

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "La concurrence fiscale entre les régions flamande, wallonne et bruxelloise. Possibilité, modalités, réalités ?".

Auteur : Di Franco, Valentin

Promoteur(s) : Bourgeois, Marc

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/12946>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

La concurrence fiscale entre les régions flamande, wallonne et bruxelloise

Possibilité, modalités, réalité ?

Valentin DI FRANCO

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Marc BOURGEOIS

RÉSUMÉ

Vaste sujet que celui de la concurrence fiscale ! L'intégration des économies nationales au sein de ce qu'il serait convenu d'appeler le grand marché mondial a mis en lumière la concurrence fiscale principalement entre États.

Il en ira autrement en ce qui concerne le propos de la présente étude consacrée à la concurrence fiscale interrégionale dans le contexte fédéral belge. Au travers de cet écrit, nous tenterons de répondre à trois questions principales. La concurrence fiscale est-elle possible entre les trois régions ? Comment peut-elle se développer ? Existe-t-elle ?

L'étude sera structurée en quatre parties. En premier lieu, nous passerons brièvement en revue les grandes étapes du fédéralisme fiscal belge. Ensuite, nous analyserons les éléments qui composent le phénomène concurrentiel pour en donner une définition. Dans la troisième partie, nous tenterons d'identifier les moyens dont disposent les régions pour entrer dans une dynamique de concurrence fiscale. Enfin, nous examinerons les limites qu'il existe au développement de cette concurrence.

Remerciements

Je tiens à remercier, tout particulièrement, Monsieur le Professeur Bourgeois pour ses conseils précieux quant à l'orientation de mes recherches.

Et plus généralement, à toutes les personnes qui auront rendu ce travail possible, je leur présente mes remerciements les plus sincères.

TABLE DES MATIÈRES

Introduction générale	9
Partie I. – Bref historique du fédéralisme fiscal belge	10
Partie II. - La notion de concurrence fiscale	12
1. La concurrence fiscale	12
a) La notion de concurrence	12
b) Définition de la concurrence fiscale	12
c) Les formes de la concurrence fiscale	15
2. Les effets de la concurrence fiscale	16
a) Une argumentation en faveur de la concurrence fiscale	16
b) Une argumentation contre la concurrence fiscale	17
3. La concurrence fiscale dommageable et la concurrence fiscale déloyale ...	19
a) Généralités	19
b) La concurrence fiscale dommageable	19
c) La concurrence fiscale déloyale	21
4. La loyauté fiscale en Belgique (article 1^{er}ter, 1° de la LSF)	21
Partie III. - Les facteurs de concurrence fiscale interrégionale	24
1. Un contexte propice à la concurrence fiscale	24
2. L'autonomie fiscale des régions	25
a) Une autonomie fiscale propre	25
b) Une autonomie partielle à l'impôt des personnes physiques	27
c) Un impôt régional modulé	29
d) Un service, une procédure et des <i>rulings</i> fiscaux régionaux	30
3. Le cas particulier du mécanisme de la <i>corbeille</i>	31
Partie IV. - Les limites à la concurrence fiscale interrégionale	33
1. Un contexte défavorable à la concurrence fiscale	33

2. Une autonomie fiscale régionale balisée	34
a) Le maintien de compétences fiscales au niveau fédéral	34
b) Une autonomie à l'impôt des personnes physiques limitée	35
c) La localisation des impôts régionaux et les dispositions anti-abus	36
d) Les garde-fous de l'article 1 ^{er} ter, alinéa 1 ^{er} de la LSF	37
e) Un formalisme à observer	38
Conclusion	40
Bibliographie	42

Introduction

Vaste sujet que celui de la concurrence fiscale ! Elle se trouve souvent convoquée sur la scène politico-médiatique lorsqu'il est question d'équité fiscale, de coopération entre États ou encore lors de révélations de scandales financiers. Pourtant, la concurrence fiscale est une formule qu'il semble plus simple d'employer que de définir, tant ses caractéristiques varient selon le contexte. Et que dire de ses effets bien réels mais néanmoins difficilement quantifiables ?

Naturellement liée aux études économiques et autres théories consacrées à l'action de l'État, la concurrence fiscale n'en demeure pas moins une matière pour le juriste. Cette forme particulière de concurrence gagne l'intérêt de la littérature spécialisée dès la seconde moitié du XX^e siècle¹. Depuis, elle s'est aménagée une place de choix parmi les travaux de la doctrine. L'intégration des économies nationales au sein de ce qu'il serait convenu d'appeler le grand marché mondial a mis en lumière la concurrence fiscale principalement entre États. Il est généralement question d'analyser la situation relative à la (sous-)taxation des revenus des sociétés et à la mobilité des capitaux. Singulièrement dans le contexte européen, cet état de la recherche se vérifie bien².

Il en ira autrement pour ce qui concerne le propos de notre étude. Nous consacrerons les prochains développements à la concurrence fiscale interrégionale dans le contexte fédéral belge. À cet égard, trois questions principales méritent d'être posées. La concurrence fiscale est-elle possible entre les trois régions ? Comment peut-elle se développer ? Existe-t-elle ?

L'étude sera structurée en quatre parties. En premier lieu, nous passerons brièvement en revue les grandes étapes du fédéralisme fiscal belge (Partie I). Ensuite, il sera nécessaire de s'arrêter un moment sur la définition de la notion de concurrence fiscale (Partie II). Dans la troisième partie, nous tenterons d'identifier les moyens dont disposent les régions pour entrer dans une dynamique de concurrence fiscale (Partie III). Enfin, nous examinerons les limites qu'il existe au développement de cette concurrence (Partie IV). Les derniers mots synthétiseront le propos pour offrir, en guise de conclusion, une réponse aux interrogations soulevées.

