

FISCALITÉS, RELIGIONS & ORGANISATIONS PHILOSOPHIQUES NON CONFESSIONNELLES EN BELGIQUE

LOUIS-LEON CHRISTIANS

*Professeur ordinaire à l'Université catholique de Louvain (Louvain-la-Neuve)
Titulaire de la Chaire Droit & Religions*

Autant la littérature belge relative aux cultes (et philosophies) est-elle devenue abondante sur la question de leur financement direct¹ et des subventions publiques au bénéfice des cultes et de l'assistance morale laïque, autant les commentaires sont-ils rares² à propos de leur taxation et leur régime fiscal,³ qui est pourtant, on va le voir, un instrument important de leur financement *indirect*.

On observera que le régime fiscal belge applicable aux cultes demeure assez proche des autres systèmes européens, à savoir peu exorbitant d'un droit fiscal commun. Ceci est d'autant plus frappant que le régime direct de financement des cultes en

¹ Pour l'état le plus récent de cette littérature, voy. WATTIER, S., *Le financement public des cultes et des organisations philosophiques non confessionnelles. Analyse de constitutionnalité et de conventionnalité*, préface de Louis-Léon Christians et Marc Verdussen, Bruxelles, Bruylant, 2016, 990 pp.

² Pour de rares études générales, voy. SEPULCHRE, V., « Le financement des cultes et de la laïcité : aspects fiscaux », in HUSSON, J.F. (dir), *Le financement des cultes et de la laïcité. Comparaison internationale et perspectives*, Editions namuroises, 2006, pp. 215-245 ; ROSOUX, R., « Les exonérations fiscales (impôts directs) prévues en faveur des cultes et de la morale laïque », *Revue trimestrielle de la fiscalité belge*, 2007, 8, 162-197.

³ Pour des études sur des questions fiscales plus ponctuelles, voy. not. DENOTTE, Th. « Fiscaal statuut onroerende goederen », *Recht, Religie en Samenleving* (RRS), 2008/2 ; DENOTTE, Th., « Les établissements d'assistance morale du Conseil Central Laïque. Quelques aspects liés à la pratique notariale », RRS 2011/2 pp. 29-51 ; MODAEL, P., « De vrijheid van erediens en de opheffing van onroerende voorheffing voor de niet-confessionele gemeenschap », *T.B.P.*, 1996, pp. 749-750 ; HEEREN, J., « De fiscus en... de godshuizen, de rusthuizen en de rusten verzorgingsinstellingen », *R.W.*, 1992, pp. 1454-1463 ; MAES, L., « Exonération de précompte immobilier pour la communauté non confessionnelle », *Fiscologie*, 1996, 568, pp. 1-3 ; OVERBEEKE, A., « Vrijstelling van onroerende voorheffing voor de openbare erediens in het Vlaams regeerakkoord: privilege én pressiemiddel », *Actua Leges*, n° 2019/46 ; SEPULCHRE, J.F., « L'établissement des impôts et des taxes et le respect de la liberté de conscience et de la vie privée », in ID., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2004 ; VERSTRAETE, H., « Vrijstelling onroerende voorheffing klooster : verzamel voldoende bewijzen - Bespreking arrest van het Hof van Cassatie van 20 maart 2014 betreffende *Zusters van liefde van J.M. te Sijsele VZW v. Vlaams Gewest* », R.R.S., 2015/1-2, 127-134.

Belgique, sur budget général, se maintient quant à lui dans une configuration devenue aujourd'hui assez originale en Europe.

On verrait une première explication à la rareté de la littérature belge en la matière de fiscalité des cultes dans la rareté même d'un matériau fiscal qui serait spécifique aux cultes. Peu d'exemptions, peu de régimes particuliers et dès lors peu de contentieux significatif⁴ pour une analyse des spécificités juridiques du fait religieux. Une deuxième explication tiendrait à la nature même des règles fiscales : à savoir leur application sans bruit, dotée de peu d'instruments d'évaluation et de contrôle, de peu de visibilité et finalement de peu d'opportunités politiques, une fois le système adopté — à la différence d'une technique de subventionnement, où chaque cas est discuté sur dossier et implique des appréciations individualisées et des évaluations chiffrées : rien de tout cela en matière fiscale.⁵

Il n'en reste pas moins que les quelques occurrences de droit fiscal belge qui sont spécifiques aux cultes constituent autant d'indices qui permettent de tester de façon originale le régime belge des cultes et d'en souligner les lignes de forces et les fractures. Derrière sa haute technicité, le droit fiscal peut en effet tenter de dissimuler ou contraire de marquer symboliquement des enjeux nouveaux dans le traitement juridique du religieux.

Après avoir rappelé les grands traits du régime belge des cultes, on se limitera dans les pages qui suivent à scruter ces quelques éléments fiscaux spécifiques, sans dresser un manuel fiscal de droit commun dont il s'agirait d'appliquer les généralités auxdits cultes. Le plan sera celui qui a été fixé transversalement pour chacun des rapports nationaux : (A) Le régime fiscal des organisations religieuses et des organisations philosophiques ou non confessionnelles ; (B) Le régime fiscal foncier des organisations religieuses et des organisations philosophiques et non confessionnelles ; (C-D) Le régime fiscal des communautés religieuses et des ordres monastiques ; Le régime fiscal des institutions sociales religieuses et celles des organisations philosophiques et non confessionnelles (charité, éducation, etc.) ; (E) Le régime fiscal des ministres du culte et des organisations philosophiques ou non confessionnelles ; (F) L'impôt, les cultes et les organisations philosophiques ou non confessionnelles. On fera enfin quelques considérations prospectives (G) en guise de conclusion.

⁴ On dénombre seulement une soixantaine de décisions de justice publiées en la matière.

⁵ Pour une étude de droit belge sur les relations entre subvention et fiscalité, y compris dans des effets de répartition de compétences entre les différents législateurs belges issus de la régionalisation, voy. SEPULCHRE, V., « Les subsides et la fiscalité », in RENDERS, D. (dir.), *Les subventions*, Bruxelles, Larcier, 2011, 607-690.

(A) Approche générale du régime fiscal des organisations religieuses et des organisations philosophiques ou non confessionnelles en Belgique

Le **cadre constitutionnel belge** est celui de la garantie de liberté de religion et d'autonomie des cultes pour tous (art. 19 de la Constitution) doublé d'un régime de rémunération publique pour les agents agréés des cultes et philosophies « reconnues » (art. 181 de la Constitution). Ces dispositions constitutionnelles ne comportent aucune garantie en matière fiscale ou de taxation. Cette absence de mention constitutionnelle implique qu'il n'existe *pas d'obligation* pour le législateur de prendre des mesures spécifiques en matière fiscale. En revanche, cette absence n'implique nullement une *interdiction* pour le législateur de prévoir certaines règles spécifiques à l'égard des religions ou philosophies, reconnues ou non. C'est donc une *faculté* qui est laissée au législateur, sous la réserve évidente des normes belges relatives à la non-discrimination et au principe général de neutralité de l'Etat, et sous la réserve des normes européennes et internationales ayant effet direct.

Le régime de reconnaissance s'applique à six cultes (catholique, anglican, juif, protestant, islamique (1974), orthodoxe (1985)) et au mouvement de la laïcité organisée (2002). Ces différentes organisations sont placées sur un pied d'égalité formelle dans la Constitution, mais l'ampleur du support public fixé par la loi varie selon leur ampleur, voire, de facto, selon leur ancienneté. Sont en négociation les reconnaissances du bouddhisme (déjà partielle) et de l'hindouisme.

