'arbitrage», *J.T.*, 2005, pp. 797-803; Id., «Constitutional Framework...», *op. cit.*, spéc. p. 127; E. VAN DE VELDE, *op. cit.*, pp. 151-156. Le lien entre le droit au respect des biens et le pouvoir étatique de lever l'impôt apparaît dans le texte de l'article 1^{er} du Protocole additionnel n° 1 à la Convention européenne des droits de l'homme dans le cadre de l'interprétation de laquelle la Cour européenne des droits de l'homme s'efforce, confrontant les valeurs en jeu, d'établir un «juste équilibre». Voy., e.a., Cour eur. D.H., arrêt *Sporrong et Lönnroth c. Suède*, du 23 septembre 1982; arrêt *Almeida Garrett, Mascarenhas e.a.*, du 11 janvier 2000 et arrêt *Buffalo e.a.*, du 3 juillet 2003 (F.J.F., n° 2006/158). Voy. toutefois, L. MURPHY et T. NAGEL, *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*, Oxford, Oxford University Press, 2002; H. VORDING et O.I.M. YDEMA, «Belasting en eigendom : een synthese?», *Weekblad Fiscaal Recht*, 2005, pp. 960-964.

2. – Effectivité du principe

Avant la réforme de 2003 (30), la Cour constitutionnelle s'était déjà efforcée de construire un raisonnement permettant un contrôle indirect du respect du principe de la légalité de l'impôt (31). Ainsi, lorsque des contribuables sont soumis à un prélèvement de nature fiscale, dont les éléments essentiels n'ont pas tous été fixés par une assemblée délibérante démocratiquement élue, ils font *en principe* l'objet d'une *discrimination* condamnable, privés qu'ils sont d'une garantie fondamentale – d'un droit constitutionnel (32) – dont les autres contribuables jouissent (33).

(30) Loi spéciale du 9 mars 2003 modifiant la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle. Voy. R. ERGEC, «Une Cour de plus en plus constitutionnelle : propos sur la loi spéciale du 9 mars 2003 sur la Cour d'arbitrage», *C.D.P.K.*, 2003, pp. 622-632, spéc. p. 625; F. TULKENS, «La loi du 9 mars 2003 modifiant la loi sur la Cour constitutionnelle : changements de fond ou améliorations de façade?», *R.B.D.C.*, 2003, pp. 251-269, spéc. pp. 257-258.

(31) Sur cette démarche de contrôle indirect du respect du principe de légalité, par l'intermédiaire du principe d'égalité, voy. P. PEETERS, «De rechtstreekse toetsing door het Arbitragehof aan het fiscaal legaliteitsbeginsel na de Bijzondere Wet van 9 maart 2003», *A.F.T.*, 2005, pp. 8-15, spéc. pp. 9-12; Id., «De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof», *T.B.P.*, 2005, pp. 334-350, spéc. pp. 341-345; J. THEUNIS, «Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof», *T.F.R.*, 2006, pp. 79-96.

(32) Peut-on pour autant qualifier le principe de légalité de l'impôt, ainsi interprété dans ce contexte, de «droit fondamental» consacré par la Constitution? *Pro* : A. ALEN, «Twintig jaar grondwettigheidstoezicht op wetgevende normen. Krachtlijnen van de rechtspraak van het Arbitragehof van 1985 tot en met 2004», *T.B.P.*, 2005, pp. 213-226, spéc. p. 218 : «In sommige gevallen heeft het Hof uit in wezen institutionele bepalingen het bestaan van een grondrecht afgeleid, namelijk het recht op de grondwettelijk gewaarborgde tussenkomst van een democratisch verkozen beraadslagende vergadering»; P. PEETERS, «De rechtstreekse toetsing door het Arbitragehof...», *op. cit.*, spéc. pp. 9-12 : «Aan de institutionele dimensie van het beginsel 'no taxation without representation' wordt aldus een grondrechtelijke dimensie toegevoegd»; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles...*, *op. cit.*, spéc. pp. 94-95; Id., «La Cour constitutionnelle et les droits fondamentaux du contribuable», in A. RASSON-ROLAND, D. RENDERS et M. VERDUSSEN (dir.), *La Cour d'arbitrage vingt ans après – Analyse des dernières réformes*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 109-118, spéc. pp. 114-115 : «L'article 170 peut être considéré comme un droit fondamental à part entière». *Contra* : J. THEUNIS, *op. cit.*, spéc. n° 3 : selon cet auteur, «het valt op dat het Arbitragehof het fiscale wettigheidsbeginsel op zichzelf niet – althans niet uitdrukkelijk – als een grondrecht beschouwt, hetgeen het Hof tot een strikte toetsing zou nopen, maar eerder als een grondwettelijk waarborg tegen willekeurig opgelegde belastingen».

(33) Voy. C.C., arrêt n° 64/95, du 13 septembre 1995, B.12-B.15 (*Amén.-Env.*, 1996, pp. 9-17, note N. DE SADELEER; *J.L.M.B.*, 1996, pp. 820-829, note M. MORIS); arrêt n° 21/97, du 17 avril 1997, B.5.2 (*F.J.F.*, n° 97/151; *R.G.F.*, 1997, pp. 320-324, note P. LEVERT); arrêt n° 18/98, du 18 février 1998, B.7-B.9 (*F.J.F.*, n° 98/94); arrêt n° 9/99, du 28 janvier 1999, B.6.1-B.6.4; arrêt n° 14/99, du 10 février 1999, B.6.1-B.6.3 (cotisations sociales); arrêt n° 36/99, du 17 mars 1999, B.4.1-B.4.6; arrêt n° 105/99, du 6 octobre 1999, B.3-B.6.2; arrêt n° 32/2000, du 21 mars 2000, B.7.6-B.7.9; arrêt n° 159/2001, du 19 décembre 2001, B.3.4-B.4.1.3 («cotisation»); arrêt n° 60/2002, du 28 mars 2002, B.2.3-B.2.6; arrêt n° 117/2002, du 3 juillet 2002, B.4-B.13; arrêt n° 53/2003, du 30 avril 2003, B.3.3-B.3.5; arrêt n° 100/2003, du 17 juillet 2003, B.11.1-B.11.11; arrêt n° 88/2004, du 19 mai 2004, B.7.1-B.7.8; arrêt n° 195/2004, du 1^{er} décembre 2004, B.16.1-B.16.5; arrêt n° 57/2005, du 16 mars 2005, B.8.1-B.10 (*Cour. fisc.*, 2005, pp. 325 et s., note P. VANBELLEN; *L.R.B.*, 2005, pp. 176-190, note F. VANBIERVLIET; *R.A.B.G.*, 2005, pp. 998-1009, note W. DEVROE et M. VERVOORT; *T.F.R.*, 2005, pp. 594-602, note K. HEYRMAN); arrêt n° 143/2005, du 21 septembre 2005, B.3.1-B.11; arrêt n° 186/2005, du 14 décembre 2005, B.6-B.11; arrêt n° 124/2006, du 28 juillet 2006, B.3 et B.4 (*R.R.D.*, 2006, pp. 124 et s., note P.B.); arrêt n° 32/2007, du 21 février 2007, B.6-B.11 et arrêt n° 131/2007, du 17 octobre 2007, B.3.

La loi spéciale du 9 mars 2003 a étendu la liste des dispositions constitutionnelles dont la Cour constitutionnelle est chargée d'assurer le respect : parmi celles-ci, figurent expressément, désormais, l'article 170. Par conséquent, le détour par le contrôle de l'égalité de traitement n'est plus nécessaire à la sauvegarde du consentement démocratique de l'impôt (34).

Le Conseil d'Etat et la Cour de cassation sont en mesure de contrôler le respect du principe du consentement démocratique de l'impôt par les provinces et communes. Leur pouvoir de censure s'étend aux actes posés par un pouvoir exécutif fédéral, régional ou communautaire, qui iraient à l'encontre de la règle constitutionnelle précitée, pour autant néanmoins que l'inconstitutionnalité ne provienne pas de la loi (d'habilitation) sur laquelle ils se fondent (35).

3. – Portée du principe – Précisions

Seul un acte adopté par l'autorité législative compétente (loi, décret, ordonnance, règlement provincial ou communal) peut donner naissance à un impôt. De surcroît, les textes configurant les paramètres essentiels du régime juridique des prélèvements fiscaux introduits à ce niveau doivent, eux aussi, faire l'objet d'un vote de la part de la ou des assemblées démocratiquement élues, sans délégation possible à l'autorité exécutive, voire à l'administration, des prérogatives en question.

Le principe de la légalité ou du consentement de l'impôt implique donc l'intervention directe de l'autorité législative compétente (loi, décret, ordonnance, règlement provincial ou communal) chaque fois qu'il s'agit d'introduire un *prélèvement fiscal* dans l'ordre juridique et de fixer ou de modifier les éléments essentiels à la détermination de la dette d'impôt. En d'autres termes, l'assemblée démocratiquement élue du niveau de pouvoir compétent doit se prononcer par un vote sur les paramètres essentiels en question, sans délégation possible à l'autorité exécutive, voire à quelque

(34) A propos de la fiscalité fédérale, voy. C.C., arrêt n° 88/2004, précité, B.7.1-B.7.8; arrêt n° 188/2004, du 24 novembre 2004, B.5-B.7 (*F.J.F.*, 2005, p. 163; *Cour. fisc.*, 2004, pp. 696-716, note M. VAN KEIRSBILCK; *T.F.R.*, 2005, pp. 431-435, note P. FAES, et pp. 436-442, note L.A. DENYS et A. BOUVEN); arrêt n° 195/2004, précité, B.16.1-B.16.5 (*R.A.B.G.*, 2005, pp. 422-426, note D. DEVOS); arrêt n° 26/2005, du 2 février 2005, B.5-B.7; arrêt n° 60/2005, du 16 mars 2005, B.5-B.7; arrêt n° 72/2005, du 20 avril 2005, B.30-B.37; arrêt n° 86/2005, du 4 mai 2005, B.26; arrêt n° 174/2006, du 22 novembre 2006, B.3.1-B.3.4; arrêt n° 32/2007, précité, B.6-B.11; arrêt n° 131/2007, précité, B.3; arrêt n° 54/2008, du 13 mars 2008, B.11; arrêt n° 72/2008, du 24 avril 2008, B.5 et arrêt n° 83/2008, du 27 mai 2008, B.5.1. Sur cette démarche de contrôle direct, par la Cour constitutionnelle, du respect de l'article 170 de la Constitution, voy. P. PEETERS, «De fiscale beginselen van gelijkheid...», *op. cit.*, spéc. pp. 345-346.

(35) Dans ce cas, le pouvoir de censure incombe à la Cour constitutionnelle.

entité, autorité ou organisme (administration (36), organisme tiers, etc.) (37).