¹ S. RASPILLER, « Une analyse économique de la concurrence fiscale », *Revue française d'économie*, 2006, p. 53 à 85, ici p. 54.

² Résolution 98/C2/01 du Conseil du 1^{er} décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *J.O.C.E.*, 6 janvier 1998, p. 3.

Partie I. – Bref historique du fédéralisme fiscal belge

La Belgique est un État fédéral qui se compose des communautés et des régions³. Cette organisation constitutionnelle se reflète également dans la répartition des compétences fiscales. Les régions, au même titre que l’Autorité fédérale et les communautés, sont habilitées à lever l’impôt. La Belgique s’inscrit donc parmi les États mettant en œuvre un fédéralisme fiscal⁴.

Une cinquantaine d’années de réformes institutionnelles a été nécessaire pour organiser la redistribution complète des cartes fiscales entre les entités. Déjà lors de la Première réforme de l’État de 1970, la question de l’attribution de compétences fiscales aux régions avait été envisagée. Il faut néanmoins attendre la Deuxième réforme, en 1980, pour que soit constitutionnellement reconnue l’autonomie fiscale propre des régions⁵. Les entités régionales peuvent dès lors créer leurs propres taxes *ex nihilo* dans des domaines vierges de prélèvements fédéraux⁶.

S’en suit la réforme de 1989 qui marque le premier transfert significatif du pouvoir fiscal depuis l’Autorité fédérale vers les régions. La loi spéciale de financement du 16 janvier 1989 (ci-après LSF) est adoptée et consacre leur autonomie fiscale dérivée⁷. Cette législation constitue encore à l’heure actuelle la charpente financière du fédéralisme fiscal belge⁸. Sept impôts, jusque-là régis au niveau fédéral, entrent dans le giron des compétences régionales⁹. En outre, les régions se voient autorisées à greffer des centimes additionnels sur l’impôt des personnes physiques (ci-après IPP).

En 2001, les accords du *Lambermont* scellent la mise en place de la Cinquième réforme de l’État qui constitue une avancée considérable dans le processus d’émancipation budgétaire des régions¹⁰. De nouveaux impôts régionaux s’ajoutent à leur compétence¹¹. Par ailleurs, elles bénéficient désormais de la possibilité de régler le taux, la base d’imposition

³ Art. 1^{er} de la Constitution belge coordonnée le 17 février 1994, *M.B.*, 17 février 1994.

⁴ Le fédéralisme fiscal se caractérise par un « partage des compétences et des ressources budgétaires entre niveaux de pouvoir dans un État fédéral », voy. F. DENIL, M. MIGNOLET et M-E. MULQUIN, « La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 12.

⁵ C. KESTELNOOT, « La concurrence fiscale entre les régions est-elle profitable au contribuable ? Examen de planification patrimoniale », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2016, p. 429 à 453, ici p. 431.

⁶ V. SEPULCHRE, *Mémento de la fiscalité locale et régionale*, Liège, Wolters Kluwer, 2018, p. 533.

⁷ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

⁸ D. PIRON, *Gouverner les régions par les finances publiques*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 45.

⁹ Le premier groupe d’impôts dont la compétence est transférée aux Régions est : la taxe sur les jeux et les paris ; la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ; la taxe d’ouverture des débits de boissons fermentées ; les droits de succession et de mutation par décès ; le précompte immobilier ; les droits d’enregistrement sur les transmissions à titre onéreux de biens immeubles et la taxe de circulation sur les véhicules automobiles.

¹⁰ R. DESCHAMPS, « Le fédéralisme fiscal en Belgique : financement des entités fédérées, autonomie et concurrence fiscale, solidarités, coordination », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 123.

¹¹ Le second groupe d’impôts dont la compétence est transférée aux Régions est : certains droits d’enregistrement ; la redevance radio et télévision ; la taxe de mise en circulation et l’eurovignette.

ainsi que les exonérations relatifs à ces impôts¹². Devant ce gain significatif d'autonomie, les inquiétudes quant à l'émergence d'une concurrence interrégionale nocive se sont faites plus sérieuses. Parmi d'autres garde-fous, la loi spéciale du 13 juillet 2001 a donc inséré expressément l'interdiction de toute concurrence fiscale déloyale (ancien¹³ article 9, §1^{er}, alinéa 4 de la LSF)¹⁴. La volonté du législateur spécial était d'éviter le risque de « migration fiscale, de délocalisation et de concurrence fiscale malsaine entre les diverses autorités »¹⁵.

Enfin, l'apport majeur de la Sixième réforme de l'État de 2014 a été d'accorder aux régions une autonomie partielle à l'IPP¹⁶. Dorénavant, celles-ci disposent d'environ un quart de la cotisation – auquel renonce l'Autorité fédérale - pour y appliquer des centimes additionnels et pour lequel elles peuvent octroyer des avantages fiscaux¹⁷. Le volet financier de cette réforme est le produit de l'opposition des volontés politiques, entre un renforcement de l'autonomie fiscale régionale et la préservation de la solidarité entre les entités¹⁸. L'équilibre de la réforme devait également permettre d'éviter les écueils auxquels une trop grande disparité entre les régimes régionaux risquait d'aboutir, parmi ceux-ci la concurrence fiscale interrégionale¹⁹. Les limites encadrant l'action régionale en matière fiscale ont donc été révisées pour insérer de nouveaux garde-fous sur lesquels nous reviendrons ultérieurement²⁰.