Actuellement, il n'existe pas en droit belge de législation homogène visant spécifiquement les cultes non reconnus. Au gré des législations, le champ d'application des normes rapportées aux cultes varie de façon très instable : parfois est visé l'ensemble des cultes (reconnus et non reconnus), parfois sont seulement visés les cultes reconnus, sans que toujours l'une ou l'autre alternative soit claire. On observera en tout cas que les législations nouvelles tendent à concentrer leurs normes spécifiques sur les seuls cultes reconnus, ce que va attester notre examen des évolutions récentes du droit fiscal.

Normes de rang législatif et régionalisation. Le régime des cultes reconnus, qui était à l'origine unique, a été partiellement « régionalisé » en 2001.⁶ Il relève désormais également des compétences législatives de quatre régions (flamande, wallonne, bruxelloise, « germanophone »). Le régime des philosophies reconnues est quant à lui demeuré de l'unique compétence du législateur fédéral. Le cœur des compétences de droit fiscal demeure encore national, mais des étapes progressives de régionalisation

⁶ Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant transfert de diverses compétences aux régions et communautés, *Moniteur belge* (M.B.), 3 août 2001.

sont en cours, à commencer par la taxe foncière (précompte immobilier), particulièrement importante pour les cultes, régionalisée dès 1989.⁷

Parmi les normes fiscales de rang purement législatif, on note une grande diversité : certaines spécifient un statut favorable pour les seuls cultes et philosophies *reconnues*, d'autres visent spécifiquement *tous* les cultes (reconnus ou non), et enfin (le plus généralement), c'est le droit fiscal commun des associations sans but lucratif (asbl) qui s'applique à l'ensemble des cultes et philosophies, sans les mentionner.

Au sein des cultes et philosophies reconnus, on notera le régime spécifique des patrimoines affectés aux communautés locales, à travers des établissements de droit *public* dénommés classiquement « fabrique d'église » pour les cultes chrétiens ou « comité de gestion » pour d'autres. D'autres patrimoines, privés ceux-là, des communautés locales peuvent être gérés par des structures distinctes. Ils relèvent d'autres finalités et se trouvent souvent soumis à la législation des asbl.

Certains avantages fiscaux, comme principalement l'exonération de l'impôt foncier sur les immeubles, a toujours été classiquement ouvert à l'ensemble des cultes et philosophies, sans privilège pour les organisations reconnues. L'administration fiscale rejette toutefois généralement la qualification de « culte » tant qu'une juridiction ne lui impose pas au moins une première fois d'assurer l'exemption pour cette dénomination. De la sorte, on pourrait estimer que c'est le pouvoir judiciaire qui détermine en premier lieu quelles sont les organisations culturelles et leurs édifices pertinents, au regard du précompte immobilier. Des modifications notables sont en cours depuis la régionalisation de cet impôt foncier dénommé « précompte immobilier ». On reviendra sur ce point à la section (B) infra.

Au gré des interprétations législatives ou judiciaires, l'ensemble des bénéfices assurés aux cultes reconnus l'est aussi aux organisations philosophiques non confessionnelles reconnues. Du fait qu'une seule organisation philosophique est actuellement reconnue (la laïcité organisée), il convient de noter qu'elle est parfois nommément désignée, à la différence des cultes reconnus, mentionnés de façon indifférenciée.

En matière d'impôt sur les revenus des « fidèles », la déductibilité fiscale des libéralités (à partir d'un montant de 40 euro/an) est admise au seul profit d'organisations agréées, mais uniquement en matière académique, culturelle, sportive, artistique, scientifique, et *non en matière religieuse ou philosophique*. On notera d'ailleurs de facto que les cultes et philosophies ne sont pas agréés comme bénéficiaires de libéralités déductibles. De iure, les libéralités à finalité religieuse (ou philosophique) doivent se faire au bénéfice des établissements publics en charge de leur temporel affecté respectif, et sont donc exclues de tout droit à déductibilité dans le chef du

⁷ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, M.B. 17 janvier 1989 ; Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant extension des compétences fiscales des Régions, M.B. 3 août 2001.

donateur. De facto, des associations privées, en quelque sorte satellites de chaque univers convictionnel, sont dotées d'une finalité recevable au terme de la loi (par exemple, la promotion des droits de l'homme, par les organisations philosophiques non confessionnelles etc.) et permettent alors d'ouvrir un droit à déductibilité, mais au profit d'associations privées et pour d'autres finalités non explicitement religieuses ou laïques.

L'impôt sur le revenu des organisations religieuses et philosophiques pourrait relever de *l'impôt sur les sociétés* mais à défaut de caractère lucratif il semble peu probable que cette qualification soit retenue. Il reste qu'aucune exclusion n'est formellement prévue au bénéfice des organisations religieuses et philosophiques. Le droit commun s'appliquerait selon les cas. C'est au titre général des *personnes morales* qu'un impôt sur le revenu peut plus probablement être perçu. Il convient de distinguer les établissements publics en charge de cultes reconnus qui ne sont en principe tenus que sur le revenu cadastral de leurs biens immeubles et sur les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers. Sont ainsi par exemple concernés les grands séminaires les congrégations hospitalières, les fabriques d'église ou encore les chapitres de cathédrale. L'assimilation des cultes à ce régime des établissements publics date d'une loi du 17 janvier 1990. Avant cette date ces organismes étaient soumis au droit commun des personnes morales à savoir une taxation sur les revenus immobiliers, sur certaines plus-values, sur certaines charges non justifiées et sur certaines pensions. Il semblerait que l'assimilation des organisations philosophiques par cette loi de 1990 soit incertaine.

En matière de TVA, les établissements de droit public des cultes et philosophies reconnus sont bénéficiaires de l'exemption des pouvoirs publics. Sont également exemptés les congrégations hospitalières de femme. Les associations qui ne sont pas des organismes publics peuvent également être hors champ d'application de la TVA pour leurs activités lucratives accessoires comme celles des cercles paroissiaux ou des groupements qui poursuivent un objectif de nature philosophique.⁸

⁸ Le Code de la taxe sur la valeur ajoutée assure ainsi l'exemption des établissements publics de gestion du temporel des cultes (« fabriques d'églises » et al), au titre général des établissements publics. : Art. 6 « L'Etat, (...) et les établissements publics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions ». Pour les autres entités, non publiques, l'Art. 44 (...) §2 prévoit que « Sont aussi exemptées de la taxe : 1° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les établissements hospitaliers et psychiatriques, les cliniques et les dispensaires ; les services d'aide familiale ; les transports de malades et de blessés par des moyens de transport spécialement équipés à ces fins; (...) 2° les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'assistance sociale, effectuées par des organismes qui ont pour mission de prendre soin des personnes âgées et qui sont reconnus comme tels par l'autorité compétente et qui, lorsqu'il s'agit d'organismes de droit privé, agissent dans des conditions sociales comparables à

En matière de droits d'enregistrement et de droits de succession, il n'existe pas de régime spécifique pour les cultes et philosophies. Mais les établissements de droit public des cultes et philosophie reconnus bénéficient là aussi du traitement préférentiel des pouvoirs publics : gratuité de l'enregistrement pour les sessions amiable d'immeuble, réduction des droits d'enregistrement pour les donations entre vifs à 6,6 %, réduction des droits de succession à 6,6 %. Pour les asbl dont l'objet est relatif aux cultes ou à la laïcité, les droits de succession et de mutation sont réduits à 8,8 %. Il en va de même pour les donations.

