

*I.R.E.F.*

**LA POLITIQUE FISCALE**  
**AU SEIN DE L'UNION EUROPEENNE**

**Répartition du pouvoir d'initiative fiscale au sein du**  
**système fédéral belge - impact sur la concurrence fiscale**

**THIERRY AFSCHRIFT**  
**(BELGIQUE)**

**MAI 2003**

## **I. INTRODUCTION**

La transformation de l'Etat belge unitaire en un Etat fédéral décentralisé s'est réalisée progressivement à partir du début des années 1970 pour aboutir aujourd'hui à une répartition totalement intégrée des compétences entre l'Etat fédéral, les Communautés et les Régions belges.

Si les collectivités flamandes ont tout d'abord été attentives à revendiquer la reconnaissance de leur identité culturelle, elles ont bien vite pris conscience de la nécessité d'un financement adéquat afin de leur permettre d'exercer au mieux les compétences qui leur avait été transférées.

Dans un premier temps, l'on a assisté en Belgique à la répartition de diverses masses financières au sein des budgets régionaux, selon une clef de répartition négociée ( J.-L. DEHAENE, préface de G. PAGANO, *Le financement des régions et des communautés 1970-2002 : solidarité, responsabilité, autonomie et concurrence fiscale*, Ed. CRISP, 2002, pp. 5 à 10).

Une réforme institutionnelle en amenant une autre, il est devenu inévitable de déterminer lesdites clefs de répartition d'une manière conforme aux prestations économiques régionales, grâce à une fiscalité propre ainsi qu'à un mécanisme de solidarité « *objectif et explicite* » ( J.-L. DEHAENE, *op. cit.*, p. 6).

En conséquence, la répartition des moyens fut totalement calquée sur les rentrées fiscales de chaque entité, le tout accompagné d'un système de dotations et, en ce qui concerne les régions, d'un système de solidarité explicite.

Le processus s'est achevé, après quelques changements motivés par un déficit sans cesse croissant des communautés et particulièrement de la Communauté française, par le transfert aux entités décentralisées de compétences de perception fiscale. Les accords du Lambertmont en 2000 et 2001 ont en effet entamé la troisième phase du système de financement qui devrait permettre d'aboutir, à terme, à doter chaque collectivité d'une véritable fiscalité propre.

Sans doute l'ensemble de ces étapes devra-t'il un jour être reproduit si le houleux débat belge relatif à la décentralisation de la sécurité sociale trouve enfin une issue pacifique.

## **II. LA REPARTITION DES COMPETENCES EN BELGIQUE**

Les Communautés et les Régions disposent actuellement en Belgique de prérogatives traduisant dans leur chef une certaine autonomie fiscale qui trouve sa source tant dans l'article 170, §2 de la Constitution que dans la loi de financement modifiée à de nombreuses reprises ( Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *Moniteur Belge*, 17 janvier 1989, modifiée par la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat, *Moniteur Belge*, 20 juillet 1993 ainsi que par la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, *Moniteur Belge*, 3 août 2001).

Il faut également compter sur les compétences communales en matière fiscale puisque les pouvoirs locaux ont autorité et compétence pour fixer et recevoir les centimes additionnels à certains impôts que sont l'impôt des personnes physiques et le précompte immobilier. Cet impôt local est actuellement perçu par l'Etat belge qui le redistribue aux collectivités locales. Ces dernières ont également utilisé leur compétences afin de créer un certain nombre de taxes et redevances, qui doivent en principe n'être que la juste rétribution d'un service rendu au contribuable. Nous citerons, à titre d'exemple, les taxes communales sur les immondices, les agences bancaires, les terrains de tennis, les piscines, les raccordements à l'égout, les panneaux publicitaires, la publicité en toutes boîtes, les enseignes lumineuses, etc. Nous n'y reviendrons plus ultérieurement.

D'une manière globale, les règles fiscales qui encadrent les impôts régionaux sont susceptibles de provenir de quatre sources différentes :

- Le législateur fédéral agissant à la majorité spéciale ;
- Le législateur fédéral ordinaire seul ;
- Le législateur agissant sous réserve de l'approbation commune des gouvernements régionaux et/ou communautaires ;
- Les législateurs communautaires et/ou régionaux.

Trois niveaux de pouvoir fiscal coexistent actuellement en Belgique, à l'exclusion du pouvoir fiscal de l'Union Européenne qui sort du cadre de notre exposé, il s'agit de l'Etat , des entités fédérées et des collectivités locales.

Les prérogatives fiscales dont une autorité peut être titulaire sont susceptibles d'être de trois ordre : l'entité peut disposer des compétences normatives, se voir confier des tâches d'exécution et de perception ou, en fin de compte, encaisser à titre définitif le produit de l'impôt préalablement perçu ( M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions à l'égard des impôts « régionaux » ( articles 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la cour d'arbitrage ( première partie) », *J.D.F.*, 2000, p.8).

### **a./ Le pouvoir fiscal propre**

Les communautés et les régions disposent théoriquement d'un pouvoir fiscal propre

consacré par l'article 170, §2 de la Constitution ainsi que par les articles 171, 172 et 173 de cette même Constitution belge ( J.-C. SCHOLSEM, « L'impact de la réforme des institutions sur les finances publiques et la fiscalité », *Ann. dr. Louv.*, 1981, p.250).