Aujourd'hui, les régions disposent donc de quatre ressources fiscales : les impôts régionalisés tels que prévus par la LSF, les parts de prélèvements fiscaux fédéraux que l'Autorité fédérale leur attribue, les taxes régionales issues de leur autonomie propre et enfin leur quote-part des recettes à l'IPP²¹.

Ainsi, depuis que la dynamique fédérale s'est amorcée et sous réserve des modifications qu'une Septième réforme de l'État pourrait proposer, le champ des compétences fiscales régionales n'a cessé de s'étendre. Ces transferts de prérogatives conduisent naturellement à des politiques propres à chaque région. Le risque qu'émerge une « compétition sur l'impôt » est réel. Toutefois, pour déterminer s'il existe une véritable concurrence fiscale interrégionale encore faut-il pouvoir identifier le phénomène.

¹² C. KESTELNOOT, *op. cit.*, p. 431.

¹³ Aujourd'hui, art. 1^{er}ter, 1° de la LSF.

¹⁴ Art. 11 de la Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, *M.B.*, 3 août 2001.

¹⁵ Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, rapport, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/7, p. 6.

¹⁶ Art. 7 et s. de la Loi spéciale du 6 janvier 2014 portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences, *M.B.*, 31 janvier 2014.

¹⁷ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2019-2020*, Liège, Wolters Kluwer, 2020, p. 2299.

¹⁸ D. PIRON, *op. cit.*, p. 322 et 323.

¹⁹ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2014, p. 247 à 296, ici p. 296.

²⁰ Art. 3 de la Loi spéciale du 6 janvier 2014 portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences, *M.B.*, 31 janvier 2014.

²¹ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 532.

Partie II. – La notion de concurrence fiscale

Admettons-le d'emblée, il n'est pas simple de définir juridiquement la notion de concurrence fiscale. De nombreux auteurs s'y sont déjà employés, non sans difficulté²². La concurrence se définit-elle par ses effets ? Dans l'affirmative, doivent-ils être effectifs ou seulement potentiels ? Peut-elle être considérée indépendamment de toute référence morale ?

Afin de proposer une analyse conceptuelle de la concurrence fiscale, les prochains développements seront consacrés à l'identification des éléments essentiels constituant le mécanisme de la concurrence fiscale. L'objectif sera de proposer une définition pertinente dans le cadre de notre étude (1). Dans un second temps, nous aborderons plus en détail la question des effets de la concurrence (2). Enfin, un point sera consacré aux notions de dommage et de déloyauté dans le cadre de la concurrence fiscale (3).

1. La concurrence fiscale

a) *La notion de concurrence*

La notion de concurrence suggère naturellement l'idée de compétition. Un détour étymologique conforte ce sentiment. Le concurrent (*concurrrens*) dérive du verbe latin *concurrere*, c'est-à-dire concourir et donc « courir de manière à aller vers le même point », puis progressivement « prétendre à la même chose en même temps » dans un contexte de compétition²³. Ainsi, la concurrence est la coexistence de volontés similaires qui ne peuvent être satisfaites simultanément. Lorsqu'ailleurs le terme « rivalité » est préféré, en matière économique la notion de « concurrence » s'est imposée²⁴.

b) *Définition de la concurrence fiscale*

Dès lors qu'au moins deux juridictions (États, régions, provinces, communes, collectivités locales, etc.)²⁵ prétendent à l'obtention de la même chose dans une logique compétitive, elles entrent en concurrence. Le potentiel concurrentiel des collectivités publiques est donc important. Par ailleurs, cette concurrence peut se déployer dans des domaines très variés, qu'ils soient politiques, idéologiques, culturels ou encore économiques.

²² O. PEIFFERT, « À la recherche d'une exigence de concurrence fiscale "loyale" en droit de l'Union européenne », *Civitas Europa*, 2012, p. 103 à 135, ici p. 104.

²³ A. REY, T. HORDÉ, C. TANET et M. TOMI, *Dictionnaire historique de la langue française*, Paris, Éditions Le Robert, 2019, p. 835.

²⁴ *Idem*.

²⁵ Nous emploierons le terme « juridiction » dans le sens qui lui est donné par A. C. DOS SANTOS à savoir « une communauté à caractère public (un système juridique et politique) dotée de capacités de décision sur ses propres finances (ses recettes et ses dépenses) dans un espace territorial (économique) donné », voy. A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, thèse de Doctorat U.C.L., 2006, p. 10.

Pour que le phénomène concurrentiel puisse être qualifié de « concurrence fiscale », il est nécessaire qu'un élément fiscal soit susceptible de faire l'objet de prétentions concurrentes. De prime abord, il peut sembler évident que seul l'accroissement des recettes fiscales constituent cet objet. Selon nous, il n'en va pas aussi simplement. Si tel était le cas, il suffirait que deux juridictions décident d'augmenter leurs taux d'imposition, toutes choses restant égales par ailleurs, pour qu'émerge une concurrence. Il est pourtant clair qu'aucune compétition ne transparait de cette relation.

À notre avis, seule l'attractivité de leur propre environnement fiscal²⁶ peut conduire des juridictions à se livrer une concurrence d'ordre fiscal. Mais, cette recherche d'attractivité implique directement ou indirectement la finalité qu'est l'obtention de recettes²⁷. Ainsi, en vue de conserver et d'accroître le produit de ses impôts, la juridiction tentera d'améliorer son attractivité en bonifiant son environnement fiscal²⁸. Lorsque deux juridictions - ou plus - se lancent dans l'optimisation de leur attractivité fiscale, elles entrent alors dans le jeu de la concurrence fiscale²⁹.