On notera aussi **l'exemption spécifique de la taxe d'affichage** pour les affiches des ministres des cultes reconnus relatives à l'exercice du culte et aussi pour les affiches annonçant des réunions publiques dans un but de propagande religieuse : selon le texte de l'art. 198, 4° et 5° du Code des taxes assimilées au timbre» toujours en vigueur depuis 1927 : « les affiches des ministres des cultes reconnus par l'État, relatives aux exercices, cérémonies et offices du culte; les affiches annonçant des conférences ou réunions publiques, qui sont organisées dans un but d'enseignement ou de propagande politique, philosophique ou religieuse et pour lesquelles il ne sera perçu aucun droit ».

(B) Le régime fiscal foncier des organisations religieuses et des organisations philosophiques et non confessionnelles en Belgique

C'est la matière « fisc & religion » qui suscite la jurisprudence et la littérature les plus abondantes.⁹ On indiquera d'abord que sont exemptés de l'impôt foncier, le

celles des organismes de droit public ; les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées, dans l'exercice de leur activité habituelle, par les crèches et pouponnières et par les institutions reconnues par l'autorité compétente et qui, en vertu de leurs statuts, ont pour mission essentielle d'assurer la surveillance, l'entretien, l'éducation ou les loisirs des jeunes; (...) 4° les prestations de services ayant pour objet l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, telles que la fourniture de logement, de nourriture, de boissons et de manuels utilisés pour les besoins de l'enseignement dispensé, effectuées par des organismes qui sont reconnus à ces fins par l'autorité compétente, par des établissements qui sont annexés à de tels organismes ou en dépendent; les prestations de services ayant pour objet des leçons données par des enseignants et portant sur l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel ; (...) 10° la mise à disposition de personnel **par des institutions religieuses ou philosophiques** pour les activités visées aux 1°, 2° et 4°, ou dans un but d'assistance spirituelle ; 11° les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des **organismes n'ayant aucun but lucratif**, moyennant le paiement d'une cotisation fixée conformément aux statuts, au profit de et dans l'intérêt collectif de leurs membres, à condition que ces organismes poursuivent des objectifs de nature politique, syndicale, **religieuse**, humanitaire, patriotique, philanthropique ou civique; le Roi peut imposer des conditions supplémentaires aux fins d'éviter des distorsions de concurrence ; (...)

⁹ Voy. not. DENOTTE, Th. « Fiscaal statuut onroerende goederen », *Recht, Religie en Samenleving* (RRS), 2008/2 ; MODAEL, P., «De vrijheid van erediens en de opheffing van onroerende voorheffing voor

revenu cadastral des biens immobiliers qui ont le caractère de domaines nationaux, sont improductifs par eux-mêmes et sont affectés à un service public ou d'intérêt général. Cette disposition du Code belge des impôts sur les revenus (CIR art. 253, 3°) reprend les formules de la loi révolutionnaire française du 3 frimaire an VII. Or, dans le cadre du régime des cultes reconnus, la plupart des biens affectés appartiennent à des établissements ou institutions de droit public et répondent à ces conditions. Le Commentaire des impôts sur le revenu (Comm. I.R. n°253/102) donne explicitement comme exemples les biens immobiliers qui appartiennent aux fabriques d'église, des églises et temples consacrés à l'exercice d'un culte public, les archevêchés, évêchés, séminaires, presbytères, séminaires épiscopaux...^{10,11}

Mais une seconde exemption concerne cette fois explicitement les biens affectés au culte, sans but de lucre, quel qu'en soit le propriétaire. Cette exemption, prévue depuis une loi du 13 juillet 1930, reprise par les art. 12 et 253, 1° CIR, a été étendue par une loi du 21 mai 1996 aux immeubles affectés à l'assistance morale laïque : « Est exonéré le revenu cadastral des biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers qu'un contribuable ou un occupant a affectés sans but de lucre à l'exercice *public* d'un culte,¹² ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux,

de niet-confessionele gemeenschap", *T.B.P.*, 1996, pp. 749-750; MAES, L., "Exonération de précompte immobilier pour la communauté non confessionnelle", *Fiscologue*, 1996, 568, pp. 1-3; OVERBEEKE, A., « Vrijstelling van onroerende voorheffing voor de openbare eredienst in het Vlaams regeerakkoord: privilege én pressiemiddel », *Actua Leges*, n° 2019/46.

¹⁰ Dans une Circulaire ministérielle du 14 juillet 1997 relatives aux édifices du culte - implantation de stations-relais Mobistar ou Proximus sur ces édifices, on trouve trace d'une autre discussion relative à l'effet des revenus tirés du placement d'antennes de téléphonie sur un édifice affecté au culte : « Les églises sont improductives par elles-mêmes et affectées à un service d'utilité générale ; dès lors, elles sont exemptées de la contribution foncière. Par sa lettre du 2 juin 1997, le Ministre des Finances a fait savoir que l'installation d'antennes et d'équipements comparables par des sociétés telles que PROXIMUS et MOBISTAR sur les édifices du culte *n'était pas de nature à compromettre l'exonération, comme autrefois, du précompte immobilier sur base des articles 12 et 253 du Code des Impôts sur les revenus (C.I.R.92)* ; en outre, l'administration des contributions directes a confirmé également que les redevances, payées pour l'installation de tels équipements, ne sont pas considérées comme des revenus immobiliers » ».

¹¹ Depuis 1994, la Région de Bruxelles-Capitale a dérogé à ce texte pour en restreindre le champ d'application.

¹² Une circulaire du 15 septembre 1998 commentant la loi du 21 mai 1996, précise que « Le remplacement des mots l'exercice d'un culte public par les mots l'exercice public d'un culte n'apporte aucune modification sur le plan de l'appréciation de cette condition d'affectation. Le législateur a souhaité maintenir le critère d'accessibilité publique et, en faisant porter le mot «public» tant sur l'exercice d'un culte que sur l'exercice de l'assistance morale laïque, souligner l'égalité de traitement entre les biens immobiliers affectés, d'une part, à un culte et, d'autre part, à l'assistance morale laïque. Par conséquent, le commentaire administratif définissant le concept culte public repris au n° 253/24, Com. I.R. 92 reste d'application et doit également être utilisé, mutatis mutandis, comme fil conducteur pour

de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres oeuvres analogues de bienfaisance ».

On a déjà mentionné que l'administration fiscale, contrairement au texte de la loi qui vise *n'importe quel* culte, a toujours eu pour pratique de systématiquement refuser ce bénéfice à tout autre culte qu'un des cultes *reconnus*. Ce n'est que sur première condamnation judiciaire que l'administration admet à ce bénéfice d'autres mouvements qualifiés de « cultes » par les tribunaux. On notera que le texte ne vise qu'un seul concept d'« assistance morale laïque » sans non plus restreindre cette dernière à une philosophie *reconnue*. Il reste que l'adjectif « laïque » correspond en Belgique à la dénomination de la seule organisation philosophique non confessionnelle reconnue en ce moment. Il faudra attendre la future reconnaissance du bouddhisme, qui entend être reconnu comme autre organisation philosophique non confessionnelle, pour vérifier l'interprétation de ces formules et l'applicabilité de l'adjectif « laïque » au bouddhisme. En tout cas, des circulaires administratives définissent la portée actuelle de cet adjectif pour viser : les centres d'assistance morale de l'Unie van de Vrijzinnige Verenigen, du Centre d'action laïque et des centres du Conseil central des communautés philosophiques non confessionnelles de Belgique ; des centres du Service laïque d'aide aux personnes ; des centres du Service laïque d'aide aux justiciables ; des Maisons de la Laïcité agréées à cette fin, de même que des lieux mis à la disposition de l'assistance morale par les pouvoirs publics ou les institutions publiques ».¹³