Trois précisions s'imposent.

Tout d'abord, si le rôle de l'exécutif en matière fiscale est limité, il est cependant loin d'être inexistant : la loi peut en effet être complétée par des textes réglementaires ayant pour objet, dans le respect de la règle établie par la loi, des éléments secondaires ou accessoires de l'impôt. C'est ainsi que la réglementation fiscale contient des arrêtés royaux d'exécution – et même des arrêtés ministériels –, tels que l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus ou les nombreux arrêtés royaux d'exécution du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

Ensuite, sous réserve de l'application de l'article 173 de la Constitution, le principe de légalité ne concerne que les « impôts » à proprement parler, à l'exclusion donc des prélèvements et autres charges non qualifiables comme tels (38).

Enfin, il convient d'attribuer un sens précis à la notion d'« éléments essentiels de l'impôt » (chasse-gardée du législateur). Ceux-ci ne se confondent pas avec les autres éléments dits accessoires ou secondaires, dont la délégation explicite ou implicite au pouvoir exécutif est admise par voie de principe. Cette distinction conceptuelle, à propos de laquelle la section de législation du Conseil d'Etat s'est régulièrement exprimée (39), ne va pas de soi. Pour la Cour constitutionnelle, l'expression d'« éléments essentiels de l'impôt » renvoie à la désignation des redevables (40), à la matière imposable et à la base d'imposition (41), ainsi qu'au taux et, plus généralement, au

(36) Dans sa thèse de doctorat récemment défendue, Elly Van de Velde s'est interrogée longuement sur la compatibilité des accords, au sens large, conclus entre l'administration et les contribuables avec le principe de la légalité de l'impôt. Dans quelle mesure cette règle constitutionnelle limite-t-elle le domaine des « arrangements » entre l'autorité publique et ses sujets ? Voy. E. VAN DE VELDE, *op. cit.*, pp. 149-229.

(37) Dans des avis rendus sur la question, notons que le Conseil d'Etat, section de législation, a notamment considéré que le pouvoir d'établir un impôt ne pouvait être non plus abandonné à des parties à une convention. Voy. les avis cités par R. ANDERSEN et P. NIHOUL, « Le Conseil d'Etat – Chronique de jurisprudence 1996 », *R.B.D.C.*, 1997, pp. 155-219, spéc. pp. 216-217.

(38) Sur la notion d'impôt et sa distinction par rapport à d'autres prélèvements, voy. M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt...*, *op. cit.*

(39) Par exemple, avis de la section de législation du Conseil d'Etat relatif au projet de loi portant des dispositions fiscales et budgétaires, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1983-1984, n° 758/1; avis du 6 juillet 1983 relatif à une proposition de décret créant un Fonds communautaire d'aide aux artistes, *Doc.*, C.C.F., sess. ord. 1981-1982, n° 13/2, p. 6; avis du 9 octobre 2003 relatif à l'avant-projet d'ordonnance relative aux aides régionales pour les investissements généraux en faveur des micro, petites ou moyennes entreprises, *Doc.*, Parl. brux., sess. ord. 2003-2004, n° A-534/1, p. 20.

(40) C.C., arrêt n° 54/2008, du 13 mars 2008, B.12.

(41) C.C., arrêt n° 72/2008, du 24 avril 2008, B.6. Comparez, toutefois, avec C.C., arrêt n° 131/2007, du 17 octobre 2007, B.5.1 à B.5.3 (à propos du régime de taxation forfaitaire prévu par l'article 56, §1^{er}, du Code de la T.V.A.).

montant de l'impôt (42) – qui doit être objectivement déterminable pour chaque redevable (43) –, auxquels s'ajoutent, en cas de mise en œuvre de l'article 172, alinéa 2, les éventuelles exemptions et modérations fiscales (44) (45).

4. – *Tempéraments*

Si les délégations au pouvoir exécutif, portant sur ces éléments essentiels d'un impôt, sont en principe inconstitutionnelles, il n'est pas rare, en pratique, de voir le législateur habiliter le Roi ou ses ministres, et même l'administration, à établir eux-mêmes des règles contribuant à la détermination de la dette fiscale, et ce, sous réserve le plus souvent d'une confirmation législative ultérieure (46). On trouve des exemples de telles délégations dans des lois de pouvoirs spéciaux, dans des lois-cadres et, le cas échéant, dans le corps des codes fiscaux permanents. Elles heurtent *a priori* le prescrit de l'article 170 de la Constitution.

Contrairement à ce que l'on eût pu penser à la lecture des premiers arrêts prononcés en cette matière (47), la Cour constitutionnelle fait preuve, vis-

(42) C.C., arrêt n° 117/2002, du 3 juillet 2002, B.4. Voy. aussi, e.a., C.C., arrêt n° 195/2004, du 1^{er} décembre 2004, B.16.2 («Le montant de l'impôt constitue un élément essentiel d'une imposition»); arrêt n° 57/2005, du 16 mars 2005, B.9.1 (détermination des opérations pour lesquelles les communes ont la qualité d'assujetti à la TVA : élément essentiel de l'impôt sur la valeur ajoutée); arrêt n° 86/2005, du 4 mai 2005, B.26 (identification des redevables); arrêt n° 124/2006, du 28 juillet 2006, B.9; arrêt n° 145/2006, du 28 septembre 2006, B.17.3 (redevable et matière imposable) et arrêt n° 32/2010, du 30 mars 2010, B.10.2 (définition claire et précise des éléments essentiels de l'impôt pour la déterminabilité de son montant).

(43) C.C., arrêt n° 54/2008, du 13 mars 2008, B.12.

(44) Not. C.C., arrêt n° 105/99, du 6 octobre 1999, B.3-B.6.2 et arrêt n° 186/2005, du 14 décembre 2005, B.7.1. On note que la rigueur de la Cour constitutionnelle, en ce qui concerne les exemptions et modérations d'impôt, contraste avec l'opinion qu'une certaine doctrine a pu soutenir par le passé : la légalité des exonérations fiscales y était considérée comme une dérogation constitutionnelle peu choquante en soi et admissible par voie d'interprétation (W.-J. GANS-HOF VAN DER MEERSCH, *op. cit.*, spéc. pp. 276-286).

(45) Sur l'interprétation qu'il convient de donner à ces différents éléments essentiels de l'impôt, 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 constitutionnelle», *J.D.F.*, 2000, pp. 5-49 et pp. 65-80, spéc. pp. 19-31; A. GOEGEBUER, «Het begrip *belastbare materie* : analyse en toetsing in het licht van de planbatenheffing», *T.F.R.*, 2002, pp. 839-884; E. VAN DE VELDE, *op. cit.*, pp. 171 et s.

(46) Voy., par exemple, l'article 37 du Code de la T.V.A. qui prévoit expressément une telle habilitation : «§1^{er}. Par arrêté délibéré en Conseil des ministres, le Roi fixe les taux et arrête la répartition des biens et des services entre ces taux en tenant compte de la réglementation édictée en la matière par les Communautés européennes. Moyennant la même procédure, Il peut modifier la répartition et les taux, lorsque les contingences économiques ou sociales rendent ces mesures nécessaires. §2. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du §1^{er} du présent article». Voy. aussi les deux derniers alinéas de l'article 257 du Code des impôts sur les revenus applicable en Région wallonne en matière de précompte immobilier.

(47) La Cour constitutionnelle semblait considérer, au départ, qu'une délégation par le législateur à son exécutif du pouvoir de régler les éléments essentiels d'un impôt n'était susceptible

à-vis de certaines de ces délégations, de clémence et, pourrait-on dire, de pragmatisme. Sous certaines conditions strictes, la jurisprudence admet que le législateur confère au gouvernement le pouvoir de déterminer certains éléments essentiels de prélèvements qualifiables de fiscaux.

« Puisque la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Toutefois, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas de réaliser un objectif d'intérêt général, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pourvu qu'il détermine explicitement et sans équivoque l'objet de cette habilitation et que les mesures prises par le Roi soient examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation, et qu'en l'absence de confirmation, les arrêtés adoptés soient privés d'effets » (48).

A suivre ce raisonnement initié dans l'arrêt n° 18/98 (49), la tolérance de la Cour constitutionnelle envers ce type de contournement de la règle contenue à l'article 170 – ainsi qu'à l'article 172, alinéa 2 – de la Constitution repose sur les conditions suivantes (50) :

1. l'existence de circonstances spéciales qui justifient, voire nécessitent, le recours à la technique de la délégation (51);
2. une habilitation explicite et sans équivoque;
3. une délégation limitée dans le temps (52);

d'aucune justification : C.C., arrêt n° 64/95, du 13 septembre 1995, B.14 et arrêt n° 21/97, du 17 avril 1997, B.5.2. Cette conception radicale est exprimée, une fois encore dans l'arrêt C.C., arrêt n° 117/2002, du 3 juillet 2002, B.4 relatif à la compensation forfaitaire au profit du secteur de la presse écrite.

(48) C.C., arrêt n° 195/2004, du 1^{er} décembre 2004, B.16.3 et arrêt n° 88/2004, du 19 mai 2004, B.7.2.

(49) C.C., arrêt n° 18/98, du 18 février 1998, B.7-B.9 (à propos d'une loi de pouvoirs spéciaux : la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions économiques et budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, *Mon. b.*, 1^{er} août 1996). La section de législation du Conseil d'Etat avait déjà auparavant ouvert la voie : voy., e.a., l'avis du 12 juin 1986 sur le projet de loi-programme 1986, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 1985-1986, n° 310/1, spéc. p. 77; l'avis relatif au projet de loi attribuant certains pouvoirs spéciaux au Roi, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1981-1982, n° 28/1, pp. 7-8.

(50) J. THEUNIS, *op. cit.*, spéc. n° 38. Voy. aussi M. BOURGEOIS, *La notion juridique d'impôt, op. cit.*, n° 253.

(51) J. THEUNIS, *op. cit.*, spéc. n° 41. Pour une hypothèse dans laquelle cette condition a été considérée comme n'étant pas remplie, voy. C.C., arrêt n° 195/2004, du 1^{er} décembre 2004.

(52) Il semble cependant que cette condition soit appréciée par la Cour constitutionnelle de manière particulièrement souple. En réalité, d'aucuns se demandent si cette exigence existe bel et bien, à tout le moins pour ce qui concerne les lois d'habilitation autres que les lois de pouvoirs spéciaux (J. THEUNIS, *op. cit.*, spéc. n° 45). Voy., en guise de soutien de cette position, C.C., arrêt n° 100/2003, du 17 juillet 2003; arrêt n° 88/2004, du 19 mai 2004, spéc. B.7.5. *Contra*, néanmoins, C.C., arrêt n° 195/2004, précité, B.16.4, où la Cour reproche notamment à l'habilitation d'avoir été conférée sans limitation temporelle.