En d'autres termes, le phénomène concurrentiel se compose de trois éléments indispensables à sa réalisation : la volonté de la juridiction, la recherche d'une attractivité optimale de l'environnement fiscal et la finalité liée aux recettes. D'une part, sans l'élément intentionnel, il suffirait qu'entre deux juridictions, l'une adopte des réformes fiscales malheureuses ou insensées pour que l'attractivité de l'environnement fiscal de l'autre juridiction s'en trouve involontairement améliorée. Or, en l'espèce, il n'y aurait aucune compétition. D'autre part, seule l'attractivité constitue un élément susceptible de volontés concurrentes puisqu'il ne peut y avoir qu'un seul environnement fiscal *le plus* attractif entre deux juridictions. La politique visant à améliorer le fonctionnement du régime fiscal, sans rechercher à en bonifier l'attractivité, constitue simplement une mesure de politique fiscale non-concurrentielle. En effet, deux juridictions peuvent accroître l'efficacité de leur réglementation fiscale, indépendamment l'une de l'autre. Ce type de mesures n'implique aucune compétition où le succès de l'une conditionnerait immanquablement l'échec de l'autre.

En outre, la concurrence entre juridictions sur la base de l'attractivité de leur environnement fiscal requiert la réunion de plusieurs conditions secondaires. Tout d'abord, l'attractivité est une notion impliquant une comparaison. Le caractère attractif des environnements fiscaux doit pouvoir être comparé³⁰. Ensuite, les juridictions doivent être en mesure d'organiser leur attractivité. Cela implique notamment qu'elles jouissent d'une autonomie fiscale suffisante. Enfin, une matière imposable doit être potentiellement réceptive au jeu de la concurrence. Ainsi, l'attractivité doit conditionner le maintien ou la

²⁶ Nous visons par la formule d'« environnement fiscal », l'ensemble des règles constituant l'ordre juridique fiscal d'une entité ainsi que les éléments mettant en œuvre ces règles, comme les pratiques administratives ou les cours et tribunaux chargés du contentieux fiscal, par exemple.

²⁷ A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *ibidem*, p. 22.

²⁸ A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *ibidem*, p. 25.

²⁹ I. PAPADAMAKI, *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 192.

³⁰ L. VAPAILLE, « L'attractivité fiscale », *La fin des paradis fiscaux ?*, T. Lambert (dir.), Paris, Montchrestien Lextenso Éditions, 2011, p. 101 et 108.

délocalisation de personnes, de capitaux, de services, d'opérations, de bénéficiaires, etc. L'environnement fiscal doit parvenir à convaincre de l'utilité de rester sous son régime ou de venir s'y soumettre³¹. Si les juridictions offrent une fiscalité qu'elles souhaitent attractive, le contribuable est le destinataire des mesures.

Outre les taux d'imposition réduits et les avantages fiscaux, un environnement fiscal peut se montrer plus ou moins attractif selon d'autres critères comme la clarté et la stabilité de la réglementation, la simplicité des formalités, le service rendu par l'administration fiscale, la prévoyance du législateur et la sécurité juridique, la qualité du traitement du contentieux fiscal³². En revanche, des mesures protectionnistes de l'ordre des droits de douane, des taxes à l'importation ou de toute autre aide visant à favoriser sa propre production à l'importation ou à l'exportation ne peuvent être considérées comme des mesures constitutives d'une concurrence fiscale. Certes, l'auteur de la norme utilise l'outil fiscal. Il ne s'agit pourtant que d'une politique économique misant sur la fiscalité pour favoriser une production nationale ou régionale. L'objet de la concurrence n'est pas l'attractivité de l'environnement fiscal mais la compétitivité d'une production ou d'un secteur économique.

Notons que le schéma retenu pour décrire le phénomène de la concurrence fiscale partage des caractéristiques communes avec la concurrence entre acteurs privés. Lorsqu'elle s'exprime entre entreprises, la concurrence consiste à améliorer sa compétitivité afin de capter de nouvelles parts d'un marché, tout en conservant celles antérieurement acquises. Peut-on pour autant considérer qu'il existe un marché des ordres juridiques fiscaux ou plus généralement un marché de l'impôt ?³³ La littérature spécialisée s'est interrogée.

Il a été soutenu notamment que, d'un point de vue économique, l'impôt représenterait la contrepartie payée par le détenteur de capitaux pour accéder à un marché de services publics. L'investisseur souhaiterait bénéficier de l'ensemble des biens et des services publics utiles à son investissement pour le faire fructifier. Dans cette optique, la concurrence fiscale consisterait en une compétition entre juridictions sur le marché de l'offre des environnements publics proposés par les autorités³⁴.

Premièrement, cette conception économique de la concurrence fiscale part d'une hypothèse particulièrement limitée dont on ne pourrait extraire un enseignement général. Seul est considéré l'investisseur externe à la juridiction et potentiel futur contribuable. Deuxièmement, la définition juridique de l'impôt résiste à toute comparaison avec l'idée de « ticket d'entrée ». L'impôt est obligatoire et n'ouvre aucun droit aux biens et services publics. Son acquittement n'est pas laissé à la bonne volonté du contribuable. L'État ou la région ne s'oblige à aucune prestation. Le marché ordinaire suppose un échange libre de prestations et

³¹ É. OLIVA, « Compétitivité et impôt – Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain ! », *Pouvoirs*, 2014, p. 99 à 115, ici p. 111.

³² L. VAPAILLE, *op. cit.*, p. 111 ; É. OLIVA, *ibidem*, p. 106.

³³ « Il est vrai que les pratiques fiscales dommageables ont en commun de développer la concurrence fiscale dans le grand marché des impôts », B. DELAUNAY, « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », *La fin des paradis fiscaux ?*, T. Lambert (dir.), Paris, Montchrestien Lextenso Éditions, 2011, p. 41.