Une jurisprudence assez abondante s'est développée sur le champ d'application cultuel de cette exemption. C'est une des rares occasions de voir posée en droit belge la question de la définition d'une religion, et en l'occurrence d'un « culte ». Le Commentaire administratif officiel en fait une nomenclature précise. Ainsi, ce commentaire se réfère-t-il encore actuellement à un arrêt de la Cour d'appel de Gand du 14 janvier 1885 (*Pas.* 1885, II, 120) pour définir le culte comme « celui qui se manifeste par des rites solennels et publics et qui est sérieux, digne de nous ». De même, un arrêt de la cour d'appel de Liège du 28 février 1949 est-il mentionné pour exclure le spiritisme, qui à défaut de ministre sacré, n'a pas été tenu pour culte. L'exclusion du culte Antoiniste est aussi rappelée par référence à un arrêt de la même cour d'appel de Liège du 21 novembre 1949 qui invoque l'absence d'un corps de doctrine et de rites qui sont « pour ainsi dire inexistants et se bornent à des lectures moralisantes » (Comm. I.R. n° 253/ 24 et suivants). En revanche, le Commentaire mentionne l'admission des Baha'i à l'issue d'un examen très méticuleux par la cour d'appel de Bruxelles du 12 octobre 1960, ou encore la qualification de culte pour les

apprécier la condition d'affectation à l'exercice public de l'assistance morale laïque ». Voy. LOUVEAUX, H., « Immunisation du revenu cadastral », Jura, Kluwer, 2015.

¹³ Circulaire n° C.I.R.H. 222/509.586 (15.09.1998).

Témoins de Jehovah dès un arrêt de la cour d'appel de Bruxelles du 24 janvier 1962 (Comm. I.R. n° 253/ 28 et suiv.).¹⁴

Les choses changent toutefois quant à l'extension de cette exemption. En raison de la régionalisation de cette matière, les évolutions que l'on va décrire diffèrent ponctuellement selon les législateurs régionaux, mais attestent d'une même tendance : celle de soumettre désormais l'exemption à un critère plus restrictif de *reconnaissance* : non seulement la reconnaissance par l'Etat fédéral de la dénomination religieuse ou philosophique en général, mais aussi la reconnaissance régionale de la communauté locale dont relèverait l'édifice à taxer. Cette restriction ainsi est inscrite dans l'accord de gouvernement du Gouvernement flamand pour la mandature qui s'ouvre en 2019,¹⁵ mais elle est déjà l'objet d'une Ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 novembre 2017, qui a été validée par la Cour constitutionnelle de Belgique dans un arrêt n° 178 du 14 novembre 2019.

Le raisonnement de la Cour permet d'abord d'entrevoir les raisons de cette restriction nouvelle. Il s'agit moins d'une politique dépréciative à l'encontre de dénominations non reconnues par l'Etat fédéral (comme par exemple les Témoins de Jehovah, requérants devant la Cour constitutionnelle) que d'une mesure visant à pousser les mosquées qui n'ont pas encore sollicité leur reconnaissance régionale à le faire.

Il s'agit de rappeler qu'en droit belge, la reconnaissance globale du culte islamique, depuis une loi du 19 juillet 1974, n'a pas pour effet d'intégrer automatiquement l'ensemble des mosquées dans le cadre du régime de reconnaissance, mais simplement de permettre aux mosquées qui le souhaitent de déposer chacune à leur tour, un dossier régional de reconnaissance individuelle. Or, ce mouvement s'est déployé très lentement à partir des années 2000 et s'essouffle déjà alors qu'une septantaine seulement de mosquées sont reconnues sur un nombre total supérieur à trois cents.

Pour donner une assise solide à l'autorité représentative islamique (l'« Exécutif des Musulmans de Belgique ») et pour assurer une meilleure coordination globale avec les pouvoirs publics, il a pu sembler important d'inciter fiscalement les mosquées hésitantes à entrer dans le régime de reconnaissance, en leur faisant, à défaut, perdre

¹⁴ De nombreux autres mouvements religieux minoritaires ont été admis classiquement au bénéfice de cette exemption fiscale. Ainsi le mouvement Mahikari : Bruxelles, 3 février 2005, cité par *Fiscologue*, n° 974, 25 mars 2005 : « Le mouvement Mahikari produit son règlement et démontre l'existence d'un culte et d'un rituel réguliers, ouvert à tout public, sans préinscription ni paiement. Une certaine activité lucrative ne remet pas l'exemption en cause dès lors que les montants obtenus servent à l'entretien de l'édifice et à la pratique du culte, sans avantage personnel pour les membres de l'asbl. Les témoignages rapportés devant la Commission d'enquête parlementaire sur les sectes ne contredisent pas le caractère non lucratif et la nature religieuse de l'activité de ce mouvement dans l'édifice visé. »

¹⁵ Sur ce point, voy. OVERBEEKE, A., « Vrijstelling van onroerende voorheffing voor de openbare eredienst in het Vlaams regeerakkoord: privilege én pressiemiddel », *Actua Leges*, n° 2019/46.

un avantage jusque-là acquis. Jusque-là, l'exemption bénéficiait en effet à toutes les mosquées et salles de prières qui en faisaient la demande fiscale. Dorénavant, en Région de Bruxelles-Capitale, de telles mosquées non reconnues individuellement seront privées d'exemption fiscale.

On remarquera que les travaux préparatoires de la nouvelle législation bruxelloise évoquent des lieux de culte « clandestins ». Ce vocabulaire est périlleux : la Constitution belge garantit le libre exercice de tout culte, sans aucune obligation de reconnaissance préalable. Un édifice « non reconnu » peut se revendiquer de cette liberté constitutionnelle, et dès lors ne peut de ce seul fait être disqualifié comme clandestin. Sans évoquer explicitement des questions de sûreté nationale liées à des suspicions locales de radicalisation, une autre signification semble être avancée plus aisément pour justifier à ce type de discours péjoratif : il s'agit de faire référence au non-respect de normes d'urbanisme et de sécurité-incendie. De nombreuses salles de prières, non déclarées comme telles, ne répondent en effet pas aux conditions de sécurité et d'évacuation fixées par les services incendies. Enfin, sont évoquées des fraudes pures et simples d'affectation fictive à un soi-disant exercice du culte alors qu'une autre activité est poursuivie de fait.¹⁶ Quel que soit le motif en définitive, il s'agit là encore d'inciter fiscalement ces salles à se déclarer.

La Cour constitutionnelle, dans son arrêt du 14 novembre 2019, a estimé que cette nouvelle limitation de l'exemption aux seules entités préalablement reconnues n'était pas contraire à la garantie de liberté de religion, ni de non-discrimination.¹⁷ Pour mener à bien son raisonnement, la Cour se fonde non seulement sur la tradition constitutionnelle belge mais également sur la jurisprudence de la Cour européenne des droits de l'homme.

Pour la Cour, le critère de reconnaissance préalable « est pertinent au regard de l'objectif poursuivi de lutte contre la fraude fiscale. En effet, pour obtenir leur reconnaissance, les cultes doivent répondre à des critères d'organisation et de fonctionnement et ils ne peuvent dès lors être considérés comme des cultes fictifs, qui ne peuvent donc plus bénéficier de l'exonération du précompte immobilier (B.9). La Cour vérifie

¹⁶ *Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2016-2017, n° A-554/1, pp. 9-10.