4. l'exigence d'une ratification législative des arrêtés adoptés en vertu de l'habilitation, et ce dans un délai relativement court – en principe fixé dans la loi d'habilitation – (53);
5. la privation rétroactive d'effets des arrêtés non confirmés par une loi dans le délai requis (54).

Ces différentes exigences visent à maintenir – à titre de pis-aller – un certain contrôle de la part des représentants élus et, à tout le moins, leur pouvoir de dernier mot (55). Il convient cependant de tempérer la position de la Cour constitutionnelle. Même si la confirmation législative paraît être un correctif, elle ne saurait toutefois apporter les mêmes garanties que la procédure législative imposée par la Constitution, notamment en ce qui concerne la publicité entourant la rédaction du texte fiscal (56).

Indépendamment du tempérament évoqué plus haut, il est arrivé que la Cour constitutionnelle utilise, dans le cadre du contrôle du respect du droit à la légalité de l'impôt, une formulation un peu différente de celle auparavant retenue. Ainsi peut-on lire, dans un arrêt du 20 avril 2005 par exemple, que les articles 170 et 172, alinéa 2, de la Constitution «ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée au Roi n'est pas contraire au principe de légalité pour autant qu'elle soit définie d'une manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur» (57).

(53) Entre autres, C.C., arrêt n° 195/2004, précité et arrêt n° 57/2005, du 16 mars 2005, B.9.1 et B.9.2. Voy., toutefois, C.C., arrêt n° 143/2005, du 21 septembre 2005, B.3.1-B.11, où la condition en question est appréciée de manière particulièrement souple; arrêt n° 186/2005, du 14 décembre 2005, B.10, où l'exigence précitée est appréciée de manière beaucoup plus stricte (hypothèse dans laquelle aucun délai n'était prévu pour la confirmation législative des arrêtés royaux fixant des exemptions de la cotisation d'emballage). Sur l'hypothèse d'une loi allongeant rétroactivement le délai initialement prévu pour la ratification des arrêtés royaux pris sur la base de la loi d'habilitation, voy. C.C., arrêt n° 100/2003, du 17 juillet 2003, B.11.6-B.11.9.

(54) C.C., arrêt n° 32/2000, du 21 mars 2000, B.7.7. On peut constater, néanmoins, que cette condition n'apparaît pas clairement dans tous les arrêts prononcés récemment par la Cour constitutionnelle à propos de la mise en œuvre de l'article 170 de la Constitution (ex. C.C., arrêt n° 83/2008, du 27 mai 2008, B.5.2). Voy. J. THEUNIS, *op. cit.*, spéc. n° 44 : «Het is afwachten of die voorwaarde in het algemeen zal worden behouden, dan wel of zij enkel in de hypothese van bijzondere machten zal blijken te gelden». Pour deux hypothèses de validation, par la Cour, d'une loi de ratification tardive, voy. C.C., arrêt n° 60/2002, du 28 mars 2002, B.2.3-B.2.6 et arrêt n° 143/2005, du 21 septembre 2005, B.3.1-B.11.

(55) P. POPELIER, *De wet juridisch bekeken*, Bruges, die Keure, 2004, spéc. p. 320; J. THEUNIS, *op. cit.*, spéc. n° 38.

(56) Il convient en outre d'être particulièrement vigilant au respect du principe de légalité par l'exécutif dans le cas de codification ou de coordination de lois préexistantes (à droit constant) par voie d'arrêtés.

(57) C.C., arrêt n° 72/2005, du 20 avril 2005, B.30. Voy. aussi C.C., arrêt n° 32/2007, du 21 février 2007, B.7; arrêt n° 131/2007, du 17 octobre 2007; arrêt n° 106/2008, du 17 juillet 2008, B.11.2; arrêt n° 142/2010, du 16 décembre 2010 et arrêt n° 103/2011, du 16 juin 2011.

Certains auteurs se montrent sceptiques quant à cette formulation qui ne se lit que dans certains arrêts récemment prononcés (58). Il faut y voir, selon nous, la volonté de la Cour de n'exiger, de la part de l'assemblée démocratiquement élue compétente, que la détermination directe des «éléments essentiels des éléments essentiels» de l'impôt, l'essence de l'essence donc. Des points de détail relatifs à la base ou au taux d'imposition peuvent être confiés, partant, à la diligence de l'autorité exécutive compétente.

II. — LE DROIT À LA SÉCURITÉ JURIDIQUE : LES PRINCIPES DE «BONNE ADMINISTRATION» ET DE «NON-RÉTROACTIVITÉ DES LOIS»

Sans trouver son fondement dans une disposition constitutionnelle, le droit à la sécurité juridique découle de la Constitution toute entière et de l'idée d'Etat de droit. Il s'agit, selon la Cour constitutionnelle, d'un «principe fondamental de notre ordre juridique», impliquant que «le contenu d'un droit doit en principe être prévisible et accessible, de sorte que le sujet de droit puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte se réalise». C'est ainsi qu'en matière fiscale, le contribuable peut faire valoir un tel impératif à l'encontre du pouvoir taxateur, notamment aux travers des principes de «bonne administration» et de «non-rétroactivité des lois».

(i) La Cour de cassation a consacré, par un arrêt de principe du 27 mars 1992 (59), l'application des principes de «bonne administration» en matière fiscale : la sécurité juridique du contribuable requiert que l'administration fiscale ne puisse pas dénoncer rétroactivement une ligne de conduite qu'elle

(58) «Het is ons onduidelijk of het Hof met deze formulering een verantwoording wil verwoorden voor de delegatie van essentiële of niet-essentiële elementen van de belasting. Immers, het Hof spreekt van de tenuivoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. Dit kan worden begrepen als de tenuitvoerlegging van een wet die de essentiële elementen bepaalt, in de zin van artikel 108 van de Grondwet : het is de taak van de uitvoerende macht maatregelen van ondergeschikt belang te nemen om een wet te kunnen uitvoeren. De vraag rijst evenwel waarom het Hof een machtiging aan een andere overheid, zoals de Koning, niet in strijd acht met het legaliteitsbeginsel voor zover deze voldoende nauwkeurig is omschreven. In het geval van de uitvoering van een wet door de Koning op grond van artikel 108 van de Grondwet is immers helemaal geen nauwkeurige machtiging vereist. De Koning ontleent zijn bevoegdheid rechtstreeks aan de Grondwet. Indien het Hof dan toch een delegatie van essentiële elementen van de belasting op het oog heeft met deze formulering, valt het (...) te betreuren dat het bekrachtigingsvereiste niet meer als voorwaarde wordt genoemd. Immers, door de bekrachtiging van een besluit wordt de delegatie juist gecompenseerd met een democratische controle ex post. In dit geval wordt het beginsel dat geen belasting wordt ingevoerd dan door een wet ernstig ondergraven» (E. VAN DE VELDE, *op. cit.*, pp. 183-184).

(59) Cass., 27 mars 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 405.

aurait adoptée de manière fixe, ayant ainsi fait naître une confiance légitime ou des attentes justifiées dans le chef du contribuable.

Plusieurs arrêts ultérieurs de la Cour de cassation (60) ont toutefois semblé limiter l'application de ces principes aux seules prises de position du fisc sur des questions de fait (telles que l'évaluation d'un bien), et non sur des questions de droit (telles que le caractère professionnel ou non d'une dépense), pour lesquelles l'administration ne peut adopter de solutions contraires aux dispositions légales, en raison du principe de légalité de l'impôt (et du caractère d'ordre public des lois fiscales) (61).

De récents articles de doctrine (62) sont alors intervenus en procédant d'une logique commune : après avoir concédé qu'en tant que principes généraux du droit non écrits, les principes de «bonne administration» auraient valeur de lois subissant la primauté de l'exigence constitutionnelle de légalité, ces auteurs suggèrent de trouver à ces principes un fondement juridique dans le droit supranational qui prime le droit interne belge, même constitutionnel (63). Ainsi, la Cour européenne des droits de l'homme considère que le principe de sécurité juridique dérive de l'article 1^{er} du Protocole additionnel n° 1 à la CEDH (64). En outre, ce même principe, déjà reconnu

(60) Voy. not. Cass., 26 octobre 2001, *Pas.*, 2001, p. 577; Cass., 20 novembre 2006, *Pas.*, 2006, p. 596.

(61) Voy. not. Cass., 30 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1373, *F.J.F.*, n° 2009/91. La Cour de cassation rappelle ici, à propos d'un précompte mobilier que l'administration n'avait pas perçu pendant des années sur des redevances de leasing immobilier alors qu'elles y étaient soumises en vertu de la loi, que l'administration doit appliquer la loi et n'est pas libre de renoncer à établir un impôt légalement dû. Voy. aussi *contra* : Civ. Gand, 16 mars 2010, *Le Fiscologue*, 3 septembre 2010, commentaire de Ch. BUYSE, et Mons, 4 juin 2010, *Le Fiscologue*, 3 septembre 2010, commentaire de Ch. BUYSE. Ces deux décisions récentes viennent à rebours de la jurisprudence constante, donnant ainsi à Ch. BUYSE l'occasion de déclarer que «le principe de confiance resurgit parfois dans des situations *contra legem*». La première décision sous revue accorde à un contribuable l'application du taux réduit (visé aux art. 257, 1°, et 260 C.I.R./92, pour les habitations modestes) de précompte immobilier pour l'exercice 2002, malgré que ce contribuable n'y avait légalement plus droit depuis l'exercice 1990 (après avoir hérité d'un bien immobilier). Ce jugement s'appuie notamment sur le fait que l'administration n'avait jamais réagi jusqu'alors (pendant 11 ans). La seconde décision sous revue annule, pour les exercices 1994-1995, le rejet, dans le chef d'une société employant des étudiants, de la déduction des rémunérations versées à ces étudiants sans établissement des fiches requises par l'article 57 C.I.R./92. Cet arrêt prend argument du fait que l'administration avait admis, pour les exercices 1992-1993, que cette non-déclaration des rémunérations payées n'empêcherait pas leur déduction dans le chef de la société, parce que ces rémunérations étaient inférieures au minimum imposable dans le chef des étudiants.

(62) Voy. T. AFSCHRIFT, «Les principes généraux de bonne administration et de sécurité juridique», in *L'évolution des principes généraux du droit fiscal – 20^e anniversaire de la maîtrise en gestion fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 107-137; D. GARABEDIAN, «Principes de légitime confiance et de légalité de l'impôt : deux développements récents», in *Mélanges Glansdorff*, Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 235-242; B. PEETERS, «La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité : un processus d'Echternach?», in *Liber Amicorum Jacques Autenne*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 41-65.