³⁴ P. DIDIER, « La notion de concurrence fiscale », *Archives de philosophie du Droit*, 2002, p. 103 à 115, ici p. 106 à 109.

de contreparties³⁵. Dès lors que l'impôt ne peut pas être considéré comme un prix perçu par la juridiction, il ne peut y avoir de marché de l'environnement public ou de l'impôt.

À ce stade, nous souhaiterions apporter deux précisions. D'une part, l'accroissement des recettes fiscales ne constitue pas une fin en soi. Sans nous étendre plus avant sur le rôle de l'impôt, il s'agit uniquement d'un instrument dans le cadre de la politique économique de la juridiction³⁶. D'autre part, rappelons que notre analyse se limite au phénomène bien particulier de la concurrence fiscale. À l'évidence, l'attractivité globale d'un État ou d'une région ne dépend pas uniquement de l'impôt. Par exemple, du point de vue d'une société, des éléments comme l'état du marché, son potentiel de développement, les services publics, les facilités logistiques (travailleurs, infrastructures, situation géographique, etc.) sont autant de critères qui orientent les choix d'investissement³⁷. La question fiscale est un critère qui compte³⁸, spécialement lorsque les atouts locaux d'un territoire sont faibles³⁹, mais il ne doit pas être surestimé. Il ne faut donc pas perdre de vue que la concurrence fiscale constitue une des formes de la concurrence économique plus générale⁴⁰.

À l'issue de cette analyse des éléments essentiels du phénomène concurrentiel, nous sommes en mesure de définir la concurrence fiscale comme étant la compétition entre juridictions sur la base de l'attractivité de leur environnement fiscal en vue d'accroître, directement ou indirectement, leurs recettes issues de l'impôt.

c) *Les formes de la concurrence fiscale*

La diversité des formes de prélèvements, d'assiettes imposables ou d'avantages fiscaux contribue à faire de la concurrence fiscale un phénomène protéiforme. Il est néanmoins possible d'effectuer une classification selon le fonctionnement de la concurrence et selon les juridictions en compétition.

D'abord, la concurrence fiscale est dite passive lorsque les juridictions modèrent délibérément leur entrain fiscal par crainte d'une fuite de leur matière imposable. Ici, la

³⁵ A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *op. cit.*, p. 64.

³⁶ É. OLIVA, *ibidem*, p. 107 et 108.

³⁷ L. VAPAILLE, *op. cit.*, p. 102 ; T. MADIÈS et S. SCHNYDER, « Concurrence fiscale : les enseignements de la théorie et la réalité des faits », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 256 et 257 ; J. LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Rapport Conseil d'Analyse Économique – Questions européennes*, 2000, p. 41 à 55, ici p. 45.

³⁸ M. CHASTAGNARET, « La concurrence fiscale : comment les fiscalités des territoires souverains peuvent-elles coexister ? », *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, E. Carpano, M. Chastagnaret et E. Mazuyer (dir.), Bruxelles, Larcier, 2016, p. 284 ; A. MAITROT de la MOTTE, *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, p. 37.

³⁹ T. MADIÈS et S. SCHNYDER, *op. cit.*, p. 256.

⁴⁰ T. MADIÈS, *La concurrence fiscale internationale*, Paris, La Découverte, 2020, p. 3 ; É. OLIVA, *op. cit.*, p. 111.

concurrence plane telle une épée de *Damoclès* pour le législateur fiscal⁴¹. En revanche, elle sera qualifiée d'active lorsque les entités travaillent volontairement à améliorer leur régime fiscal afin d'accroître leur attractivité⁴². Enfin, elle peut revêtir la forme d'une concurrence par comparaison (*yardstick competition*)⁴³. Dans ce cas, après avoir comparé la politique fiscale menée dans sa juridiction par rapport aux régimes voisins, le contribuable qui est également un électeur emploiera son vote pour approuver ou sanctionner le législateur fiscal⁴⁴.

Les types de juridictions en compétition configurent différemment l'environnement concurrentiel. Ainsi, la concurrence fiscale est dite horizontale lorsqu'elle intervient entre juridictions de niveaux équivalents. Cette concurrence est favorisée par la possibilité de délocaliser géographiquement des éléments imposables ainsi que par la comparaison aisée entre régimes fiscaux voisins⁴⁵. Dans le contexte belge, cette concurrence correspond notamment à la relation entre les régions. Inversement, la concurrence entre juridictions de niveaux différents est qualifiée de verticale. Elle se caractérise par une imposition concurrente sur une même matière imposable. Cette configuration aboutit à un cumul des impositions⁴⁶.

2. Les effets de la concurrence fiscale

La littérature s'est amplement épanchée sur les effets de la concurrence fiscale, relevant parfois ses aspects positifs (2.a) et soulignant souvent ses retombées négatives (2.b).

a) Une argumentation en faveur de la concurrence fiscale

L'effet bénéfique de la concurrence le plus régulièrement invoqué est la discipline qu'elle impose aux autorités. D'abord, mis en concurrence, les gouvernements sont incités à gérer plus sainement les affaires publiques car pèse sur eux la menace de sanction des contribuables, par le vote ou par la délocalisation (physique ou comptable)⁴⁷. Ensuite, lorsque

⁴¹ A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *op. cit.*, p. 16.

⁴² A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *ibidem*, p. 17.

⁴³ A. DECOSTER, C. VALENDUC et M. VERDONCK, « L'autonomie fiscale des Régions en Belgique : Évaluation et perspectives », *18^e Congrès des Économistes belges de langue française*, 2009, p. 176.