La compétence fiscale propre dont il est question peut être définie comme étant le pouvoir reconnu à une autorité de créer de nouveaux impôts dans son domaine de compétence territoriale et personnelle. Si une telle autonomie fiscale est reconnue à une entité, celle-ci peut en principe l'exercer sans aucune limite, dans n'importe quelle matière imposable et fixer la totalité des éléments constitutifs de l'impôt ainsi créé.

Des limites existent cependant à ce pouvoir fiscal d'apparence très large reconnu aux entités fédérées en Belgique.

En effet, une autonomie fiscale totale aboutirait *in concreto* à un chevauchement à la fois territorial et matériel des compétences exercées par ces autorités : il est évident que l'exercice de ses compétences fiscales par une région peut dans les faits porter atteinte à un domaine de compétence matérielle d'une autre entité. De même deux autorités sont tout à fait susceptibles de tenter d'atteindre un même objectif en mettant en œuvre des compétences différentes, l'une utilisant son pouvoir fiscal, l'autre mettant en œuvre une compétence matérielle.

*A priori* les entités fédérées disposent donc d'une compétence fiscale identique à celle dont dispose l'Etat belge ( M. BOURGEOIS, « Les prérogatives normatives des régions à l'égard des impôts « régionaux » ( articles 3 et 4 de la loi de financement) : le régime légal et la jurisprudence de la cour d'arbitrage ( première partie) », *J.D.F.*, 2000, p.11).

Comme nous venons de l'indiquer, ceci n'est en effet qu'un *a priori* puisque les compétences des communautés et des régions sont étroitement limitées :

En premier lieu, les collectivités fédérées sont astreintes au respect des limites territoriales de leurs pouvoirs.

En second lieu, le pouvoir fiscal propre des communautés et régions est limité par l'obligation de préserver l'union économique et monétaire qui empêche que leur soit reconnu une totale marge de manœuvre.

Ensuite, il convient pour chaque législateur belge de rester attentif à ne pas empiéter sur le champ matériel de compétence exclusive de ses homonymes. La Cour d'arbitrage belge a éclairé cette obligation du principe de proportionnalité ( M. BOURGEOIS, *op. cit.*, p. 12).

Enfin, une simple loi fédérale peut limiter cette autonomie en créant des exceptions rendues nécessaires, notamment par les inconvénients précités et ce en vertu de l'article 170, §2 de la Constitution. En vertu de cette prérogative, le législateur fédéral a la possibilité de mettre sur pied deux types de mesures : déterminer par avance quels impôts ne peuvent être levés par les entités fédérées ou limiter

ultérieurement un impôt établi par une communauté ou une région, dans les deux cas si la nécessité en a été démontrée bien entendu.

Les articles 11 de la loi spéciale de financement et 1<sup>er</sup> de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 170, §§ 1<sup>er</sup> et 2 de la Constitution ( *Moniteur Belge*, 24 janvier 1989) ont ainsi réduit l'autonomie fiscale propre des communautés et des régions à bien peu de choses puisque ces dernières ne peuvent lever des impôts que dans les matières qui ne sont pas déjà taxées par l'Etat. Or, il est évident que l'essentiel de la matière imposable disponible en Belgique fait déjà l'objet d'un impôt fédéral.

Cette connaissance précise du principe *non bis in idem* nécessite une maîtrise précise du contenu de la notion de matière imposable ( M. BOURGEOIS, *op. cit.*, p. 13).

Comme le remarquent certains auteurs, « *au niveau des régions, l'essentiel des impôts propres levés concerne des matières « à la mode » encore vierges de toute taxation fédérale : les déchets, les activités polluantes, le captage d'eau, les sites d'activités économiques désaffectés, les immeubles inoccupés, voire abandonnés, etc* » (M. BOURGEOIS, « Le volet fiscal des accords du Lambermont : une extension importante des compétences fiscales des régions », *Act. Fisc.*, 2001, p. 10).

### **b./ Le pouvoir fiscal dérivé**

Si le pouvoir fiscal propre des collectivités fédérées belges trouve son fondement juridique dans la Constitution belge, ces dernières disposent également des recettes fiscales ou non fiscales et des compétences normatives énumérées limitativement dans la loi de financement des Communautés et des Régions ( ainsi que dans la loi du 31 décembre 1983 pour la Communauté germanophone, *Moniteur Belge*, 18 janvier 1984).

La fiscalité dérivée se compose de divers prélèvements fiscaux énumérés dans la loi spéciale de financement : il s'agit des recettes non fiscales, des recettes fiscales visées par la loi spéciale, des parties attribuées du produit d'impôts et de perceptions ainsi que d'emprunt.

Les « *impôts régionaux* » possédaient, avant la réforme de 2001, deux caractéristiques particulières :

- Ces impôts furent initialement créés et perçus par l'Etat à son propre profit ;
- Les régions disposent, en ce qui concerne ces impôts de compétences normatives variables

Avant la réforme que nous aborderons *infra*, ces prélèvements étaient en effet perçus par l'Etat central et leur produit était soit en partie, soit en totalité reversé aux régions. Depuis la réforme, la totalité des recettes de tous ces impôts revient aux régions qui ont le pouvoir d'en modifier la base, le taux ou les exonérations ainsi que d'en assurer le service administratif, du point de vue législatif comme exécutif.