(63) Cass., 22 mai 1971, *R.W.*, 1971-1972, p. 473.

(64) Voy. les arrêts relevés par J. VELU et R. ERGEC (*La Convention européenne des droits de l'homme*, Bruxelles, Bruylant, 1990, pp. 147 et s.).

comme «un principe général de droit communautaire de rang supérieur» par la Cour de justice de l'Union européenne (65), dériverait aussi de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, désormais intégrée au Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne par le Traité de Lisbonne. A ce jour, cette position doctrinale n'a toutefois jamais été validée par la Cour de cassation.

(ii) L'exigence de «non-rétroactivité de la loi fiscale» est aussi une application particulière du droit à la sécurité juridique (66), puisque la Cour constitutionnelle sanctionne la rétroactivité de la loi fiscale lorsqu'elle est constitutive d'une violation du *principe de sécurité juridique*.

Selon la Cour constitutionnelle, «la non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général». Cet objectif peut être, par exemple, «le bon fonctionnement ou la continuité du service public» (67). En l'occurrence, il s'agit d'hypothèses particulières où la rétroactivité contribue à maintenir ou à rétablir la sécurité juridique, comme, par exemple, dans le cas de l'annulation d'une règle procédurale conditionnant la recevabilité des recours fiscaux pendants.

Néanmoins, la Cour constitutionnelle se montre particulièrement vigilante aux abus potentiels : «s'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour effet que l'issue de l'une ou l'autre procédure judiciaire est influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions sont empêchées de se prononcer sur une question de droit bien déterminée, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous» (68). Il s'agit en effet d'éviter que le législateur influence l'issue d'une contestation judiciaire en cours en sa faveur, provoquant par là une rupture de la séparation des pouvoirs (technique dite des validations législatives *a posteriori*) (69).

(65) C.J.U.E., arrêt *Crispoltoni*, C-368/89, du 11 juillet 1991.

(66) O. BERTIN, «Les lois rétroactives en matière d'impôt sur les revenus», *J.D.F.*, 2001, pp. 193-225; R. ERGEC, «La rétroactivité en droit fiscal», *R.G.F.*, 1997, pp. 4-17.

(67) C.C., arrêt n° 109/2004, du 23 juin 2004, B.16. Voy. J. KIRKPATRICK, «La non-rétroactivité de la loi en matière d'impôts sur le revenu et la sécurité juridique depuis l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 109/2004», in *Liber Amicorum Jacques Malherbe*, Bruxelles, Bruylant, 2006, pp. 653-670.

(68) C.C., arrêt n° 109/2004, précité, et arrêt n° 152/2006, du 18 octobre 2006.

(69) Cette jurisprudence est à mettre en rapport avec les arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme en cette matière. Voy. P. LAMBERT, «Le principe général de la sécurité juridique et les validations législatives», in *INSTITUT D'ÉTUDES SUR LA JUSTICE, Sécurité juridique et fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 5-13.

Toutefois, l'approche de la Cour constitutionnelle n'est pas retenue par la Cour de cassation. Dans plusieurs arrêts, celle-ci dénie de voir dans le principe de non-rétroactivité, tel que fondé sur le principe de sécurité juridique, un principe de rang constitutionnel qui primerait sur le principe de légalité (70).

III. – L'ÉGALITÉ ET NON-DISCRIMINATION EN MATIÈRE FISCALE

Parmi les contraintes d'ordre matériel imposées au législateur fiscal, la plus importante est certainement le principe de l'égalité, tel qu'exprimé à l'article 172 de la Constitution, disposant qu'«il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi» (71). Comme son libellé le laisse appa-

(70) Par ex., Cass. 30 mai 2008, *F.J.F.*, n° 2009/91; Cass., 17 mai 1999, RG n° S.97.0063.F, *www.cass.be*. Voy., cependant, le Rapport annuel de la Cour de cassation (2002-2003, p. 115), qui semble consacrer le principe de sécurité juridique comme un principe constitutionnel.

(71) Sur la portée du principe d'égalité en matière fiscale, voy. F. DIERCKX, «Fiscaliteit : 'gelijkheid' en 'non discriminatie', twee zijden van een zelfde munt?», in *Gelijke behandeling in de bedrijfswereld*, 20^{ste} Dag van de bedrijfsjurist (19 novembre 2009), Bruxelles, Bruylant, 2009, pp. 283-329; S. VAN CROMBRUGGE, «De gelijkheid in het fiscaal recht», in S. VAN CROMBRUGGE (ed.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblio, 2007, pp. 11-60; P. GLINEUR et S. WILMET, «Propos sur l'efficacité en matière d'impôt, des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination», *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 343-367; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles...*, op. cit.; J.J. COUTURIER et B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Anvers, Maklu, 2009, p. 50, n° 17. L'égalité en matière fiscale a fait l'objet de très nombreuses contributions doctrinales : voy., e.a., R. ANDERSEN, «Le Conseil d'Etat et le principe d'égalité en matière fiscale», in R. ANDERSEN et J. MALHERBE (dir.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bruxelles, Bruylant, 1993, pp. 41-62; R. ANDERSEN et E. WILLEMART, «Les taxes communales et le principe constitutionnel d'égalité. Jurisprudence 2000-2005», *Rev. dr. comm.*, 2006, pp. 20-30; E. COLLA, «L'élaboration de la loi fiscale. La règle de l'égalité devant l'impôt dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle», *Act. dr.*, 1993, pp. 295-321; J. KIRKPATRICK, «L'égalité devant l'impôt en droit belge», in *L'égalité*, t. III, Bruxelles, Bruylant, 1975, pp. 7-71; E. KRINGS, «L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour de cassation», in R. ANDERSEN et J. MALHERBE (dir.), op. cit., pp. 63-93; Id., «L'égalité en matière fiscale dans la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme», in R. ANDERSEN et J. MALHERBE (dir.), op. cit., pp. 107-124; X. PARENT, «Le principe d'égalité et les discriminations fiscales au sein de la famille», in X. PARENT (dir.), *Situations de fait ou de droit en droit fiscal belge de la famille*, Bruxelles, Larcier, Formation permanente C.U.P., 2005, pp. 7-33; P. PEETERS, «De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof», *T.B.P.*, 2005, pp. 334-350; V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme...*, op. cit., pp. 67-73 (pour ce qui concerne la mise en œuvre de la Convention européenne des droits de l'homme) et pp. 73-114 (pour ce qui a trait à l'application des articles 10, 11 et 172 de la Constitution); Id., «Les droits de l'homme et les droits fondamentaux dans le droit fiscal belge : les évolutions des dernières années», *R.G.C.F.*, 2009, pp. 541-547; S. VAN CROMBRUGGE, «De gelijkheid in het fiscaal recht», *R.W.*, 1991-1992, pp. 1203-1210; Id., «De gelijkheid in het fiscaal recht», *Rev. dr. U.L.B.*, 1999, pp. 143-184; P. VAN ORSHOVEN, «Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd. Het gelijkheidsbeginsel in belastingzaken», in *Controverses actuelles dans la jurisprudence fiscale*, Anvers, Kluwer, 1994, pp. 3-23; F. VANISTENDAELE, «De rechtsbescherming van de belastingplichtige onder de Belgische Grondwet : het gelijkheidsbeginsel», in *Liber Amicorum A. Tiberghien*, Anvers Kluwer, 1984, pp. 381-396. Pour la richesse et la clarté particulières du propos, on

raître, l'article 172 de la Constitution, précepte constitutionnel spécifiquement applicable à la matière fiscale, contient trois règles fondamentales. Tout d'abord, en interdisant les privilèges fiscaux, la disposition traduit le principe général de l'égalité de tous devant l'impôt. Ensuite, elle tolère la mise en place de catégorisations : l'égalité arithmétique n'est pas requise ; des exemptions ou modérations d'impôt sont permises. Enfin, les exonérations fiscales ne sont légitimes que si elles sont prévues dans un texte voté par une assemblée démocratiquement élue : le gouvernement, l'administration, voire le juge, ne peuvent, d'initiative, exempter ou modérer l'impôt (72).

La Cour constitutionnelle a toujours considéré que le principe d'égalité devant l'impôt n'était rien d'autre qu'une application particulière de la règle générale d'égalité et de non-discrimination, consacrée par les articles 10 et 11 de la Constitution. Selon la Cour constitutionnelle, « les articles 10 et 11 de la Constitution (anciens art. 6 et 6bis) ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution (ancien art. 112), lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 10 » (73). L'existence d'un texte consacrant le droit à l'égalité de traitement en matière d'impôts ne permet pas de conclure que l'exigence de non-discrimination devrait *a priori* s'apprécier différemment selon que l'on se trouve ou non en présence d'une norme fiscale (74). Dans ce sens, l'article 172 apparaît comme une

souligne ici quatre contributions en droit étranger, l'une en droit français, l'autre en droit luxembourgeois, la troisième en droit allemand, la dernière en droit néerlandais : L. FONBAUSTIER, « Réflexions critiques sur un principe à texture ouverte : l'égalité devant l'impôt », in *L'impôt – Archives de philosophie du droit*, t. 46, Paris, Dalloz, 2002, pp. 79-102 ; A. STEICHEN, *Manuel de droit fiscal – Droit fiscal général*, Ed. Saint-Paul, Luxembourg, 2004, spéc. pp. 455-463 ; M. SACHS, « Die Auswirkungen des allgemeinen Gleichheitssatzes auf das Steuerrecht in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht », in *Steuerliche Vierteljahresschrift*, 1994, pp. 75-86 ; J.L.M. GRIBNAU et R.H. HAPPE, « Equality and Tax Law : a Matter of Principle », in *L'année fiscale*, 2005, pp. 127-143. Voy. encore, en droit comparé, G.T.K. MEUSSEN (éd.), *The principle of Equality in European Taxation*, Kluwer Law International, EUCOTAX Series on European Taxation, 1999, 279 p., avec des contributions concernant les droits autrichien, belge, français, allemand, italien, néerlandais, espagnol et anglais.

(72) La doctrine fait notamment la distinction entre l'égalité « dans l'élaboration de la loi fiscale » (art. 172, al. 1^{er}), d'une part, et « l'égalité dans l'application de la loi fiscale », d'autre part. Voy. E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles...*, *op. cit.*, spéc. p. 231.