⁴⁴ A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *op. cit.*, p. 18.

⁴⁵ J. LE CACHEUX, « Quelques enjeux de la coopération fiscale en Europe », *Regards croisés sur l'économie*, 2012, p. 150 à 159, ici p. 151 ; A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *op. cit.*, p. 14.

⁴⁶ J. LE CACHEUX, « Quelques enjeux de la coopération fiscale en Europe », *op. cit.*, p. 152 ; A. BARBIER-GAUCHARD, « La concurrence fiscale dans l'Union européenne. Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité », *Politique étrangère*, 2008, p. 385 à 400, ici p. 386.

⁴⁷ H. LAURENT, O. MEUNIER, et M. MIGNOLET, « Régionalisation de l'impôt des sociétés : mobilité de la base taxable », *Cahiers de recherche du Centre de recherches en Économie régionale et politique économique*

les recettes fiscales sont mises sous tension, les pouvoirs publics sont contraints de maximiser l'efficacité de leur offre de services publics⁴⁸. Ainsi, les dépenses des autorités se révèlent plus efficaces. Par ailleurs, cela permet également de limiter l'extension à outrance du secteur public⁴⁹. Enfin, cet impératif de discipline peut également résoudre les législateurs fiscaux à veiller à la cohérence de leurs politiques. En effet, les entreprises se montrent plutôt réticentes à l'idée d'investir dans une juridiction dont la fiscalité est trop instable⁵⁰. Précisons que cet argument de la discipline se confirme principalement dans le contexte, bien spécifique, d'un essaim de juridictions équivalentes, de tailles comparables, proposant une large offre de biens et de services⁵¹. De plus, la matière imposable doit être suffisamment mobile que pour répondre favorablement aux politiques publiques menées dans les juridictions voisines et s'y transférer⁵². De la sorte, la menace de délocalisation pèse plus fortement sur les pouvoirs publics. Une telle configuration se vérifie difficilement dans le contexte belge d'une concurrence entre trois régions de tailles différentes.

Un second argument favorable à la concurrence fiscale consiste à voir dans son fonctionnement un potentiel *stimulus* pour l'économie. Lorsque la concurrence fiscale fonctionne, de nouveaux acteurs économiques répondent à l'attractivité de l'environnement fiscal et s'y transfèrent. L'arrivée d'une nouvelle source de production peut inciter les entités locales à augmenter leur productivité. Il est toutefois nécessaire que la juridiction attire des activités susceptibles de s'associer vertueusement avec l'économie locale⁵³. Par ailleurs, la concurrence fiscale peut constituer un moyen, pour les territoires structurellement peu attractifs, de récupérer une part des investissements potentiels⁵⁴.

b) Une argumentation contre la concurrence fiscale

L'enseignement majoritaire de la doctrine tend plutôt à dresser un bilan négatif de la concurrence fiscale, malgré certains effets vertueux⁵⁵.

La concurrence fiscale est vectrice de discipline pour une autorité publique dont la gestion s'avère sous-optimale. Elle peut néanmoins s'avérer néfaste pour un pouvoir public dont la politique de dépenses serait efficace. Il se retrouverait confronté à une dégradation de ses recettes et donc à une diminution de ses moyens pour continuer d'offrir un même niveau de biens et de services⁵⁶. Le risque de fuite de la matière imposable d'une juridiction vers une

(CERPE), 2007, p. 1 à 17, ici p. 4 ; J. HINDRIKS, « La concurrence entre gouvernements : un impératif de bonne gestion publique », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 268 et 279.

⁴⁸ A. DECOSTER, C. VALENDUC et M. VERDONCK, *op. cit.*, p. 176 ; J. LE CACHEUX, « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *op. cit.*, p. 43 et 44.

⁴⁹ H. LAURENT, O. MEUNIER, et M. MIGNOLET, *op. cit.*, p. 3 ; J. HINDRIKS, *op. cit.*, p. 272.

⁵⁰ J. HINDRIKS, *ibidem*, p. 277.

⁵¹ T. MADIÈS, *op. cit.*, p. 43.

⁵² J. LE CACHEUX, *op. cit.*, p. 43 et 44.

⁵³ F. DENIL, M. MIGNOLET et M-E. MULQUIN, *op. cit.*, p. 18.

⁵⁴ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, p. 15 et 16.

⁵⁵ T. MADIÈS et S. SCHNYDER, *op. cit.*, p. 248.

⁵⁶ H. LAURENT, O. MEUNIER, et M. MIGNOLET, *op. cit.*, p. 3.

autre peut ainsi conduire au phénomène de *race to the bottom*⁵⁷, c'est-à-dire une « désescalade fiscale qui aboutit à une pression fiscale trop légère »⁵⁸. Or, ce mimétisme consistant à aligner sa fiscalité sur les régimes voisins n'est pas toujours souhaitable⁵⁹.

Au regard de l'efficacité économique, la concurrence ne constitue pas nécessairement une stratégie payante. D'une part, en influençant les choix d'investissement des acteurs économiques, elle peut les mener à prendre des décisions fiscalement judicieuses mais pas nécessairement pertinentes en termes de productivité⁶⁰. Le phénomène concurrentiel serait plutôt vecteur d'un déplacement des capitaux au détriment de la création de richesses⁶¹. D'autre part, une concurrence fiscale excessive peut conduire *in fine* à un désinvestissement public dommageable. L'attractivité de l'environnement économique d'une juridiction est alors délaissée au profit de celle de l'environnement fiscal⁶². Pourtant, comme il a été rappelé précédemment, une main d'œuvre peu qualifiée, des infrastructures insuffisantes ou des services publics défaillants peuvent être des critères éliminatoires aux regards des investisseurs.