Les régions sont en outre susceptibles de recevoir une intervention de solidarité nationale.

La loi spéciale de financement qualifie ces prélèvements d' « *impôts régionaux* » qu'il conviendra de ne pas confondre avec les impôts issus de la mise en œuvre, par les entités fédérées, de leur pouvoir fiscal propre.

Comme nous l'avons souligné, les entités régionales disposent de certaines compétences en matière d'impôt des personnes physiques. Cet impôt est qualifié « *impôt conjoint* » dans la loi spéciale de financement concernant lesquels le législateur régional peut décider des augmentations et/ou des réductions du montant final de l'impôt (M. BOURGEOIS, *op. cit.*, *Act. Fisc.*, p. 10)

Enfin, nous précisons que les termes « *système de financement* » recouvrent, dans leur sens large, l'ensemble des moyens financiers et prérogatives normatives fiscales dont sont titulaires les collectivités fédérées. Le sens restreint de cette expression vise quant à lui « *les seuls moyens prévus par la loi de financement, à l'exclusion du pouvoir fiscal propre octroyé directement par la Constitution* » (M. BOURGEOIS, *op. cit.*, p. 19).

### **III. LE DERNIER ETAT DE LA QUESTION : LE VOLET FISCAL DES ACCORDS DU LAMBERMONT**

#### **a./ Contexte politique et historique**

Depuis la précédente législature de 1999, les autorités flamandes de Belgique ont réclamé « officiellement » l'extension de l'autonomie fiscale régionale. En effet, d'abord préoccupées par la reconnaissance de leur identité culturelle, les autorités flamandes ont ensuite pris conscience de l'importance économique du droit fiscal en tant qu'instrument de dissuasion et d'incitation.

Cette autonomie, d'abord fermement rejetée par les composantes francophones de Belgique, fut finalement organisée en contrepartie du refinancement massif et structurel des communautés, et principalement de la communauté française alors plus que déficitaire.

En effet, la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions (*Moniteur Belge*, 3 août 2001) modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (*Moniteur Belge*, 17 janvier 1989, modifiée par la loi spéciale du 16 juillet 1993) prévoit un refinancement structurel à long terme des communautés française et flamande. Chaque année, depuis 2002 jusqu'à 2011, des moyens forfaitaires supplémentaires seront ajoutés et cumulés aux moyens financiers actuels. Ces moyens seront répartis entre les communautés selon une grille de répartition axée sur les besoins spécifiques de chacune et modifiable au fur et à mesure pour aboutir, en 2012, à un état de « *juste retour des recettes fiscales* ». en outre, dès 2007, les moyens financiers communautaires seront annuellement adaptées à la croissance réelle du produit national brut. Cette adaptation n'est en réalité une nouveauté qu'en ce qui concerne le produit issu des recettes TVA ( M. BOURGEOIS, *op. cit.*, *Act. Fisc.*, p. 9).

La réforme issue des accords du Lambermont a également formalisé le transfert de nouvelles compétences matérielles aux régions: lois organiques communales et provinciales, commerce extérieur, agriculture, contrôle des dépenses électorales et coopération au développement. Ce transfert provient d'un accord gouvernemental de principe signé le 16 octobre 2000, d'un projet de loi spéciale portant transfert de diverses compétences aux régions et aux communautés daté du 23 janvier 2001 ( accords dits de la Saint-Polycarpe) adopté à la majorité spéciale prévue à l'article 4, dernier alinéa de la Constitution belge ayant donné lieu à la conclusion d'un accord supplémentaire portant réforme et refinancement des institutions bruxelloises au sens large ( accords dits du Lombard) et enfin de la loi spéciale précitée du 13 juillet 2001.

#### **b./ Issues principales de la réforme en matière d'impôts régionaux**

La réforme issue des accords du Lambermont n'a rien modifié aux règles relatives à

la fiscalité propre des entités fédérées de Belgique mais a largement renforcé les compétences régionales à l'égard des impôts dits régionaux.

En effet, la loi du 13 juillet 2001 a considérablement amplifié la liste des impôts dits régionaux et a renforcé et homogénéisé les compétences normatives des régions par rapport à l'ensemble des prélèvements fiscaux régionaux.

Comme nous l'avons déjà souligné *supra*, les régions sont désormais compétentes pour modifier la base imposable, le taux et les exonérations de l'ensemble des impôts régionaux ( article 4, §1<sup>er</sup> nouveau de la loi spéciale de financement).