(73) C.C., arrêt n° 6/95, du 2 février 1995, B.2.3. Voy. aussi C.C., arrêt n° 31/92, du 23 avril 1992 ; arrêt n° 20/93, du 4 mars 1993 ; arrêt n° 34/93, du 6 mai 1993 ; arrêt n° 1/94, du 13 janvier 1994 ; arrêt n° 89/94, du 14 décembre 1994 ; arrêts n° 6/95, n° 7/95, n° 8/95 et n° 10/95, du 2 février 1995 ; arrêt n° 70/96, du 11 décembre 1996 ; arrêt n° 132/98, du 9 décembre 1998 ; arrêt n° 4/99, du 20 janvier 1999 ; arrêt n° 33/2000, du 29 mars 2000 ; arrêt n° 115/2000, du 16 novembre 2000 ; arrêt n° 120/2001, du 10 octobre 2001 ; arrêt n° 39/2002, du 20 février 2002 ; arrêt n° 52/2003, du 30 avril 2003 ; arrêt n° 62/2003, du 14 mai 2003 ; arrêt n° 112/2004, du 23 juin 2004 et arrêt n° 72/2005, du 20 avril 2005, B.15. Voy. aussi, dans la jurisprudence du Conseil d'Etat : C.E., arrêt *Commune de Lanaken*, n° 33.905, du 30 janvier 1990 et arrêt *a.s.b.l. Association des Femmes au Foyer*, n° 40.759, du 19 octobre 1992.

(74) Sur l'approche dite simplificatrice, souvent mise en œuvre par la Cour constitutionnelle à propos de normes fiscales soumises à son contrôle, voy., *infra*, note 79.

affirmation de type davantage politique – l'importance particulière du principe d'égalité en matière fiscale – que juridique – redite par rapport aux articles 10 et 11 –. On soulignera que tant la Cour de cassation (75) que le Conseil d'Etat (76) se sont ralliés à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle relative à la portée et à l'étendue du principe d'égalité en matière fiscale.

En ce qui concerne l'admissibilité de principe des exemptions et modérations fiscales – qui ne s'apparentent pas, en règle, à des privilèges prohibés –, force est de constater, à la lecture de la jurisprudence, que leur simple qualification en tant que telles par l'auteur de la norme ne suffit pas à les légitimer. Pour éviter qu'elles soient apparentées à des «privilèges», encore faut-il que l'exonération prévue soit dépouillée de tout trait discriminatoire. En d'autres termes, les exemptions et modérations sont contrôlables au regard des articles 10, 11 et 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution (77).

Enfin, en tant qu'il subordonne la légitimité des exemptions et modérations précitées à l'existence d'une loi, le constituant qualifie ces dernières d'éléments essentiels de l'impôt. Les exonérations fiscales font donc l'objet, dans le prolongement de ce que prévoit l'article 170 de la Constitution, d'une réserve de compétence au profit des assemblées démocratiquement élues. Dans ce sens, l'article 172, alinéa 2, participe de l'affirmation, en droit belge, du principe de légalité en matière fiscale (voy. *supra*).

L'application du principe d'égalité en matière fiscale constitue certes l'expression d'un droit inhérent à notre système juridique. Elle n'en présente pas moins certaines caractéristiques, qui soulèvent des questions intéressantes du point de vue du droit constitutionnel. En effet, le droit fiscal est un domaine où il est fréquent de constater des différences de niveaux d'imposition entre contribuables qui apparaissent non pas directement à la lecture du texte légal, mais après l'établissement de l'impôt à un contribuable particulier.

La catégorisation revêt donc une dimension fondamentale en droit constitutionnel fiscal. Cette particularité – que le droit fiscal partage avec d'autres matières (78) – induit notamment la Cour constitutionnelle à adop-

(75) Voy., par ex., Cass., 16 octobre 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 411. Comme la Cour de Cassation est désormais tenue de poser une question préjudicielle lorsque se pose devant elle un problème relatif à l'impôt, il paraît normal que sa jurisprudence soit adaptée à celle qui prévaut à la Cour constitutionnelle.

(76) Voy. C.E., arrêt *SA Sarma Shop et crts*, n° 43.086, du 26 mai 1993, *Pas.*, 1995, IV, p. 79.

(77) Sur cette question voy., Cass., 5 février 2009, *J.T.*, 2009, n° 6365, p. 599, obs. J. KIRKPATRICK («L'exemption, au bénéfice des intercommunales, des taxes de la Région wallonne et le fondement constitutionnel du principe d'égalité en matière fiscale»); Cass., 18 novembre 2005, *R.G.C.F.*, 2005, pp. 338-341, note H. LOUVEAUX; et, en particulier, P. GLINEUR et S. WILMET, *op. cit.*, pp. 343-367.

(78) Voy., not., C.C., arrêt n° 157/2005, du 20 octobre 2005, B.7.2 (à propos de l'exigence de diplôme imposée en vue de l'exercice de la fonction de rapporteur au sens du décret sur la per-

ter une approche dite simplificatrice, à propos de normes fiscales soumises à son contrôle. Ainsi, la Cour admet que «le législateur fiscal doit pouvoir faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation» (79).

Par ailleurs, de telles situations soulèvent la question de la limite du contrôle de constitutionnalité opéré par les Cours et tribunaux, au regard principalement de la distinction entre contrôle abstrait et contrôle concret. En effet, on peut s'interroger sur le fait de savoir si l'appréciation des juges constitutionnels doit se limiter à examiner la rationalité des catégories établies par le législateur lui-même, ou si elle doit aussi s'étendre à la détermination des catégories elles-mêmes. Cette dernière approche implique nécessairement de (re)lire le droit fiscal à l'aune d'un principe fondé sur les facultés ou capacités contributives des contribuables. En effet, dans ce dernier cas, l'analyse part d'une différence de niveau d'imposition effective entre contribuables pour «remonter» à la détermination de catégories dans lesquelles pourraient être regroupés, d'une part, les contribuables supportant une charge fiscale comparativement moins élevée et d'autre part, ceux supportant une charge fiscale comparativement plus élevée.

Mutatis mutandis, ces considérations sont aussi valables lorsque la Cour constitutionnelle fait application du principe d'égalité en matière procédurale, en le combinant avec d'autres principes, comme le droit à la sécurité juridique (80). Par exemple, la Cour a considéré que le législateur ne pouvait pas réserver le droit au remboursement d'une imposition illégale aux seuls contribuables ayant introduit une réclamation ou un recours dans les délais et les formes prescrits, dès lors qu'il «ne peut être reproché à un contribuable, confiant dans la validité des dispositions qui lui sont applicables, de s'incliner au lieu d'en contester la constitutionnalité» (81).

formance énergétique); arrêt n° 135/2005, du 19 juillet 2005 (à propos du mode de calcul des *cotisations sociales* dues par les indépendants); arrêt n° 4/2005, du 12 janvier 2005, B.4 (à propos de la détermination, en droit social, des travailleurs ayant le statut d'indépendant); arrêt n° 116/2004, du 30 juin 2004, B.17 (à propos de la détermination du statut pécuniaire des chefs de corps des tribunaux); arrêt n° 21/2004, du 4 février 2004, B.6.2 (à propos des critères de répartition des moyens du Fonds flamand des communes); arrêt n° 5/2004, du 14 janvier 2004, B.16.1 (à propos de la détermination des bénéficiaires du revenu d'intégration) et arrêt n° 149/2003, du 19 novembre 2003, B.9 (à propos de la fixation de délais de prescription).

(79) Voy., not., C.C., arrêt n° 181/2005, du 7 décembre 2005, B.2; arrêt n° 151/2004, du 15 septembre 2004, B.7; arrêt n° 101/2004, du 9 juin 2004, B.6; arrêt n° 69/2004, du 5 mai 2004, B.9.2; arrêt n° 56/2004, du 24 mars 2004, B.8.1 et arrêt n° 46/2004, du 24 mars 2004, B.15; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles...*, *op. cit.*, spéc. pp. 209-210, auteur qui explicite les raisons de cette approche simplificatrice; voy. encore Cass., 28 juin 2001, *Pas.*, 2001, p. 1259.

(80) Sur le droit à la sécurité juridique, voy., *supra*.

(81) C.C., arrêt n° 131/99, du 7 décembre 1999, *Mon. b.*, 12 février 2000, B.5.5.

Quelques exemples tirés de la jurisprudence permettent d'illustrer les différentes gradations du contrôle de constitutionnalité. Tout d'abord, le contrôle peut porter sur la pertinence de comparer des catégories de contribuables auxquelles le législateur fiscal a sciemment appliqué un régime fiscal différent. C'est par exemple le cas lorsque la comparaison porte sur le régime d'imposition des revenus des personnes physiques, d'une part, et des personnes morales (sociétés), d'autre part, cas où la Cour constitutionnelle admet généralement que la distinction opérée par le législateur est objective et proportionnée (82). Affirmer le contraire reviendrait à remettre en cause le choix politique du législateur relatif à l'organisation du système fiscal.

Ensuite, le rôle du juge peut consister à se demander pourquoi le législateur n'a pas appliqué à une catégorie de contribuables un régime fiscal plus favorable que le régime ordinaire (exonération ou réduction d'impôt), prévu pour une autre catégorie de contribuables qui présente des points de similitudes avec la première. Par exemple, dans un arrêt récent, la Cour constitutionnelle a considéré que le taux réduit pour le logement social prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée devait être appliqué aux maisons de soins psychiatriques, dès lors que le législateur avait rendu ce taux réduit applicable aux maisons de repos pour personnes âgées. En effet, une différence de traitement entre ces deux types d'institution de soins ne pouvait se justifier au regard du principe d'égalité, en particulier eu égard au but poursuivi par le législateur dans l'établissement d'un tel taux réduit (83).

Le contrôle peut enfin partir de la situation concrète d'un contribuable. Dans ce dernier cas, les catégories sont construites à partir non pas du texte légal, mais de son application au cas d'espèce. Il s'agit généralement de distinctions qui ne sont pas expressément voulues par le législateur, mais qui sont construites à partir d'une imposition que le contribuable considère non justifiée par rapport à son aptitude à contribuer aux charges publiques. Cette aptitude reste relative, dès lors qu'elle se mesure par rapport à la situation concrète d'autres contribuables aux caractéristiques similaires.

Une sous-catégorie de cas où s'exerce un contrôle de constitutionnalité concret de la part du juge intervient lorsque la règle fiscale est examinée uniquement sur la base d'un principe de capacité contributive, envisagé de

(82) Voy., par ex., C.C., arrêt n° 109/2004, du 23 juin 2004, B.6.1-B.6.4 et arrêt n° 19/2006, du 1^{er} février 2006.