La concurrence fiscale peut également s'avérer critiquable du point de vue de l'équité. Elle incite les pouvoirs publics à adapter leur fiscalité essentiellement en fonction de la mobilité de la matière imposable⁶³. En conséquence, un *tax shift* s'opère vers les matières les moins mobiles comme les revenus du travail. Ceux-ci se trouvent soumis à une surpression fiscale alors que des revenus sensibles aux variations d'imposition, comme les revenus du capital, bénéficient d'un régime préférentiel. Cette stratégie met en péril l'uniformité de l'impôt⁶⁴.

En résumé, la concurrence fiscale se montre à la fois source d'effets bénéfiques et de désagréments lorsque l'on prend en considération l'ensemble économique qu'elle influence. La doctrine s'est essayée à tracer la ligne de démarcation entre la concurrence vertueuse et la concurrence malsaine⁶⁵. Passée cette limite, le comportement concurrentiel deviendrait dommageable et/ou déloyal.

⁵⁷ H. LAURENT, O. MEUNIER, et M. MIGNOLET, *ibidem*, p. 2.

⁵⁸ F. DENIL, M. MIGNOLET et M-E. MULQUIN, *op. cit.*, p. 19.

⁵⁹ *Idem*.

⁶⁰ H. LAURENT, O. MEUNIER, et M. MIGNOLET, *op. cit.*, p. 3.

⁶¹ É. OLIVA, *op. cit.*, p. 112.

⁶² L. VAPAILLE, *op. cit.*, p. 104.

⁶³ H. LAURENT, O. MEUNIER, et M. MIGNOLET, *op. cit.*, p. 3.

⁶⁴ A. DECOSTER, C. VALENDUC et M. VERDONCK, *op. cit.*, p. 176.

⁶⁵ A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *op. cit.*, p. 48.

3. La concurrence fiscale dommageable et la concurrence fiscale déloyale

a) Généralités

Des groupes de travail internationaux se sont déjà penchés sur cette notion de concurrence fiscale dommageable et/ou déloyale⁶⁶. Pourtant, qu'il s'agisse de l'Union européenne ou de l'OCDE, une définition complète et limpide fait toujours défaut⁶⁷.

Parfois utilisés avec imprécision comme synonymes, les qualificatifs « dommageable » et « déloyale » ne désignent pourtant pas la même réalité⁶⁸. L'emploi de la formule « concurrence fiscale dommageable » souligne l'effet préjudiciable. Alors qu'en associant la concurrence à la déloyauté, l'on vise plutôt une idée de faute, de transgression d'une règle⁶⁹.

b) La concurrence fiscale dommageable

Dans les années 1990, les États membres de la Communauté européenne décident d'adopter une action coordonnée en vue de remédier aux problèmes soulevés par la concurrence fiscale dommageable en matière de fiscalité des entreprises⁷⁰. En effet, le projet européen se voyait particulièrement affecter par les distorsions engendrées au sein du marché unique, par les pertes significatives de recettes fiscales et par le glissement vers une imposition trop importante des matières imposables moins mobiles⁷¹.

En 1997, un Code de conduite est adopté par le Conseil. Le code établit une liste non-exhaustive des caractéristiques d'un régime fiscal potentiellement dommageable. Ainsi, lorsque le niveau d'imposition est significativement plus faible que le taux normalement

⁶⁶ Commission CE, *La fiscalité dans l'Union européenne*, SEC(96) 487 final, du 20 mars 1996, document soumis à l'analyse du Conseil ECOFIN informel de Vérone du 13 avril 1996 (Rapport Monti I) ; Commission CE, *La fiscalité dans l'Union européenne. Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, COM(96) 546 final, du 22 octobre 1996 (Rapport Monti II) ; OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, 90 pages.

⁶⁷ A. C. DOS SANTOS, « Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *Revue internationale de droit économique*, 2004, p. 9 à 45, ici p. 19 et 44.

⁶⁸ Notons en ce sens que le Rapport Monti II opère bien une distinction puisqu'il vise expressément les deux notions, sans les confondre comme des synonymes. Voy. Commission CE, *La fiscalité dans l'Union européenne. Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, COM(96) 546 final, du 22 octobre 1996 (Rapport Monti II), p. 7.

⁶⁹ S. ALTINDAG, *La concurrence fiscale dommageable. La coopération des États membres et des autorités communautaires*, Paris, L'Harmattan, 2009, p. 28.

⁷⁰ Résolution 98/C2/01 du Conseil du 1^{er} décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *J.O.C.E.*, 6 janvier 1998.

⁷¹ Commission CE, *La fiscalité dans l'Union européenne*, SEC(96) 487 final, du 20 mars 1996, document soumis à l'analyse du Conseil ECOFIN informel de Vérone du 13 avril 1996 (Rapport Monti I), p. 2 et 4 ; Commission CE, *Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne – Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable*, communication de la Commission au Conseil COM(97) 495 final, du 1^{er} octobre 1997, p. 2 et 3 ; E. TRAVERSA, *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 428.

applicable, lorsque les mesures préférentielles sont peu lisibles et réservées au bénéfice de non-résidents sans lien économique réel avec l'État, il y a un risque que le régime fiscal soit potentiellement dommageable⁷².

Pour l'OCDE, le dommage causé par certaines pratiques réside dans le fait qu'elles « affectent la localisation des activités financières et des autres prestations de services, sapent la base d'imposition d'autres pays, faussent les schémas d'échanges et d'investissements et portent préjudice à l'équité et la neutralité des régimes fiscaux ainsi qu'à l'adhésion à ces régimes du grand public en général. »⁷³. Toutefois, le seul fait d'être préférentiel ne fait pas d'un régime la source de pratiques fiscales dommageables. Encore faut-il pouvoir identifier *in concreto* des caractéristiques aptes à occasionner un dommage⁷⁴.