Avec d'autres auteurs, il nous semble que l'on puisse ainsi conclure, en se basant sur l'interprétation donnée par la Cour d'Arbitrage belge de la notion de « *modification de la base imposable* », à une maîtrise quasi totale des impôts régionaux par les entités régionales ( En ce sens : M. BOURGEOIS, *op. cit.*, *Act. Fisc.*, p. 10 et notamment : C.Arb., 9 novembre 1993, n° 78/93 ; C. Arb., 9 décembre 1998, n°128/98)

L'article 3 de la loi spéciale de financement énumère les impôts régionaux : il s'agit :

- La taxe sur les jeux et paris ;
- La taxe sur les appareils automatiques de divertissement ;
- La taxe d'ouverture de débits de boissons fermentées ;
- Les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume ;
- Le précompte immobilier ;
- Les droits d'enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles situés en Belgique, à l'exclusion des transmissions résultant d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport dans une société, sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, fait par une personne physique, dans une société belge, d'une habitation ;
- Les droits d'enregistrement sur a) la constitution d'une hypothèque sur un bien immeuble situé en Belgique ; b) les partages partiels ou totaux de biens immeubles situés en Belgique, les cessions à titre onéreux, entre copropriétaires, de parties indivises de tels biens, et les conversions prévues aux articles 745*quater* et 745*quinquies* du Code civil, même en l'absence d'indivision ;
- Les droits d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens meubles et immeubles,
- La redevance radio télévision ;
- La taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
- La taxe de mise en circulation ;
- L'eurovignette.

Les écotaxes sont quant à elles devenues un impôt purement fédéral et ne relèvent en conséquence plus de la compétence régionale.

Mis à part ce qui concerne l'extension des compétences des régions à l'égard de l'impôt des personnes physiques qui est un impôt conjoint, le transfert des

compétences administratives relatives aux impôts régionaux n'est pas obligatoire mais bien encouragé et les régions sont libres de faire application ou non de la procédure de transition progressive des tâches administratives centrales vers les administrations régionales. Les régions sont en tout état de cause libres de fixer elles-mêmes les règles administratives relatives aux impôts dont elles assurent le service, ce que fait déjà la région flamande en matière de précompte immobilier. En outre, bien que la redevance radio et télévision devient, comme nous le verrons, une compétence régionale, les communautés continueront à en assurer le service, en concertation avec les régions, jusqu'au 31 décembre 2004, date à laquelle ce service deviendra en principe une tâche de l'Etat fédéral.

### **c./ Issues de la réforme en matière d'impôt des personnes physiques**

En matière d'impôt des personnes physiques, les régions possèdent une autonomie plus réduite que celle dont elles disposent en ce qui concerne les impôts régionaux. Les accords du Lambermont ont néanmoins précisé et étendu cette compétence des régions. Les recettes de l'impôt des personnes physiques sont localisées dans chaque région à l'endroit où le contribuable a établi son domicile fiscal. Les régions ont le pouvoir, sur base de ladite localisation, de percevoir des centimes additionnels et à accorder des réductions applicables à l'ensemble des personnes physiques soumises à l'impôt des personnes physiques dans la région concernée sans toutefois pouvoir dépasser la partie du produit de cet impôt attribuée aux régions au titre de dotation ( article 6, §2, 3° de la loi spéciale de financement).

En outre, les centimes additionnels devront obligatoirement rester proportionnels contrairement aux réductions qui pourront soit être forfaitaires, soit proportionnelles et pourront ou non être différenciées par tranches de l'impôt( article 9 , §1<sup>er</sup>, alinéa 3,1° de la loi spéciale de financement).

Les régions sont également devenues compétentes, depuis la loi du 13 juillet 2001, pour utiliser l'impôt des personnes physiques « *en tant qu'instrument d'incitation ou de dissuasion* » dans le cadre de la mise en œuvre de leurs politiques autres que fiscales (M. BOURGEOIS, *op. cit.*, *Act. Fisc.*, p.14) : sans aucunement avoir le droit de « *toucher* » à la base imposable, les régions ont actuellement la possibilité d'agir sur le montant final de l'impôt provenant de l'application des règles fédérales de calcul. Les régions ne peuvent en conséquence pas mettre sur pied un crédit d'impôt négatif comparable à celui que peut adopter l'Etat suite à la réforme de l'impôt des personnes physiques.

La loi spéciale de financement a fixé des limites auxquelles seront astreintes les régions dans l'exercice de leur compétence en ce qui concerne l'impôt des personnes physiques. En effet, l'article 9, §1<sup>er</sup>, alinéa 3 de la loi spéciale de financement exige que le total des mesures adoptées par un législateur régional ne peut en aucun cas dépasser un pourcentage maximal calculé par rapport au produit de l'impôt des personnes physiques localisé dans la région concernée. Ce pourcentage est fixé à 3,25% à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2001 et de 6,75% dès le 1<sup>er</sup> janvier 2004. Cette marge existe vers le haut et vers le bas et son respect est vérifié en tenant compte de l'impôt global de l'Etat avant application des augmentations et/ou diminutions fixées par les régions mais sans les taxes et centimes additionnels

communaux. Le montant pris en compte en définitive est celui de l'impôt existant à l'expiration du délai ordinaire de taxation fixé en vertu de l'article 359 du Code belge des impôts sur les revenus qui est donc encore inconnu à l'époque de l'adoption du décret ou de l'ordonnance régionale relative à l'impôt des personnes physiques !