¹⁷ Il est important et symptomatique de noter que la même Cour constitutionnelle, dans un arrêt du 29 mars 2018, avait imposé une interprétation *extensive* des catégories exemptées de la taxe foncière par le même texte, au titre du principe de non-discrimination : Cour const. 29 mars 2018, n° 44/2018 : [Les dispositions fixant les exemptions] violent les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle les « oeuvres analogues de bienfaisance » sont uniquement les institutions qui fournissent des soins physiques ou psychiques ; elles ne violent pas les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation selon laquelle les institutions qui fournissent, sans but de lucre, une aide *autre que* des soins physiques ou psychiques à des personnes ayant besoin d'aide sont considérées comme des « oeuvres analogues de bienfaisance ». En 2019, la Cour se borne à estimer que « lorsqu'il détermine sa politique en matière fiscale, le législateur ordonnancier dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu ».

encore « si le législateur ordonnancier, en choisissant le critère de la reconnaissance du culte et de l'établissement local qui gère le temporel du culte, n'a pas créé d'effets disproportionnés pour les cultes non reconnus, tels que les parties requérantes, et porté atteinte à leur liberté de religion » (B.10). La Cour rappelle d'abord que « La liberté de religion n'implique pas que les Églises ou leurs fidèles doivent se voir accorder un statut fiscal différent de celui des autres contribuables (CEDH, décision, 14 juin 2001, *Alujer Fernandez et Caballero Garcia c. Espagne*, p. 8). L'article 9 de la Convention européenne des droits de l'homme n'implique pas non plus le droit pour une association religieuse d'être exonérée de tout impôt (Comm. eur. D.H., 16 avril 1998, n° 30260/96, *Association Sivananda de Yoga Vedanta*). Toutefois, une mesure de taxation d'une association religieuse constitue une ingérence dans l'exercice des droits garantis par l'article 9 précité lorsqu'elle a pour effet de couper les ressources vitales de l'association, de sorte que cette dernière n'est plus en mesure d'assurer concrètement à ses fidèles le libre exercice de leur culte, et qu'elle menace la pérennité, sinon entrave sérieusement l'organisation interne, le fonctionnement de l'association et ses activités religieuses (CEDH, 30 juin 2011, *Association les Témoins de Jéhovah c. France*, § 53) » (B.11.1). La Cour poursuit en notant que « conformément à l'article 255 du CIR 1992, tel qu'il est applicable dans la Région de Bruxelles-Capitale, le précompte immobilier s'élève à 1,25 % du revenu cadastral tel que celui-ci est établi au 1er janvier de l'exercice d'imposition. Les parties requérantes ne démontrent pas qu'un précompte immobilier calculé sur une telle base, même majoré des centimes additionnels communaux et des centimes additionnels au profit de l'agglomération bruxelloise, est disproportionné par rapport aux ressources des cultes non reconnus et menacerait leur pérennité ou entraverait sérieusement leur organisation interne, leur fonctionnement et leurs activités religieuses » (B.11.2). On notera que les requérants établissaient à 45.000 euro par an le montant de la taxe contestée.

Enfin, la Cour conclut en soulignant que les requérants pouvaient eux-mêmes solliciter la reconnaissance de leur culte, comme cela est loisible à l'ensemble des cultes non (encore) reconnus... : « la circonstance que le bénéfice de l'exonération du précompte immobilier prévue par la disposition attaquée est lié à la reconnaissance du culte et de l'établissement local chargé de la gestion du temporel du culte n'entraîne pas d'effets disproportionnés pour les cultes non reconnus, *étant donné que ceux-ci peuvent solliciter la reconnaissance de leur culte*. Pour le surplus, la procédure de reconnaissance des cultes, critiquée par les parties requérantes, n'est pas régie par la disposition attaquée, de sorte qu'elle ne fait pas l'objet du présent recours ». (B.12.3)

Ainsi validée par la Cour constitutionnelle, on aurait pu retenir comme évolution principale que l'exemption fiscale de la taxe foncière pouvait dorénavant varier selon que l'édifice relève ou non du régime de *reconnaissance publique* des cultes et philosophies.

La Cour européenne des droits de l'homme, dans un arrêt du 5 avril 2022 (*Assemblée Chrétienne des Témoins de Jéhovah d'Anderlecht Et Autres c. Belgique*,

n° 20165/20), en a toutefois décidé autrement en condamnant la Belgique pour discrimination envers les cultes non reconnus, en l'occurrence les Témoins de Jéhova. On retiendra ici deux étapes particulières dans le raisonnement européen. La Cour européenne rappelle des jurisprudences antérieures (condamnant notamment la France au profit également des Témoins de Jéhovah), dans lesquelles elle a estimé contraires à la Convention européenne, toutes politiques publiques conduisant à des baisses soudaines et significatives des ressources financières des cultes, quel que soit le régime des cultes, dès lors que cette baisse de ressources met en difficulté l'exercice de base de la liberté de religion des communautés de fidèles concernées. Comme c'est le cas de baisse forte de subventions, de hausses fortes de taxation, d'interdiction soudaine de financements privés ou étrangers etc. Dans ces affaires antérieures, la Cour se prononçait directement sur l'exercice de la liberté de religion et y appliquait un examen de proportionnalité limitant les cas de condamnation aux entraves financières les plus massives. La Cour condamne la Belgique alors que l'entrave financière est bien présente mais moins massive que dans les affaires précédentes. C'est qu'en l'espèce le dossier n'est pas directement porté sur l'exercice direct de la liberté de religion, mais sur la discrimination des politiques publiques en la matière. Les Témoins de Jéhovah estiment en effet ne pas être traités comme les autres religions et philosophies, et ce type d'affaire peut conduire à une condamnation de l'Etat même en cas d'atteinte plus légère à la liberté de religion. Tout constat de discrimination non justifiée en matière de religion conduit à une condamnation mécanique des Etats.

Apparaît ensuite un second enseignement décisif de l'arrêt du 5 avril 2022 de la Cour européenne, que les formules prudentes de la Cour constitutionnelle laissent également entrevoir : il n'est pas admissible de renvoyer à une procédure de reconnaissance si celle-ci présente elle-même des risques d'arbitraire et de discrimination. Or, aux yeux de la Cour européenne, la procédure belge de reconnaissance est laissée au bon vouloir des Ministres de la Justice, sans indications prévisibles ni critères précis. Aucune loi ne vient fixer les modalités à respecter dans le cadre de la démarche auprès du Ministre. Plus encore, l'intervention ultime, purement politique, du Parlement n'absout pas ces reproches. La Cour européenne a déjà condamné, dans d'autres affaires, les régimes des cultes abandonnés à des votes parlementaires dès lors qu'ils sont menés en termes de simple opportunité politique, purement discrétionnaire.

Même en constatant que le régime belge de reconnaissance des cultes et philosophies demeure facultatif et ne met pas en cause l'exercice de base des libertés constitutionnelles de tous cultes et philosophie non reconnus, il reste que, même facultatif, l'accès à ce régime de reconnaissance ne peut pas être lui-même discriminatoire. L'aggravation du régime fiscal de cultes non-reconnus ne pouvait donc pas être justifiée par le simple renvoi de ces cultes à la possibilité qu'ils avaient de solliciter une reconnaissance.

Laissant cette question et revenant à la pratique générale de l'exemption de la taxe foncière pour les bâtiments affectés à l'exercice public de tout culte, d'autres différences peuvent encore survenir selon les Régions.

En effet, la jurisprudence classique relative à l'exemption de la taxe foncière ne concerne pas seulement l'*identité* cultuelle de l'affectation du bâtiment, mais aussi la *nature* cultuelle de chaque espace à exonérer fiscalement, non pas par parcelle cadastrale mais pièce par pièce (chapelle, dortoir, cafétéria, espace jeunes, salle d'enseignement etc). Il s'agit de déterminer classiquement si l'affectation de ces espaces est *nécessaire* à l'exercice public du culte (nécessaire, en ce sens que le culte ne puisse pas être exercé à défaut de ladite affectation, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, 22 décembre 1988, *Bull.* n°686, p. 1858).