(83) C.C., arrêt n° 169/2009, du 29 octobre 2009. D'autres illustrations récentes de ce principe peuvent être trouvées dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle concernant des différences de traitement fiscal subsistant entre couples mariés et cohabitants légaux, malgré l'intention affichée par les législateurs fédéral et régionaux. C.C., arrêt n° 187/2009, du 26 novembre 2009 (droits de succession) et arrêt n° 65/2009, du 2 avril 2009 (impôts sur les revenus).

manière absolue, c'est-à-dire indépendamment de la situation d'autres contribuables. On peut donc s'interroger sur l'existence en droit belge, d'une norme de rang constitutionnel préconisant, de la part du législateur, qu'il s'inspire, dans l'élaboration de ses normes fiscales, de l'étendue des facultés contributives de chacun. Bien que l'expression de «capacité contributive» ne soit pas mentionnée dans le texte constitutionnel, les juridictions belges exercent néanmoins un contrôle du respect de la capacité contributive des personnes soumises aux charges fiscales, même si elles le font de manière marginale (84). Le contrôle porte sur l'existence ou non d'un rapport de proportionnalité entre le montant de l'impôt et les facultés des personnes qui y sont soumises (85). Il arrive même parfois que le juge envisage le problème de la capacité contributive de manière autonome par

(84) Voy. not. C.C., arrêt n° 63/2003, du 14 mai 2003; arrêt n° 140/2001, du 6 novembre 2001 et arrêt n° 70/96, du 11 décembre 1996. En ce qui concerne la jurisprudence du Conseil d'Etat, voy., not., C.E., arrêt *SPRL Erivo*, n° 135.709, du 5 octobre 2004; arrêt *Vandenplas e.a.*, n° 129.174, du 12 mars 2004 (*Rev. dr. comm.*, 2005, pp. 54-56, *J.L.M.B.*, 2006, pp. 234-240); arrêt *S.A. B.P. Belgium*, n° 103.654, du 15 février 2002; arrêt *D'Aoust e.a.*, n° 99.385, du 2 octobre 2001 (*Rev. dr. comm.*, 2001, pp. 244-252); arrêt *Commune de Molenbeek-Saint-Jean*, n° 33.778, du 17 janvier 1990 (à propos d'une taxe communale de répartition à charge de toutes les exploitations industrielles, commerciales et agricoles établies sur le territoire de la commune : en faisant varier le calcul de l'impôt selon les trois critères qu'elle a retenus – superficie de l'entreprise, force motrice et nombre de véhicules –, la commune a pris en considération des *indices objectifs et adéquats de la capacité contributive des entreprises assujetties*); arrêt *Bailly*, n° 32.370, du 12 avril 1989; arrêt *Compagnie intercommunale bruxelloise des eaux (CIBE)*, n° 18.557, du 10 novembre 1977; arrêt *S.A. du Bois d'Avroy et crts.*, n° 13.117, du 23 juillet 1968; arrêt *S.A. Charbonnage de Bonne-Espérance, Batterie, Bonne-Fin et Violette*, n° 13.092, du 27 juin 1968; arrêts *Charbonnages de Gosson-Kessales e.a.*, nos 12.458 à 12.461, du 15 juin 1967; arrêt *Charbonnages d'Abhooz et Bonne-Foi-Hareng et crts.*, n° 12.405, du 25 mai 1967 (*R.J.D.A.*, 1967, p. 211). En ce qui concerne la jurisprudence judiciaire, voy. Cass., 15 janvier 2004, *T.B.P.*, 2005, p. 183 (à propos d'une taxe communale progressive sur les réservoirs fixés et les bacs collecteurs; la progressivité ne viole pas en soi le principe d'égalité); Cass., 29 mars 2001, *Pas.*, 2001, p. 538 (à propos d'une taxe communale annuelle au taux unique et forfaitaire sur toute parcelle non bâtie située dans un lotissement non périmé; violation du principe d'égalité); C.E., arrêt *Canon*, n° 41.914, du 8 février 1993 (*Rev. dr. comm.*, 1993, pp. 238 et s., obs. R. ANDERSEN); Cass., 30 avril 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 767, *Rev. dr. comm.*, 1993, pp. 230-237, note R. ANDERSEN (à propos de la manière dont la progressivité de l'impôt est mise en œuvre par les règles applicables); Bruxelles, 17 septembre 2009, n° 2008/AR/930, commenté par L. DE BROE et N. BAMMENS, Rejet de la doctrine *Velasquez* en situation non-UE confirmé en appel, *Fiscologue. Int.*, n° 312, 31 décembre 2009, p. 4, confirmant Trib. Bruxelles, 26 octobre 2007, commenté par L. DE BROE et N. BAMMENS, «Doctrines *Velasquez* rejetée en situation non-UE via l'art. 10 Const.», *Fiscologue. Int.*, n° 288, 31 décembre 2007, p. 1; Gand, 31 mai 2005, *Le Fiscologue*, 4 novembre 2005, pp. 13-14 (selon cet arrêt, on ne saurait affirmer de manière générale que la capacité financière du titulaire d'une profession libérale est normalement supérieure à celle d'une personne exerçant une activité professionnelle dans le secteur des classes moyennes ou des entreprises); Mons, 10 février 2004, *F.J.F.*, n° 2004/181; Liège, 20 juin 2001, *F.J.F.*, n° 2002/1; Liège, 3 janvier 2001, *F.J.F.*, n° 2001/31; Civ. Bruxelles 13 juin 2002, *F.J.F.*, 2003, p. 329.

(85) La question de la prise en compte ou non de la capacité contributive est parfois discutée dans d'autres contextes que ceux exposés ici. L'argument est invoqué, par exemple, pour déterminer si un impôt – la nature fiscale n'est aucunement mise en cause – est direct ou indirect, notamment pour les besoins de la mise en œuvre de l'interdiction légale des octrois ou de l'examen de conformité au principe de la liberté de commerce et d'industrie et au principe de l'union économique et monétaire. Voy., par ex., C.E., arrêts *a.s.b.l. Fédération Nationale des Scieries et crts.*, n° 76.715 et n° 76.718, du 28 octobre 1998 (deux arrêts).

rapport à la question de l'égalité de traitement : l'imposition excessive serait ainsi constitutive d'une illégalité en soi, sans que l'on doive constater une quelconque discrimination condamnable (86).

Quels enseignements essentiels peut-on retirer de cette jurisprudence ? D'une part, le contrôle apparaît comme étant marginal, dans le sens où, à défaut d'une analyse stricte, la jurisprudence se limite à stigmatiser les cas de « disproportion manifeste » (87). Cette prudence (88) traduit bien l'ambiguïté et le caractère insaisissable du concept de capacité contributive (89). D'autre part, la jurisprudence a une certaine tendance à réaliser l'examen de proportionnalité de l'impôt aux facultés de chacun en tenant compte, non pas de la seule situation subjective des requérants, mais de celle, plus objectivement appréhendée, de *l'ensemble des personnes soumises à la taxe* (90) (91). Par conséquent, une taxe globalement acceptable et cohérente ne sera pas invalidée du seul fait qu'elle crée, à titre excep-

(86) A cet égard, la jurisprudence du Conseil d'Etat nous semble restrictive : voy. C.E., arrêt *Syndicat national des propriétaires*, n° 120.792, du 23 juin 2003 (à propos d'une taxe communale sur les secondes résidences qui frapperait de manière inconsidérée les propriétaires d'immeubles divisés en logements d'étudiant : pas de disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives des personnes soumises à la taxe); arrêt *SPRL Outdoor immobilière*, n° 117.110, du 17 mars 2003 (*F.J.F.*, 2003, p. 946; *Rev. dr. comm.*, 2004, pp. 70-72), à propos d'une taxe sur les loges foraines et loges mobiles situées sur terrains privés ou domaines publics : « Considérant que le Conseil d'Etat ne peut annuler une taxe établie sans enfreindre aucune disposition législative ou constitutionnelle que s'il existe une disproportion manifeste entre la taxe établie et les facultés contributives des personnes soumises à la taxe; qu'une telle disproportion ne doit pas être appréciée en fonction de la situation de la seule personne requérante mais de celle de toutes les personnes soumises à la taxe ». Voy. encore C.E., arrêt *Canon*, n° 41.914, du 8 février 1993 (*Rev. dr. comm.*, 1993, pp. 238 et s., obs. R. ANDERSEN).

(87) *Contra*, E. WILLEMART (*Les limites constitutionnelles...*, op. cit., spéc. p. 215) qui parle d'un « resserrement circonstanciel du contrôle d'égalité lorsque le prélèvement contesté excède la capacité contributive des redevables ». Il semble cependant que l'auteur veuille souligner par là le fait qu'un excédent d'impôt, par rapport aux facultés contributives, constitue une sorte de cerise sur le gâteau qui renforce l'illégitimité d'un impôt dont le caractère discriminatoire est établi par ailleurs, c'est-à-dire sur la base d'autres éléments.

(88) Voy., par ex., C.E., arrêt *s.a. Nivadmin et crts*, n° 135.708, du 5 octobre 2004 (à propos d'une taxe communale sur les kots) : « Que par ailleurs, en ce qui concerne le montant forfaitaire de la taxe qualifié par les requérantes de 'totalement disproportionné par rapport à la nature et aux caractéristiques propres des logements visés', le Conseil d'Etat ne pourrait, sans se faire juge de l'opportunité de la taxe litigieuse, avoir égard à la justification économique de celle-ci ou à la capacité contributive des propriétaires redevables de la taxe ».

(89) Pour une illustration de cette approche prudente, voy. le célèbre arrêt prononcé par le Conseil d'Etat, en 1994, dans une affaire opposant la société Distrigaz à la Ville de Binche à propos d'une taxe annuelle sur les sites dont le sous-sol est affecté au stockage de combustibles gazeux destinés à des fins commerciales (C.E., arrêt *Distrigaz*, n° 48.838, du 31 août 1994, *Amén.-Env.*, 1995, pp. 248-259, note M. PÂQUES, extraits du rapport de M. QUINTIN, *Rev. dr. comm.*, 1995, pp. 108 et s.).

(90) Voy., par ex., C.E., arrêt *Vandenplas e.a.*, n° 129.174, du 12 mars 2004 (*Rev. dr. comm.*, 2005, pp. 54-56; *J.L.M.B.*, 2006, pp. 234-240).

(91) *Contra*, cependant, C.E., arrêt *Bailly*, n° 32.370, du 12 avril 1989 : « Une taxe à taux fixe peut, selon les circonstances, violer le principe de l'égalité devant l'impôt, s'il apparaît, par exemple, qu'elle frappe des contribuables se trouvant dans des situations sensiblement différentes quant à leur capacité contributive, ou encore qu'elle n'est pas supportable par celui qui la critique » (nous soulignons).

tionnel et de manière isolée, quelques situations individuelles profondément injustes. Dans cette mesure, l'incidence de la règle est restreinte. Selon la Cour de cassation, il n'existe pas en Belgique de principe de la capacité contributive, en vertu duquel l'Etat ne pourrait prélever l'impôt qu'auprès des contribuables qui, d'une manière ou d'une autre, manifesteraient des facultés économiques les rendant aptes à contribuer aux charges publiques (92).

Dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, il existe ça et là quelques arrêts que d'aucuns ont pu interpréter comme étant, du moins pour partie, sous-tendus par la prise en considération des facultés des redevables concernés (93). Pour autant, on ne peut véritablement parler d'une consécration, par le juge constitutionnel, de la notion de «capacité contributive». Cette attitude de réserve n'a pas empêché la Cour constitutionnelle d'annuler en 2005 un taux d'imposition jugé excessif. Dans l'arrêt n° 107/2005 (94), le juge constitutionnel a condamné un taux marginal de 90 %, prévu dans le code wallon des droits de succession, en combinant les articles 10, 11 et 172 de la Constitution avec le droit de propriété en tant qu'il est protégé par l'article 1^{er} du Premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (95). Néanmoins, à aucun endroit, malgré les sollicitations de la partie requérante, la Cour constitutionnelle ne traite dans son arrêt d'une potentielle obligation de «respecter la capacité contributive». Toutefois, force est de constater que le contrôle juridictionnel ainsi mis en oeuvre ne s'écarte pas fondamentalement de celui pratiqué par la section du contentieux administratif ou par le pouvoir judiciaire, tel qu'évoqué ci-avant (96).

L'absence de principe constitutionnel de capacité contributive en Belgique constitue une anomalie par rapport à d'autres pays européens, comme l'Allemagne, l'Italie ou l'Espagne, qui ne s'explique que par

(92) Voy. not. Cass., 30 avril 1992, *Province de Namur c. S.A. Solvay*, RG F.1138.F.

(93) Voy. C.C., arrêt n° 34/91, du 21 novembre 1991, 2.B.5 : on a pu souligner en doctrine que l'annulation prononcée dans cet arrêt avait été essentiellement justifiée par le fait que l'impôt en question excédait les capacités contributives des requérants (E. COLLA, *op. cit.*, p. 305). Voy. encore C.C., arrêt n° 43/97, du 14 juillet 1997, B.7.

(94) C.C., arrêt n° 107/2005, du 22 juin 2005, commenté par M. BOURGEOIS («De l'impôt confiscatoire...», *op. cit.*, pp. 797 et s). Voy. aussi, récemment, C.C., arrêt n° 32/2010, du 30 mars 2010 (à propos d'une contribution de répartition à charge des exploitants nucléaires).

(95) Voy. le considérant B.15.2, dans lequel la Cour constitutionnelle énonce toute une série d'arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme, qu'elle estime pertinents pour résoudre la question qui lui est soumise.

(96) Comparez avec la décision prononcée par le Conseil constitutionnel à propos du «bouclier fiscal» introduit, dans l'ordre juridique français, par le Gouvernement de Villepin (Conseil constitutionnel, décision n° 2005-530 DC, du 29 décembre 2005, *Rec.*, p. 168; Loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006, *J.O.*, 31 décembre 2005.

l'ancienneté de notre Constitution et qui se concilie mal avec l'importance et le rôle de la fiscalité dans une social-démocratie moderne (97).

IV. – LE DROIT À LA LIBRE CIRCULATION ET LA LIBERTÉ DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

Le droit fiscal, en tant que branche du droit public (économique), influence fortement le comportement des entreprises. Il constitue donc un terrain privilégié d'application des droits et libertés aux activités économiques. Ces droits et libertés protègent à la fois le fait-même d'entreprendre de telles activités (liberté du commerce et de l'industrie), mais aussi le droit de pouvoir développer géographiquement celles-ci (libertés de circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux). Bien qu'ils ne soient pas exprimés comme tels dans la Constitution, ces droits font néanmoins partie intégrante des libertés publiques régulièrement appliquées par les cours suprêmes (98).

La liberté du commerce et de l'industrie est consacrée par diverses dispositions légales, notamment le décret d'Allarde (99). Bien que cette

(97) Sur le principe de capacité contributive en droit italien (Constitution italienne, art. 53, al. 1^{er}), voy. not. E. De Mita, *Fisco e costituzione*, Milan, Giuffrè, 1984 (vol. I), 1993 (vol. II), 2003 (vol. III); A. Fantozzi, *Corso di diritto tributario*, Turin, UTET, 2003, spéc. pp. 21-23; A. Fedele, «Prime osservazioni in tema di Irap», *Rivista di diritto tributario*, 1998, pp. 453-473; F. Gallo, «Ratio e struttura dell'Irap», *Rassegna tributaria*, 1998, pp. 627 et s., spéc. pp. 635-636; I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Turin, Giappichelli, 1965; G. Marongiu, «La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio», *Diritto e pratica tributaria*, 1999, I, pp. 1757 et s.; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padoue, Cedam, 1973. Sur le principe de capacité contributive en droit allemand, voy. D. Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht*, Cologne, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1983; J. Lang, «The influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital», in P. Essers et A. Rijkers, *The Notion of Income from Capital*, Amsterdam, IBFD, EATLP International Tax Series, 2005, pp. 3-31, spéc. pp. 8-13; Id., «Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips», in *Festschrift für H.W. Kruse*, Cologne, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2001, pp. 313-338; A. Liesenfeld, *Das Steuerfreie Existenzminimum und der progressive Tarif als Bausteine eines freiheitsrechtlichen Verständnisses des Leistungsfähigkeitsprinzips*, Berlin, Duncker & Humblot, 2005, 224 pp.; K. Tipke, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I, Cologne, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, pp. 479-534; K. Vogel et C. Waldhoff, «Germany», in G.T.K. Meussen (éd.), *op. cit.*, pp. 89-114. Voy. aussi, pour une réflexion générale, en droit comparé, sur la question de l'insertion d'une exigence constitutionnelle de respect, par le législateur – sous contrôle juridictionnel –, de la capacité contributive, M. Bourgeois, «Constitutional Framework...», *op. cit.*, chapitre 1.4.1.

(98) Pour plus de détails sur la nature et l'étendue des libertés de circulation en général, voy., dans le présent ouvrage, la contribution d'A. BAILLEUX.

(99) B. PEETERS, «Decreet d'Allarde van 2-17 maart 1791 (vrijheid van handel en nijverheid)», in *Handelseconomisch en financieel recht : commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Antwerpen, Kluwer, 1991, pp. 1-20. Voy. aussi J. VANDE LANOTTE et G. GOEDERTIER, *Overzicht Publiekrecht*, Bruges, die Keure, 2003, p. 990.

liberté ne soit pas énoncée dans le Titre II de la Constitution (100), la Cour constitutionnelle et le Conseil d'Etat lui octroient une portée constitutionnelle en la rattachant au principe de l'Union économique et monétaire (101). La liberté de circulation, sur l'ensemble du territoire national, des marchandises, des personnes, des services et des capitaux, constitue également un droit découlant du principe de l'union économique et monétaire. Ce principe polymorphe s'inspire directement du principe communautaire de réalisation du marché intérieur et de la jurisprudence de la Cour de justice en matière de libertés de circulation (102). Il sanctionne toute entrave injustifiée au maintien d'une unité économique du territoire, de sorte à limiter les effets de la fragmentation politique sur les échanges internes. D'origine jurisprudentielle, le principe de l'Union économique et monétaire a été ensuite intégré, avec les libertés de circulation et la liberté du commerce et de l'industrie, dans la loi spéciale de réformes institutionnelles, comme limite à la compétence des Régions en matière économique (103). Il est toutefois applicable à toutes les collectivités politiques (104). Certaines d'entre elles sont par ailleurs également tenues de respecter certaines interdictions plus spécifiques, comme pour les communes et les provinces, l'interdiction des octrois (105), qui procède de la même logique de suppression des entraves (fiscales) aux entreprises et d'unification économique sur le territoire national.

(100) Il existe néanmoins des propositions visant à réviser la Constitution pour inclure la liberté du commerce et de l'industrie dans le Titre II. Voy. Proposition de révision de l'article 23, alinéa 3, de la Constitution, en vue de le compléter par un 6^e garantissant la liberté de commerce et d'industrie, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2007-2008, n° 4-311, p. 1. Cette proposition reprend le texte d'une proposition antérieure (du 21 novembre 2006, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2006-2007, n° 3-1930/1).

(101) Voy., e.a., C.C., arrêt n° 53/99, du 26 mai 1999, B.6.3 et C.E., arrêt *s.a. Publi Hebdo et crts*, n° 132.982, du 24 juin 2004.

(102) Sur la jurisprudence fiscale de la CJUE en matière de libertés de circulation, voy. J. MALHERBE, P. MALHERBE, I. RICHELLE et E. TRAVERSA, *Direct Taxation in the Case-law of the European Court of Justice*, Bruxelles, Larcier, 2008.

(103) Loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, art. 6, VI, al. 2, 2° : « En matière économique, les Régions exercent leurs compétences dans le respect des principes de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux et de la liberté de commerce et d'industrie, ainsi que dans le respect du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, tel qu'il est établi par ou en vertu de la loi, et par ou en vertu des traités internationaux ».

(104) Pour un exemple d'application de ce principe aux provinces : C.E., arrêt *v.z.w. Nationale federatie der zagerijen et crts.*, n° 76.718, du 28 octobre 1998. Voy. aussi C.E., arrêt *Depommier et crts.*, n° 76.716 et arrêt *v.z.w. Nationale federatie der zagerijen et crts.*, n° 76.717, rendus le même jour.

(105) Sur l'interdiction des octrois, voy. E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, Larcier, 2010, n°s 306-313 ; M. QUINTIN, « La querelle des octrois », *Rev. dr. commun.*, 2006, pp. 47-55 ; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles...*, *op. cit.*, pp. 76 et s. ; M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid fiscaaljuridische aspecten*, Bruges, die Keure, 1996, n°s 423 et s.

Le principe de l'Union économique et monétaire a reçu ses principales applications dans des affaires fiscales concernant des obstacles à la libre circulation des marchandises contenus dans des législations fiscales des Régions. C'est dans ce contexte qu'il a d'ailleurs été invoqué pour la première fois, dans un arrêt de la Cour constitutionnelle du 25 février 1988 (106), concernant une taxe wallonne à l'exportation d'eau hors du territoire de la région (107). Pour éviter tout problème de conformité avec le droit communautaire, et en particulier avec l'interdiction des droits de douanes intérieurs et des taxes d'effet équivalent (TFUE, art. 30; TCE, ancien art. 25), la Région wallonne avait prévu que la taxe «ne s'applique qu'aux transferts d'eau effectués à l'intérieur du territoire du Royaume, à l'exclusion des transferts vers d'autres états» (108). La Cour constitutionnelle a du ainsi identifier dans le système juridique belge une norme interdisant des taxes d'effet équivalent à des droits de douane «purement internes». C'est dans ce contexte qu'elle a défini le principe de l'Union économique (109). Depuis 1988, la Cour constitutionnelle a appliqué ce principe à de nombreux cas de restrictions à la libre circulation des marchandises (110). En effet, les impositions intérieures discriminatoires sur les marchandises sont également interdites par le principe de l'Union économique et monétaire, combiné avec le principe général d'égalité et de non-discrimination des articles 10 et 11 de la Constitution. Cette interdiction constitue le pendant de l'article 110 TFUE (TCE, ancien art. 90). Un exemple d'application d'une telle règle est constitué par l'arrêt 32/91 du 14 novembre 1991, concernant une redevance d'environnement de la Région flamande sur la collecte des déchets, due uniquement pour les déchets collectés dans la Région flamande et destinés à être déversés ou incinérés en dehors de celle-ci (111). La Cour constitutionnelle, tout en reconnaissant qu'une telle mesure est «de nature à affecter négativement

(106) C.C., arrêt n° 47, du 25 février 1988.