Les régions ne pourront pas de plus diminuer la progressivité de l'impôt mais pourront par contre l'augmenter. Ainsi, « *à mesure que le revenu imposable augmente, le rapport entre le montant de la réduction et celui de l'impôt des personnes physiques dû, avant réduction, ne peut augmenter ou, selon le cas, le rapport entre le montant de l'augmentation et celui de l'impôt des personnes physiques dû, avant augmentation, ne peut diminuer* ». Cette interdiction rend impossible toute augmentation forfaitaire du montant de l'impôt des personnes physiques dû (M. BOURGEOIS, *op. cit.*, Act. Fisc., p.14)

Enfin, les régions sont enfin astreintes à l'obligation de s'abstenir de toute concurrence fiscale déloyale ( *Doc. Parl.*, Chambre, S.O., 2000-2001, n°50-1183/001, p.22). Ce concept est, comme le souligne très justement la section de législation de notre Conseil d'Etat, très flou et sans contenu clair de sorte qu'il est permis de se demander comment la Cour d'Arbitrage pourra assurer le contrôle de son respect.

#### **d./ Contrôle de l'exercice par les régions de leurs compétences**

La Cour d'Arbitrage sera compétente pour connaître des recours en annulation dirigés contre un décret ou une ordonnance modifiant le montant de l'impôt des personnes physiques en principe dû. Le motif du recours doit être tiré de la violation d'un des limites de compétence imposées aux régions et devra être invoqué dans un délai de six mois qui suit l'expiration du délai d'enrôlement prévu à l'article 359 du Code belge des impôts sur les revenus, ce recours s'ajoutant à celui qui reste bien entendu ouvert à l'encontre de la même norme pour une violation prétextée des articles 10 et 11 de la Constitution belge et des autres règles répartitrices de compétence. Ces règles sont contenues dans l'article 3*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'Arbitrage).

Comme le font remarquer certains auteurs (M. BOURGEOIS, *op. cit.*, Act. Fisc., p.15), il faut regretter que la sanction à appliquer par la Cour d'Arbitrage à la violation des limites précitées à la compétence fiscale régionales n'ait pas été prévue explicitement par la loi spéciale de financement. En effet, « *si une réduction d'impôt est annulée, on relèvera que la loi spéciale ne prévoit pas de prolongation du délai d'imposition pour enrôler le supplément d'impôt qui en découle logiquement* ».

Enfin, nous reproduirons la précision suivante du gouvernement : « *chaque année, le décret autorisant la levée de l'impôt entraîne prise de cours du délai d'introduction d'un recours éventuel en annulation devant la Cour d'arbitrage, selon la procédure générale* » ( *Doc. Parl.*, Chambre, S.O., 2000-2001, n° 11183/001, p.24). Ce qui semble logique en raison de la variation annuelle des recettes fiscales.

La Cour belge des Comptes sera également compétente pour émettre un avis non contraignant, préalablement à l'adoption d'un décret ou d'une ordonnance fiscal en matière d'impôt des personnes physiques, concernant le respect par la région en

question des marges légales d'autonomie ainsi que de l'interdiction de diminuer la progressivité dans son travail normatif devant en principe être exercé dans le respect du principe de loyauté fédérale.

### **e./ Prévention de la double imposition et échange d'informations**

La loi spéciale de financement du 13 juillet 2001 prévoit, en son article 1<sup>ter</sup>, que les compétences fiscales qu'elle vise devront s'exercer dans le respect du principe visant à éviter la double imposition.

Une procédure amiable entre les autorités régionales a été mise en place afin de régler les problèmes de double imposition, calquée sur le modèle de convention préventive de la double imposition émis par l'OCDE : un contribuable peut adresser à une région une demande visant à prévenir la double imposition. Cette région si elle estime la demande fondée se concertera avec les autres autorités concernées en vue de remédier au problème éventuel de double imposition. Cette procédure ne prévoit aucune obligation de résultat et ne règle aucunement ses rapports avec un éventuel recours introduit devant les cours et tribunaux.

L'article 1<sup>bis</sup> de la loi spéciale de financement du 13 juillet 2001 a permis la création d'un accord de coopération entre l'Etat fédéral et les régions permettant pour l'avenir un échange d'informations systématique entre les différentes autorités fiscales. Ces informations sont celles dont le pouvoir fédéral ou les autorités régionales sont en possession et qui semblent utiles pour l'établissement, la perception, l'encaissement, le contrôle ou le recouvrement d'un impôt fédéral ou d'un impôt régional visé dans la loi spéciale de financement (M. BOURGEOIS, *op. cit.*, *Act. Fisc.*, p.15).

#### **IV. IMPACT DE LA REPARTITION DES COMPETENCES SUR LA CONCURRENCE FISCALE EXISTANT ENTRE LES ENTITES FEDEREES EN BELGIQUE**

Les larges pouvoirs dont disposent les autorités fédérées en Belgique ont concouru à voir s'établir entre ces entités une concurrence fiscale acharnée dont les conséquences sont à l'heure actuelle plus que bénéfiques pour le contribuable.

Nous développerons uniquement, dans le cadre de cet exposé, deux exemples ayant trait à l'évolution régionale de la matière des droits de succession.