Selon le Commentaire administratif, « l'affectation même indirecte au culte public pouvant être retenue, l'immunité du RC peut être accordée non seulement pour l'église ou la chapelle affectée au culte public mais aussi pour la sacristie, la salle du chapitre, les caves ou bâtiments annexes avec installations de chauffage. Il en est de même pour le logement des desservants, les locaux prévus pour leur usage domestique ou leur formation spirituelle. Ainsi, en ce qui concerne un complexe occupé par des religieux vivant en communauté cloîtrée selon une règle monastique qui nécessite la présence continuelle de jour et de nuit des membres de la communauté à proximité de l'église publique qu'ils desservent et où ils pratiquent le culte selon la règle monastique qu'ils ont librement adoptée, doivent bénéficier de l'immunité, outre l'église et ses dépendances proprement dites, les bâtiments ou locaux suivants, prévus pour l'usage domestique ou la formation spirituelle des religieux : logement, cuisine, réfectoire, salles d'études, bureaux, laboratoires, salles de chapitre, vestiaire, bibliothèque, lavoir et séchoir, pharmacie, infirmerie, salle de retraite, WC et parloirs, remise, hangars, grange, galerie, couloirs, etc. Les bâtiments ou parties d'immeubles non nécessaires à la réalisation du but poursuivi, tels que laiterie, fromagerie, brasserie, atelier de menuiserie, moulin à farine, hôtellerie, etc., ne sont pas exonérés » (*Comm. I.R.* 253/30).

La Cour d'appel de Gand, dans un arrêt du 21 octobre 2014 confirme la jurisprudence : « L'exigence selon laquelle le bien immobilier ou la partie du bien immobilier doit être affecté à l'exercice public d'un culte implique qu'il doit exister un rapport de nécessité entre cette affectation et le culte, en ce sens que, sans cette affectation, le culte ne pourrait pas être exercé. Il ne suffit pas que le bien immobilier ou la partie du bien immobilier puisse être simplement utile au culte. » Il s'agissait, en l'espèce, d'une ASBL de Témoins de Jéhovah qui demande l'exonération pour un appartement ordinaire. Selon la Cour, « cette exonération a été refusée à juste titre, étant donné que l'ASBL ne démontre pas que l'appartement est nécessaire à l'exercice du culte ou, autrement dit, que le culte ne pourrait être exercé sans la mise à disposition de l'appartement. Pouvoir disposer d'un logement est une nécessité qui existe pour chacun, quelle que soit la profession ou l'activité que l'on exerce, que l'on soit riche

ou que l'on vive dans la pauvreté, et est indépendante de tout exercice d'un culte. Le seul fait que les occupants de l'appartement assument des tâches à plein temps dans l'exercice du culte ne signifie pas, en soi, que cet appartement devienne nécessaire à l'exercice du culte. Il n'est pas démontré que l'exercice par les occupants de leur fonction au sein du culte est absolument incompatible avec l'exercice d'une activité professionnelle rémunérée. L'allégation selon laquelle les intéressés ont fait vœu d'obéissance et de pauvreté ne suffit pas pour arriver à une conclusion différente, pas plus que des textes religieux, des brochures et l'affirmation que les occupants sont à disposition jour et nuit ».¹⁸ Il en est allé de même pour une communauté de fidèles catholiques vivant en habitat groupé pour animer les activités spirituelles d'un oratoire au sein d'un domaine privé destiné à accueillir des retraitants. La Cour d'appel de Bruxelles, par arrêt du 27 octobre 2015 (non publié) invoque à ce propos l'arrêt du 28 octobre 2011 de la Cour de cassation (n°F.10.0122.F) : « l'affectation de l'immeuble ou de la partie d'immeuble doit être nécessaire à l'exercice d'un culte. Tel n'est pas le cas lorsque, comment espèce, l'assistance aux activités d'hommage à Dieu est libre et que l'hébergement dans les lieux d'ermitage n'est pas subordonné la participation à ces activités ».¹⁹

On notera que l'Ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 23 novembre 2017 modifie sur d'autres points les conditions d'octroi de l'exemption fiscale. Elle prévoit désormais que le lieu doive être « utilisé *exclusivement* à l'exercice public d'une religion reconnue ou de l'assistance morale selon une conception philosophique non confessionnelle ». Cette condition nouvelle d'exclusivité modifie le critère administratif antérieur qui était celui de la « nécessité » de ce lieu pour l'exercice du

¹⁸ Gand, 21 octobre 2014, *Fiscologue*, 2015, n° 1456, 16.

¹⁹ D'autres cas de jurisprudence sont cités par LOUVEAUX, H., « Immunisation du revenu cadastral », Jura, Kluwer, 2015, qui se montrent favorables à des exemptions étendues pour les couvents catholiques classiques (Cass. 27 octobre 1953, Monastère de la Visitation Sainte-Marie, Pas. 1954, I, 142 ; Bruxelles 19 février 1953, *Zusters Clarissen Colletienen* ; Bruxelles 27 janvier 1994, RF 142/89 ; Bruxelles 30 septembre 1993, RF 342/91 ; Mons 18 octobre 2002, 1996/FI/124) ; Anvers 7 octobre 2003, F.J.F. 2004, n° 14, Anvers 7 octobre 2003 (F.J.F. 2004, 51) : « Un couvent est affecté dans sa totalité à l'exercice public d'un culte puisque la vie en couvent constitue un élément essentiel du culte catholique. L'exercice public d'un culte ne peut être réduit au seul service religieux. La vie en couvent exige en effet tout le temps et l'énergie des religieux » (trad.). Une maison utilisée pour des cours de catéchèse est assimilée à un lieu de culte pour l'exemption du précompte immobilier (Anvers, 5 mars 1979, R.W., 1978-79, col. 2329, avis du Min. Publ.). On lit également dans un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, du 26 juin 2001 (Asbl de *Vrienden van Sibo*, J.F., 2001, 197) : « Attendu que, la demanderesse avance avec raison qu'étant donné l'élargissement et l'évolution dans l'approche liturgique et pastorale, l'exercice du culte doit être compris dans un sens bien plus large que les seules activités dans l'église » (trad.). Comp. toutefois VERSTRAETE, H., « Vrijstelling onroerende voorheffing klooster : verzamel voldoende bewijzen - Bespreking arrest van het Hof van Cassatie van 20 maart 2014 betreffende *Zusters van liefde van J.M. te Sijsele VZW v. Vlaams Gewest* », R.R.S., 2015/1-2, 127-134 (rejet de l'exemption d'un couvent de soeurs âgées, se présentant comme maison de repos).

culte ou de l'assistance. Le critère de l'exclusivité va rendre plus ardue la définition de ce qu'est un culte mais aussi de ce qu'est « exclusivement » l'assistance morale.²⁰ La suite du texte de l'ordonnance semble toutefois atténuer cette exigence d'exclusivité en prévoyant que « ne sont pas visés par l'exonération mentionnée à l'alinéa précédent (...) b) les salles de fête ou de réunion, à moins que ne soit apportée la preuve qu'il s'agit là du lieu *principal* d'exercice public du culte ou de l'assistance morale et que des événements de culte ou d'assistance morale s'y tiennent *en moyenne au moins trois fois par semaine* ». Une autre restriction prévue par l'Ordonnance concerne généralement la condition d'une utilisation non seulement « exclusive » mais aussi « fréquente ».