(107) Cette taxe était prévue par le Décret wallon du 7 octobre 1985 *sur la protection des eaux de surface contre la pollution*, Mon. b., 10 janvier 1986, art. 32 (aujourd'hui abrogé).

(108) *Ibid.*, art. 32, §1^{er} *in fine*. En effet, ces derniers transferts auraient inévitablement été considérés comme des taxes d'effet équivalent à des droits de douane à l'exportation interdits par l'article [25] CE.

(109) Selon la Cour, cette dernière notion «implique au premier chef la libre circulation des marchandises (...). En ce qui concerne les échanges de biens, ne sont pas compatibles avec une union économique les mesures établies de façon autonome par les composantes de l'union – en l'espèce les Régions – qui entravent la libre circulation; ceci s'applique nécessairement à tous droits de douane intérieurs et à toutes taxes d'effet équivalent» (C.C., arrêt n° 47/88, du 25 février 1988, 6.B.4). Dans l'état actuel du droit communautaire, une telle taxe serait contraire au Traité même dans sa dimension purement interne à un Etat membre. Voy. not. C.J.U.E., arrêt *Simitzi*, C-485/93 et C-486/93, du 14 septembre 1995 (*Rec.*, p. I-2665) et arrêt *Carbonati Apuani*, C-72/03, du 9 septembre 2004 (*Rec.*, p. I-8027).

(110) Voy., e.a., C.C., arrêts n° 4/95 et n° 6/95 à n° 10/95, du 2 février 1995, (écotaxes) et la jurisprudence citée, *infra*, notes 113 et 114.

(111) C.C., arrêt n° 32/91, du 14 novembre 1991.

l'exportation des déchets hors de la région flamande», admet toutefois sa conformité au principe de l'Union économique (112). Dans la jurisprudence postérieure de la Cour constitutionnelle, on dénombre pas moins de sept autres arrêts relatifs aux impôts environnementaux de la Région flamande, où il est fait application de l'interdiction des droits de douanes intérieures et des impositions intérieures discriminatoires (113). Même si l'on constate une tendance de la Cour constitutionnelle à appliquer – même en dehors de la matière fiscale – directement les articles du Traité CE (aujourd'hui TFUE) (114), on peut toutefois observer que cette dernière tend parfois à s'écarter de l'interprétation donnée à ces dispositions par la Cour de justice (115). Une telle manière de procéder pourrait engager la responsabilité communautaire de la Belgique (116).

Les libertés de circulation des personnes, des services et des capitaux sont également comprises dans le principe d'Union économique et monétaire (UEM) (117). La jurisprudence fiscale concernant ces libertés est toutefois plus rare qu'en matière de marchandises. Il est néanmoins probable que la Cour constitutionnelle et les autres Cours suprêmes soient amenées à développer ultérieurement leurs jurisprudences fiscales dans ces domaines, en s'inspirant de la Cour de justice (118).

(112) En effet, la mesure en cause rétablit une égalité de traitement entre déchets traités en Région flamande et déchets exportés, dès lors qu'auparavant seuls les premiers faisaient l'objet d'une imposition, au moment de leur traitement.

(113) C.C., arrêt n° 55/96, du 15 octobre 1996; arrêt n° 34/97, du 12 juin 1997; arrêt n° 51/98, du 20 mai 1998; arrêt n° 128/2001, du 18 octobre 2001; arrêt n° 69/2004, du 5 mai 2004; arrêt n° 146/2006, du 28 septembre 2006; arrêt n° 121/2008, du 1^{er} septembre 2008.

(114) C.C., arrêt n° 186/2005, du 14 décembre 2005 et arrêt n° 195/2004, du 1^{er} décembre 2004. Il arrive que le Conseil d'Etat procède également de la sorte. Voy., pour un exemple concernant l'application de l'article 28 CE à des obligations techniques liées à la perception des écotaxes, C.E., arrêt *Fédération des exportateurs de vins et spiritueux de France*, n° 126.158, du 8 octobre 2003. Voy. aussi C.C., arrêt n° 108/2008, du 17 juillet 2008 et arrêt n° 53/2008, du 13 mars 2008.

(115) E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités...*, op. cit., n° 300-301.

(116) Voy. C.J.U.E., arrêt *Köbler*, C-224/01, du 30 septembre 2003 (*Rec.*, p. I-10239, point 123) et arrêt *Commission c. Italie*, C-129/00, du 9 décembre 2003 (*Rec.*, p. I-14637).

(117) Voy. not., en matière de libre circulation des personnes, C.C., arrêt n° 53/99, du 26 mai 1999 (concernant une interdiction de paiement d'indemnités de transfert contenue dans un décret flamand sur le statut du sportif amateur), ainsi que C.C., arrêt n° 101/2008, du 10 juillet 2008, B.42-B.46 (sur le Code flamand du logement).

(118) En matière de liberté de circulation, la Cour constitutionnelle pose régulièrement des questions préjudicielles à la Cour de justice. Voy. C.C., arrêt n° 51/2006, du 19 avril 2006 (*Mon. b.*, 15 mai 2006) et C.J.U.E., arrêt *Gouvernement de la Communauté française, Gouvernement wallon c. Gouvernement flamand*, C-212/06, du 1^{er} avril 2008 (sur l'application personnelle d'un régime de sécurité sociale visé par la coordination communautaire); C.C., arrêt n° 12/2008, du 14 février 2008 et C.J.U.E., arrêt *Nicolas Bressol e.a., Céline Chaverot e.a. c. Gouvernement de la Communauté française*, C-73/08 (*J.O.*, C-116, 9 mai 2008, p. 10), pendante devant la Cour de justice (sur les conditions d'accès d'étudiants communautaires aux établissements d'enseignement de la Communauté française). Il existe toutefois des cas où la Cour se refuse à la faire : voy., par ex., C.C., arrêt n° 101/2008, du 10 juillet 2008, B.42-B.46 (concernant une condition linguistique relative à l'accès au logement social dans la Région flamande).

Cependant, si la Cour de Luxembourg juridiction distingue soigneusement les champs d'application respectif de chacune des libertés de circulation, il n'en est pas de même en ce qui concerne la Cour constitutionnelle. Par exemple, concernant la libre circulation des déchets dans un contexte intranational (119), la Cour constitutionnelle n'opère pas de distinction très nette entre la libre prestation des services et la libre circulation des marchandises (120). La cause en est l'éclatement en droit communautaire du principe du Marché intérieur en quatre libertés distinctes, alors qu'en droit constitutionnel belge, l'Union économique et monétaire est conçue et appliquée de manière uniforme. Cette différence n'a toutefois que peu d'influence sur la comparabilité de la protection offerte par ces deux juridictions en matière des libertés économiques.

À l'avenir, il conviendra d'éviter que l'extension probable des compétences fiscales des entités fédérées engendre des situations de discriminations et de restrictions aux libertés économiques des contribuables, qui, tout en étant sanctionnées par la Cour de justice dans leur dimension européenne, soient validées par la Cour constitutionnelle dans leur dimension interne, créant par là même une situation de discrimination à rebours difficilement acceptable (121). Ce risque spécifique s'ajoute à la crainte plus générale que lorsqu'une Cour suprême applique directement des libertés de circulation du Traité UE (aujourd'hui TFUE), elle refuse de poser une question préjudicielle et substitue son interprétation du droit communautaire à celle de la Cour de justice, parfois de manière défavorable au contribuable (122). Toutefois, ce risque semble jusqu'à présent être limité – du moins en matière fiscale –, la Cour constitution-

(119) Concernant l'application (directe) de la libre prestation de services dans un cadre intra-communautaire, voir C.C., arrêt n° 20/2004, du 4 février 2004, B.9 et B.10 (qui fait également référence à d'autres libertés de circulation).

(120) Les différents arrêts portant sur la taxation de la collecte des déchets (cités, *supra*, notes 111 et 113) en Région flamande font en effet indistinctement référence à ces deux libertés économiques. On peut, en effet, présumer qu'une taxe de ce type puisse, outre constituer une taxe d'effet équivalent, avoir un effet dissuasif pour les communes flamandes de recourir à des opérateurs de traitement de déchets établis en dehors de la Région flamande, et parallèlement, pour les opérateurs établis en dehors de la Région flamande, de pouvoir traiter les déchets en provenance de cette région. Il est vrai que, dans ce cas, les deux libertés se rencontrent naturellement et, que, à l'instar de la C.J.U.E., la Cour constitutionnelle tient compte de la double nature d'entrave de la mesure en cause même si celle-ci le fait de manière moins systématique que la C.J.U.E. Voy. aussi l'arrêt (non fiscal) C.C., arrêt n° 119/2004, du 30 juin 2004, B.2 (au sujet des services prestés par les agences de voyages bicommunautaires).

(121) Voy., par ex., C.C., arrêt n° 11/2009, du 21 janvier 2009 (concernant l'assurance-dépendance de la Communauté Flamande).

(122) Voy., par ex., C.C., arrêt n° 16/2009, du 5 février 2009 (sur les additionnels communaux et provinciaux sur revenus étrangers); arrêt n° 130/2005, du 19 juillet 2005, B.15-B.17 (sur le régime de déduction à l'impôt des sociétés des moins-values réalisées sur les actions ou parts émises par des sociétés) et arrêt n° 67/2000, du 14 juin 2000 (concernant la constitutionnalité de la taxe wallonne sur les logements abandonnés).

nelle ayant récemment littéralement transposé dans un cadre national les enseignements dégagés par la Cour de justice concernant l'application dans un contexte intra-européen d'une disposition régionale en matière de droits de succession (123).

(123) C.C., arrêt n° 83/2010, du 8 juillet 2010 (comp. avec C.J.U.E., aff. *Geurts et Vogten*, C-464/05, du 25 octobre 2007).