Avant cela, il convient néanmoins de souligner que la concurrence fiscale existe également entre les autorités locales belges en raison du fait que ces dernières ont la maîtrise du montant des additionnels communaux dont le paiement est exigé aux contribuables domiciliés sur leur territoire. Il est bien évidemment plus avantageux pour un contribuable personne physique d'être domicilié sur le territoire d'une commune dont les additionnels sont moins importants que ceux exigés dans d'autres communes. Ainsi, certaines communes situées le long de la mer du Nord connaissent un franc succès à ce petit jeu...

Actuellement, les régions possèdent des compétences très importantes en ce qui concerne les droits de succession puisqu'elles disposent, en plus du pouvoir de modifier le taux et les exonérations, d'une compétence supplémentaire à l'égard de la base imposable sans pour autant pouvoir modifier la matière imposable, y compris le champ d'application personnel. Le produit et les compétences normatives en matière de droits de succession sont répartis entre les régions en fonction du critère du domicile fiscal du défunt au moment du décès ( article 5, §2, 4° de la loi spéciale de financement). Cependant, le législateur spécial a prévu que si le défunt a eu son domicile dans plus d'un endroit en Belgique au cours de la période de cinq ans précédant son décès, la succession se localise à l'endroit en Belgique où son domicile fiscal a été établi le plus longtemps pendant ladite période. Quant aux droits de mutation par décès, ils seront toujours localisés dans la région où les biens immeubles sont situés : si les biens se trouvent dans plusieurs régions, la totalité des droits revient à la région à laquelle appartient le bureau de perception dans le ressort duquel se trouve la partie des biens qui présente le revenu cadastral fédéral le plus élevé (M. BOURGEOIS, *op. cit.*, *Act. Fisc.*, p.11).

##### **a./ Transmission des entreprises familiales**

Le coût fiscal de la transmission d'une entreprise familiale par voie de succession lorsque le chef d'entreprise résidait avant son décès en Belgique a connu une évolution ces dernières années en raison de la concurrence à laquelle se sont successivement livrées les régions.

En effet, les trois régions du pays ont successivement adopté des dispositions légales permettant de minimiser fortement les droits de succession dus lors de la

transmission d'une entreprise familiale et/ou des titres des sociétés dans lesquelles sont exercées les entreprises familiales ( L.-Ph. MARCELIS et N. VERBIST, *La transmission des entreprises familiales : première approche des techniques de base à retenir sur le plan national et international*, ced. SAMSOM, 1999, p. 137).

Par ses décrets des 20 décembre 1996, 19 février 1997 et 15 juillet 1997, le gouvernement flamand a modifié le régime des droits de succession relatif à la transmission des entreprises familiales et les sociétés de famille en instaurant un régime particulièrement favorable par l'adoption d'un article 60*bis* du Code des droits de succession.

Cet article prévoyait à l'origine une taxation au taux unique de 3% sur la valeur nette des biens affectés à l'entreprise familiale transmis suite à l'ouverture de la succession et a permis de favoriser la pérennité des entreprises familiales et partant le maintien de l'emploi généré par celles-ci. La valeur nette dont il est question est obtenue en prenant la valeur vénale brute des biens investis à titre professionnel par le défunt ou son conjoint ou des actions de la société familiale, diminuée du montant des dettes contractées spécifiquement dans le cadre de l'entreprise familiale.

Le système mis en place était le suivant : les avoirs de l'entreprise familiale et les actions de la ou des sociétés familiales, ainsi que les créances sur ces sociétés constituent une masse distincte. En conséquence, s'il y a dans le patrimoine successoral du défunt à la fois des biens meubles et immeubles et des biens affectés à l'entreprise familiale, il y aura en ligne directe et entre époux trois masses successorales distinctes. Ce régime s'appliquait aussi bien en ligne directe que vis-à-vis des autres groupes d'héritiers et donc vis-à-vis de personnes n'ayant aucun lien de parenté avec le défunt.

Bien évidemment, ce régime supposait l'application de diverses conditions. Ces conditions peuvent être résumées comme suit :

- L'entreprise doit être une « *entreprise ou société familiale* » ou encore « *des actions d'une telle société* » c'est-à-dire d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale ou agricole ou encore une profession libérale exercée par le défunt et/ou son conjoint, seul ou avec des tiers. La société de famille est quant à elle une société ayant son siège de direction effective dans un Etat membre de l'union Européenne, qui remplit elle-même les conditions imposées par le décret ou détient des parts représentatives du capital de sociétés répondant aux dites conditions. Les actions dont il est question doivent être principalement des actions ou parts représentatives du capital d'une société avec ou sans droit de vote ;
- Le défunt et/ou son conjoint doit avoir détenu de manière ininterrompue pendant les cinq dernières années ayant précédé son décès au moins 50% des avoirs de l'entreprise familiale ou 50% des titres de la société familiale ;
- L'entreprise familiale ou la société doit employer au moins cinq travailleurs à temps plein en région flamande , depuis au moins trois

années avant le décès, faute de quoi une réduction proportionnelle est appliquée ;