(C-D) Le régime fiscal des communautés religieuses et des ordres monastiques et des institutions sociales religieuses (charité, éducation, etc.) en Belgique

Seul *l'exercice du culte au sens strict* (ses ministres, ses bâtiments) font l'objet de certaines normes spécifiques. Les abbayes, couvents et monastères, de même que les membres de ces communautés religieuses sont dépourvus de statut spécifique. Ainsi, si ces bâtiments comportent un lieu destiné à l'exercice public du culte, ils promériteront une exemption de taxe foncière, pour les espaces nécessaires, mais pas en raison de leur caractère « monastique ». Si certains religieux ont été affectés à un mandat reconnu de ministre du culte (dans le cadre d'une paroisse reconnue), ils seront rémunérés par l'Etat, mais pas en raison de leur caractère « monastique ». Plus généralement, les Abbayes et communautés religieuses ne disposent pas d'un régime spécifique de personnalité juridique. Seul le droit commun des *associations sans but lucratif (ASBL)* est à leur disposition, à la simple condition qu'elles en

²⁰ Comp. Civ. Bruxelles 17 novembre 2010 (R.G. N° 2008/ 9573 et 13750 /A) : « La remise du précompte immobilier au titre de bien affecté à l'assistance morale laïque a été refusée à juste titre par l'administration pour certains locaux de l'immeuble comme un auditorium/salle de spectacle, un foyer/bar ou une salle de rédaction d'un journal communautaire. S'il est vrai que des préoccupations d'ordre culturel ne sont pas en contradiction avec la notion de « morale laïque », le texte légal (art. 12 § 1er, CIR 92) instaure toutefois des limites visant précisément à cibler des activités concrètes : il doit s'agir d'une « assistance » « morale », ce qui se distingue en soi d'une simple démarche culturelle. Correspondent idéalement à cette notion d'« assistance morale », l'intervention d'un conseiller laïc dans un hôpital, une prison ou l'armée, dans les mêmes conditions et avec une finalité équivalente à celle caractérisant l'intervention d'un curé, d'un imam ou d'un rabbin, ou l'organisation de cérémonies de mariage, de communions ou baptêmes laïcs, de cours de morale ou de philosophie ou, comme en l'espèce, de fêtes juives. La requérante ne démontre pas que les activités d'assistance morale proprement dites, qu'elle délivre assurément, trouvent à s'organiser ailleurs que dans les locaux admis comme tels par l'administration, alors qu'elle a, tout aussi visiblement, des activités culturelles, voire de pur loisir qui ne correspondent pas à la finalité légalement retenue. Elle ne démontre pas davantage que les locaux litigieux sont des accessoires nécessaires à l'exercice des activités d'assistance morale menées dans les locaux retenus par l'administration ».

fassent la déclaration et la publication au journal officiel belge (le ‘Moniteur belge’), et déposent ensuite annuellement leurs comptes auprès du tribunal compétent.

Les écoles et hôpitaux confessionnels ont également un statut de droit commun : celui des institutions scolaires ou hospitalières de droit privé. C’est à ce titre ‘scolaire’ ou ‘hospitalier’ que ces institutions entrent dans un régime fiscal, parfois d’exemption, mais nullement en raison de leur rattachement religieux.

(E) Le régime fiscal des ministres du culte et des responsables de mouvements philosophiques et non confessionnels en Belgique

L’administration fiscale, tenue par les règles de confidentialité, ne dispose d’aucune statistique concernant le niveau de revenu de catégories professionnelles comme celle de ministre des cultes, ni ne documente les contentieux par cette rubrique.

La législation sur **l’impôt sur le revenu** des personnes physiques ne fait aucun traitement spécifique pour les revenus liés à une activité professionnelle religieuse. Les ministres des cultes (reconnus ou non reconnus) sont soumis à l’impôt selon les mêmes règles et mêmes barèmes que les autres contribuables.

Les ministres des cultes reconnus sont soumis à l’impôt sur le revenu ou le traitement payé par l’État mais aussi sur l’indemnité de logement attribué par la commune, le casuel et les droits et produit d’autres occupations spécialement rémunérées. Le *Commentaire administratif* officiel liste explicitement les rémunérations imposables dans le chef du clergé (Comm. I.R. n°31/64). En revanche le clergé peut *s’abstenir* de déclarer les produits de dons et de libéralités et de quêtes.²¹

On ne dispose que de peu de jugements publiés pertinents.²² Par exemple, en cas de présomption de fraude par déclaration insuffisante, l’administration fiscale a pu estimer qu’un rabbin déclarait trop peu de revenu. Elle recourt alors à une taxation

²¹ Comp. Mons, 21 octobre 1994 (*F.J.F.*, 1995, p. 119) : « Les dons attribués à un pasteur évangélique par les fidèles de l’Eglise du Christ du collège à Searcy (Arkansas) en vue de lui permettre d’exercer sa mission en Belgique et d’assurer sa subsistance ainsi que celle de sa famille, constituent des avantages obtenus en raison ou à l’occasion de l’exercice de l’activité de l’intéressé, laquelle présente un caractère professionnel : ils rémunèrent de façon directe ou indirecte les services rendus ou à rendre ».

²² Sur le fisc et la vie en communauté religieuse : Bruxelles, 29 juin 1982, (*Bull. contrib.* 1984, 3065) : « Il découle des faits que la requérante a acquis, en nom personnel, les droits d’auteurs et les royalties du chef de prestations artistiques et qu’elle en a disposé volontairement en faveur de sa congrégation religieuse; sa façon d’agir a bénéficié de l’accord exprès de sa congrégation. Les conventions formées entre ladite congrégation (ayant pris la forme d’une a.s.b.l.) et la requérante n’ont pas eu pour effet que les revenus ne puissent être considérés comme acquis par la requérante ». Députation permanente du Brabant, 25 septembre 1990 (*F.J.F.* 1991, 414 et 515) : « Pour l’application de la taxe provinciale sur l’amélioration et la protection de l’environnement, les membres d’une communauté religieuse ne peuvent être considérés comme les membres d’une famille au sens d’«une communauté de deux ou plusieurs personnes, liées ou non par des liens familiaux». Chaque membre de la communauté doit payer, par conséquent, la taxe individuellement ». En matière de droits de succession, voy. par exemple

sur *indices* qui a été contestée par ce ministre du culte : selon lui, n'étaient pas constitutifs de revenus taxables les dons spontanés des fidèles.²³

D'autres litiges ont concerné le logement de fonction dont bénéficient certains ministres des cultes reconnus (un par communauté locale reconnue). L'obligation légale qui pèse sur les municipalités de mettre un tel logement à disposition ne signifie pas que cet avantage soit exempté fiscalement. Pour l'administration fiscale, il s'agit d'un avantage professionnel en nature, taxable. De nombreux curés catholiques qui déclaraient cet avantage pour des montants dérisoires (100 euro/mois) ont vu leur impôt rectifié à la hausse.

En ce qui concerne les **droits de succession**, aucun statut spécifique n'est réservé aux personnels religieux, que le culte soit reconnu ou non. Le droit commun est applicable. On se souviendra que l'essentiel des patrimoines religieux est détenu par des ASBL, soumises à une taxation compensatoire de mainmorte, extrêmement légère.

(F) L'impôt, les cultes et les mouvements non confessionnels en Belgique

En vertu de la Constitution, les salaires des ministres des cultes et philosophies reconnus en Belgique sont directement à charge du budget du ministère de la Justice, dans la mesure de ce qui est nécessaire. Il s'agit d'un financement direct dont la maîtrise est fixée par le budget proposé par le gouvernement fédéral et adopté par le parlement fédéral. Les autres sources (régionale et locale) de financement sont également fixées selon les mêmes modalités, sans toutefois revêtir de caractère constitutionnellement obligatoire. Le droit belge ne dispose pas de système d'impôt d'église (comme en Allemagne) et n'a pas (encore) instauré de système d'impôts affectés sur le modèle italien.²⁴ Les contribuables n'ont aucune prise directe sur la répartition budgétaire de l'Etat en faveur des cultes et philosophies. On rappellera aussi que la déductibilité fiscale des libéralités à des œuvres caritatives est *exclue* pour les libéralités à des finalités spécifiquement culturelles, religieuses ou philosophiques. Seules d'autres finalités, annexes, peuvent mériter le bénéfice de la déductibilité (culture, santé, enseignement, sport etc).