- Les avoirs doivent avoir été investis dans l'entreprise familiale depuis au moins trois ans avant le décès ; les avoirs supplémentaires investis dans l'entreprise pendant la période de trois ans précédant le décès n'entreront en ligne de compte que s'ils répondent à des besoins économiques et financiers justifiés de l'entreprise ;
- L'emploi dans l'entreprise doit être maintenu pendant au moins cinq ans après le décès, faute de quoi le taux de principe des droits de succession sera en principe dû proportionnellement sur les avoirs de l'entreprise augmentés d'un intérêt légal depuis le décès ;
- Si la société n'employait pas au moins cinq personnes au jour du décès du chef d'entreprise, les héritiers devront obligatoirement conserver les actions de la société et/ou les créances envers la société pendant une période de cinq ans après le décès, faute de quoi ils perdent la réduction pour le tout ;
- Le capital de l'entreprise doit être maintenu pendant cinq ans après le décès à son niveau au jour du décès ;
- Les avoirs investis, les actions et les créances doivent être déclarés spontanément dans la déclaration de succession ;
- La société ou l'entreprise doit respecter les règles comptables, établir et déposer des comptes annuels.

Les régions wallonne et bruxelloise ont bien évidemment réagi à cette diminution des droits de succession belge en faisant de même à la différence qu'elles visent uniquement les transmissions successorales d'entreprises familiales et que ne sont donc pas visés les biens non affectés à l'entreprise familiale et/ou les actions de sociétés qui ne sont pas considérées comme des entreprises familiales.

La région wallonne a donc édicté deux décrets datés des 17 décembre 1997 et du 16 décembre 1998 introduisant un nouvel article 60*bis* dans le Code des droits de succession applicable sous certaines conditions aux transmissions par voie de succession d'une entreprise familiale et non cumulable avec l'article 48/2 du Code des droits de succession, dont l'effet essentiel est de soumettre les biens de l'entreprise à un taux unique de 3%.

Les conditions principales d'octroi du taux réduit sont principalement les suivantes :

- L'entreprise doit poursuivre une activité pendant cinq ans après le décès, celle-ci pouvant être différente de celle exercée avant le décès ;
- Le nombre de travailleurs à temps plein doit être maintenu à hauteur de 75% d'année en année au moment du décès pendant la même période ;

- Les avoirs investis ou le capital social ne peuvent être diminués pendant cinq ans après le décès à la suite de prélèvements ou de distributions.

La région de Bruxelles-Capitale a enfin emboîté le pas à ses deux acolytes par une ordonnance du 29 octobre 1998 qui a soumis les transmissions successorales de petites et moyennes entreprises au taux réduit de 3% lorsque le défunt avait son dernier domicile en Région bruxelloise en introduisant un nouvel article 60*bis* dans le Code des droits de succession.

Cette ordonnance ne vise que les transmissions successorales d'entreprises à l'exclusion des autres biens faisant partie du patrimoine successoral du défunt et s'applique que le bénéficiaire soit ou non héritier du défunt. Les conditions d'octroi du taux réduit sont approximativement les mêmes que celles applicables en région wallonne.

Suite à l'abaissement du taux des droits de succession sur la transmission des entreprises familiales par voie successorale dans les deux autres régions de la Belgique, la région flamande a réagi afin de préserver sa position concurrentielle et de rester une terre d'accueil pour l'implantation d'entreprises familiales.

Le décret flamand du 18 mai 1999 ajustant le budget des Voies et Moyens de la Communauté flamande pour l'année budgétaire 1999 a ensuite diminué les droits, calculés conformément à l'article 60*bis* du Code des droits de succession. Le décret dont il est question a réduit le taux initial de 3% à 0% en soumettant son maintien aux mêmes conditions que celles existant pour le taux de 3%.

### **b./ Situation des cohabitants légaux**

Depuis la régionalisation des droits de succession, d'autres différences significatives sont apparues en général au profit de la Région flamande.

Ces disparités au sein des droits de succession poussent des personnes physiques proches de l'âge normal du décès à déménager vers la Flandre.

En effet, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001, il n'existe plus, sur le territoire de la Région flamande, de discriminations entre les couples mariés et les cohabitants en matière de droits de succession.

Le Parlement flamand a ainsi adopté le 1<sup>er</sup> décembre 2000 un décret portant assimilation des cohabitants aux couples mariés en matière de droits de succession. Ce décret est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (décret du 1<sup>er</sup> décembre 2000 *Moniteur Belge*, 11 janvier 2001, p. 703).

Ce décret n'est cependant pas la première initiative du législateur flamand en matière de droits de succession.

Un premier décret du 15 avril 1997 avait déjà instauré un tarif réduit en ce qui concerne les héritiers en ligne directe et entre époux. Le taux applicable selon ce tarif était de 3 % pour la tranche allant de 1 BEF à 2.000.000 BEF, de 9 % entre 2.000 BEF et 10.000.000 BEF et de 27 % au-delà de 10.000.000 BEF. En d'autres termes, les héritiers en ligne directe ou les époux héritant d'un montant de 10.000.000 BEF ou plus payaient un impôt de 780.000 BEF alors qu'en ce qui concerne les autres habitants du royaume, les héritiers d'une même nature étaient astreints à un impôt de 1.065.000 BEF.