WATELET, P., "Les dotes religieuses et leur statut fiscal en Belgique", *Rev. prat. not.*, 1953, p. 242 et s. ; X., "Religieux et droit de succession", *Contact*, 1993, 171-179.

²³ Anvers, 21 septembre 1993, *J.D.F.*, 1994, p. 199 : « Pour apprécier s'il y a ou non déficit indiciaire, l'administration doit, en l'espèce, tenir compte de ce que, dans le monde juif, il est un usage bien établi qu'un rabbin reçoive un soutien financier substantiel de la part des membres de sa famille ou d'amis fortunés et de ce que sa fonction implique qu'avec sa famille il doive ou désire se contenter d'un mode de vie sobre, les préoccupations spirituelles devant prévaloir sur les préoccupations matérielles ». A propos d'un Lama tibétain, voy. Bruxelles, 10 juillet 1986, *J.F.*, 1987, p. 145.

²⁴ Voy. sur ce point, WATTIER, S., *Le financement public des cultes et des organisations philosophiques non confessionnelles. Analyse de constitutionnalité et de conventionnalité*, préface de Louis-Léon Christians et Marc Verdussen, Bruxelles, Bruylant, 2016, sp. 712-873.

Aucun « impôt » religieux n'est pris en compte comme tel en droit fiscal belge. En particulier, les taxes religieuses liées à des pratiques spécifiques des cultes reconnus (baptême, mariage, enterrement, etc), sont considérées comme des dons (à l'identique des collectes), qui contribuent au financement de l'exercice du culte, et qui allègent d'autant l'obligation qu'ont les municipalités de compenser les éventuels déficits financiers de l'exercice local du culte reconnu. Plus les fidèles soutiennent eux-mêmes le fonctionnement du culte, moins les budgets publics sont obligés d'intervenir pour assurer leur équilibre budgétaire local, garanti par la loi.

Aucune taxe spéciale (dîme) sur certains produits (par exemple, l'alcool) n'existe comme contribution légalement obligatoire à une organisation religieuse pour le financement de son travail social (par exemple, des centres de désintoxication pour toxicomanes ou des alcooliques, etc.).

Les contribuables ne sont donc pas distingués (ni à la hausse, ni à la baisse) selon leur appartenance convictionnelle ou selon leur volonté de soutenir un culte ou une philosophie en particulier.²⁵

(G) Prospectives et conclusions

Dès lors que le **régime fiscal des cultes et de la laïcité reconnus**, est essentiellement celui du droit commun, il existe peu de débats à ce sujet, et le contraste est surprenant quand on voit à quel point certains partis politiques mettent en cause le financement public *direct* des cultes par le budget général de l'Etat et souhaiteraient l'instauration d'un système d'impôt affectés, selon le modèle italien, et impliquant un **choix fiscal des contribuables**, à impôt constant. C'est que la contestation ne porte pas sur le principe-même d'un financement des cultes et de la laïcité organisée, mais bien sur l'équité de la *répartition* des moyens financiers entre les diverses dénominations. Sur ce point encore, le droit fiscal ne donne aucune prise chiffrée.

En 2006, le fiscaliste Vincent Selpulchre évoquait deux points prospectifs principaux en matière de financement indirect par les mesures de taxation : (a) la clarification du statut juridique des personnes actives dans les cultes et la laïcité, « sachant que nombre de traitement préférentiels, comme aujourd'hui, ne pourront être ouverts

²⁵ Aucune objection de conscience fiscale à l'impôt sur le revenu n'est reconnue. Voy. cependant une proposition de loi en ce sens, du 19 mars 2002, demeurée sans suite : « Proposition visant à reconnaître les objections de conscience à l'égard de l'affectation d'une partie de l'impôt à des fins militaires et créant un Fonds fiscal pour la paix », *Doc. parl.*, Chambre des Représentants, 50 – 1704/001. Voy. aussi l'arrêt de la Cour de cassation du 16 février 1984 (*Pas.* 1984, I, 680 ; *J.D.F.* 1984, 278, note E. Bours) qui estime que la règle du cumul fiscal des revenus de deux contribuables mariés (en vigueur à l'époque) ne peut pas être considérée comme portant atteinte au droit et à la possibilité pour chacun de se marier et de fonder une famille ni à la liberté de pensée, de conscience ou de religion. Voy. plus globalement, TORFS, R., "L'objection de conscience en Belgique", in *Conscientious objection in the EC Countries*, European Consortium for Church-State Research, Milan, Giuffrè, 1992, pp. 211-250.

que pour les établissements publics ou pour les ASBL et fondation (*et non aux associations de fait*) » ; et (b) l'harmonisation de ces traitements préférentiels, « que ce soit par exemple sur le plan de la déductibilité des dons à l'impôt des personnes physiques (où les associations et institutions culturelles ne donnent pas droit à cette déductibilité), ou sur le plan de l'impôt des personnes morales (où les établissements publics laïques sont traités de manière moins favorable que les établissements publics culturels) ». ²⁶

En 2020, ces questions sont toujours d'actualité, mais on observe une tendance législative qui favorise une égalité par le bas plutôt que par le haut, et qui restreint ces avantages fiscaux en les soumettant davantage au régime de reconnaissance des cultes et de l'assistance morale laïque. Il ne s'agit pas simplement d'y voir une économie budgétaire, mais bien plutôt un instrument renforcé de politique religieuse. En associant le levier fiscal au régime de reconnaissance, les avantages fiscaux renforcent des incitants de transparence et de loyauté démocratique. Il en va notamment ainsi envers des mosquées qualifiées par certains de « clandestines » ou de « culte fictif ».

L'argument qui est sous-jacent à tout ces débats est qu'un système d'incitants fiscaux, en ne visant que les cultes et philosophie *qui souhaitent y adhérer « spontanément »*, et en s'abstenant de les faire basculer dans un régime obligatoire de prévention administrative, respecte en définitive les principes de base des garanties européennes de liberté de religion et d'autonomie.

Le droit fiscal, qui a peu retenu l'attention de la littérature, tend à devenir un des instruments nouveaux de vigilance publique en droit des cultes. Il a toujours été un des lieux où la jurisprudence s'est aventurée le plus loin dans la définition de la religion en général, en dehors de tout acte politique de reconnaissance : une religion large entendue dès le XIX^e siècle comme « religion sérieuse et 'digne de nous' ». Il restera, demain, à vérifier si une politique d'incitants financiers suffira à maîtriser les ressorts puissants que constituent les idéaux portés par les religions et les philosophies, et à juguler réellement leurs dérives éventuelles. Enfin, on a pu observer que le retrait — ou l'abrogation — d'avantages fiscaux jusque-là acquis n'était pas non plus sans risque pour les pouvoirs publics. C'est ce qu'a montré la Cour européenne des droits de l'homme en condamnant la Belgique dans son arrêt du 5 avril 2022.

²⁶ voy. SEPULCHRE, V., « Le financement des cultes et de la laïcité : aspects fiscaux », in HUSSON, J.F. (dir.), *Le financement des cultes et de la laïcité. Comparaison internationale et perspectives*, Editions namuroises, 2006, pp. 215-245, sp. p. 240.