Ensuite, le législateur flamand a édicté un décret du 15 juillet 1997 instaurant un tarif réduit applicable entre « *les personnes vivant ensemble maritalement* ». Le taux prévu était de 10 % pour la tranche allant de 1 BEF à 3.000.000 BEF, 35 % pour la tranche allant de 3.000.000 BEF à 5.000.000 BEF et de 50 % pour la tranche au-delà de 5.000.000 BEF. Ainsi, les cohabitants vivant en Région flamande devaient payer un impôt de 1.000.000 BEF s'ils recevaient, suite au décès, une somme de 5.000.000 BEF alors que le même type de contribuables domiciliés dans une autre région du royaume étaient astreints à un impôt de 2.625.000 BEF, soit une différence de plus de 100 %.

Depuis le décret précité du 1<sup>er</sup> décembre 2000, le taux réduit applicable pour les héritiers en ligne directe et entre époux est étendu aux cohabitants.

Les taux de la région flamande sont actuellement, en ligne directe, entre époux et cohabitants, de 3% sur la tranche allant de 0,01€ à 50.000€, de 9% sur la tranche allant de 50.000 à 250.000€ et de 27% au-delà de 250.000€.

La notion, contenue dans le décret du 15 juillet 1997 est reprise dans celui du 1<sup>er</sup> décembre 2000, de « *personnes vivant ensemble maritalement* » vise non seulement les concubins, mixtes ou homosexuels, mais également les frères et sœurs, oncles et neveux, parents et enfants, amis vivant ensemble, etc. dans la mesure où ces derniers peuvent établir leur qualité au moyen d'un extrait du registre de la population belge et peuvent en outre démontrer leur volonté soutenue de participer ensemble aux dépenses du ménage. Il convient pour les parties de démontrer qu'elles ont vécu ensemble au moins un an préalablement à l'ouverture de la succession.

A cet égard, il est important de constater que le décret exige uniquement l'ouverture de la succession d'une personne résidant en Région flamande et non la cohabitation durant un délai d'un an préalable au décès dans cette région. Il faut mais il suffit que lors de l'ouverture de la succession, les parties soient résidentes en Région flamande et répondent aux conditions précitées. Cette mesure profite également aux communes dites à facilités.

Suite à cela, la Région wallonne a également procédé à une modification de ses taux en étendant le tarif applicable en ligne directe et entre époux aux cohabitants légaux.

Cependant, les avantages pour le contribuable sont nettement moins importants dans le Sud qu'au Nord de notre pays : d'une part, les taux prévus pour les héritiers en ligne directe, entre époux ou entre cohabitants légaux n'ont pas été réduits,

d'autre part, la notion de « *cohabitant légal* » est nettement plus restreinte en Région wallonne puisqu'elle ne comprends pas deux personnes qui sont frères et/ou sœurs, oncle et neveu ou nièce, tante et neveu et/ou nièce.

La Région bilingue de Bruxelles-Capitale a quant à elle réduit ses taux mais a limité la notion de cohabitants légaux aux personnes ayant souscrit à la déclaration telle que prévue par le Code civil.

Cette évolution législative démontre à suffisance que la concurrence fiscale opère une influence positive sur le comportement des organes législatifs fédérés belges en les poussant à améliorer le sort de leurs contribuables par rapport à celui des contribuables de l'entité voisine.

## **V. REFLEXION ET CONCLUSION**

La concurrence fiscale régnant entre les communautés et les régions belges dans les matières fiscales qui relèvent de leur compétence a joué à plusieurs reprises, nous l'avons vu, le rôle de catalyseur vers une amélioration de la situation fiscale du contribuable, personne physique ou entreprise.

En effet, l'utilisation de ses pouvoirs fiscaux par une entité fédérée – souvent la région flamande, il faut bien le reconnaître – a poussé les autres législateurs fédérés à réagir rapidement en faisant usage de l'autonomie fiscale qui leur a été reconnue afin de rester « concurrentielle » pour les contribuables. Ces réactions législatives fédérées successives ont donc abouti à une diminution de la pression fiscale pesant sur les contribuables dépendant de leur *imperium* fiscal.

La concurrence fiscale dont il est question est issue du processus de fédéralisation qu'à connu la Belgique depuis les années septante. Il est donc paradoxal de constater que l'issue de ce long cheminement vers la décentralisation se situe aux antipodes du résultat escompté du système de l'Union Européenne.

A cet égard, nous partageons l'avis de plusieurs auteurs selon lesquels « *les évolutions internes observées en Belgique ainsi que la poursuite de la construction de l'Union européenne placent le système fédéral belge à la croisée de deux logiques opposées : une décentralisation régionale et communautaire plus poussée des compétences et une centralisation des compétences vers un échelon supranational* » (B. BAYENET, V. GILBERT et F. THYS-CLEMENT , « Analyse économique du fédéralisme belge », *Rev. dr. U.L.B.*, 1999-1, p. 10).

Enfin, si la concurrence dont il est question est sans doute aucun bénéfique pour le contribuable, il convient cependant de rester attentif aux exigences de chaque administration fiscale issue de la fédéralisation ainsi qu'à la jurisprudence et la procédure qui leur sont propres, etc. Ce qui ne nous paraît peu prohibitif face aux avantages fiscaux que le contribuable a l'avantage de retirer de la concurrence fiscale existante...