Le rapport publié par l'organisation en 1998 fournit quelques critères permettant de caractériser un régime pratiquant une fiscalité dommageable. Celui-ci se distingue, tout d'abord, par « un taux d'imposition effective peu élevé ou nul »⁷⁵. Ensuite, des critères additionnels peuvent s'ajouter et conforter la qualification de concurrence fiscale dommageable. Sont visées, les pratiques obscures et réservées, la réticence à coopérer avec les administrations fiscales des autres juridictions, la mise en place d'une forme de cantonnement du régime permettant d'accorder un traitement préférentiel tout en le maintenant en dehors de sa propre économie « réelle ». Enfin, des critères accessoires comme la possibilité d'une définition artificielle de la base d'imposition ou la disposition de l'administration fiscale à accorder des traitements particuliers doivent également éveiller l'attention⁷⁶.

Les travaux de l'Union européenne et de l'OCDE nous enseignent que les régimes entraînant une concurrence fiscale dommageable se caractérisent par une attractivité fiscale anormale. Cette anormalité réside dans le caractère artificiel, réservé, arbitraire, opaque voire secret du régime qui cherche à dissimuler ses pratiques.

La concurrence fiscale dommageable est donc régulièrement associée à l'idée d'artificialité et de braconnage des facteurs de production entre juridictions⁷⁷. Elle deviendrait dommageable à partir du moment où l'objet de la concurrence n'est plus d'améliorer l'attractivité de son propre environnement fiscal mais d'accroître ses recettes issues de l'impôt en détournant la matière imposable au détriment d'autres juridictions par le biais de pratiques dénotant un certain niveau d'agressivité ou de malveillance⁷⁸.

⁷² Résolution 98/C2/01 du Conseil du 1^{er} décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *J.O.C.E.*, 6 janvier 1998, p. 3, points A et B.

⁷³ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, p. 8.

⁷⁴ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, p. 8 et 17.

⁷⁵ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, p. 30.

⁷⁶ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, p. 30 à 36.

⁷⁷ P. MALHERBE, *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 151.

⁷⁸ OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, p. 16 ; O. PEIFFERT, *op. cit.*, p. 104 ; A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *op. cit.*, p. 49 ; E. RUBENS, *La fiscalité des entreprises. Aspects financiers de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne*, Bruxelles, Larcier, 2002, p. 11.

En définitive, les pratiques fiscales concurrentielles peuvent s'avérer dommageables par essence, en ce que l'objet des mesures est dommageable par lui-même⁷⁹. Par exemple, lorsqu'un régime préférentiel ne dépend d'aucune activité réelle au sein de la juridiction mais a pour seul objet d'« attirer artificiellement certains facteurs mobiles de production »⁸⁰. Toutefois, rappelons qu'une politique fiscale peut également s'avérer dommageable par ses effets alors même qu'elle ne poursuit pas intentionnellement un objectif préjudiciable pour les autres systèmes fiscaux⁸¹.

c) *La concurrence fiscale déloyale*

La notion de loyauté renvoie naturellement à une norme de référence considérée comme le comportement loyal qu'il faudrait observer. D'ailleurs, dans la pratique économique entre acteurs privés, le concept de concurrence déloyale se caractérise par une pratique contraire à un usage commun ou à un comportement de référence, ce qui cause un dommage⁸². La loyauté est source de convergence des actions. *A contrario*, la déloyauté s'écarte du cadre commun.

En matière fiscale, la notion de déloyauté implique qu'une norme soit désignée comme étant le cadre à respecter par les juridictions dans l'exercice de leurs compétences. La concurrence fiscale déloyale désigne donc la compétition sur la base de l'attractivité de l'environnement fiscal, pratiquée d'une manière telle que les normes encadrant l'autonomie fiscale n'ont pas été respectées. Une mesure fiscale constitue une pratique déloyale par le seul fait qu'elle viole les règles du jeu, sans référence aucune à la question des effets ou des dommages engendrés.

4. La loyauté fiscale en Belgique (article 1^{er}ter, 1° de la LSF)

L'article 1^{er}ter de la LSF a été inséré en 2001 en vue de tracer un cadre formel auquel les régions doivent se conformer dans l'exercice de leurs compétences fiscales. Cette disposition n'est pas la seule balise à leur autonomie mais elle prévoit expressément l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale (*de uitsluiting van elke deloyale fiscale concurrentie*)⁸³. Comme évoqué précédemment, la crainte du législateur spécial était de voir se multiplier les délocalisations interrégionales motivées par des raisons purement fiscales⁸⁴. Un scénario qui

⁷⁹ B. DELAUNAY, *op. cit.*, p. 49.

⁸⁰ P. MALHERBE, *op. cit.*, p. 151.

⁸¹ B. DELAUNAY, *op. cit.*, p. 49 et 50.

⁸² N. THIRION, T. DELVAUX, A. FAYT, D. GOL, D. PASTEGER et M. SIMONIS, *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 355 et 356.

⁸³ Art. 1^{er}ter, 1° de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

⁸⁴ R. DEMEUSE et S. WATTIER, « Le partage des compétences en matière de fiscalité et de budget », *Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral*, C. Romainville et M. Verdussen (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 332.

aurait inévitablement conduit à une « concurrence fiscale malsaine »⁸⁵. L'intention était bien de s'attaquer à une concurrence nuisible et non pas à toute forme de concurrence fiscale. À l'origine, le champ d'application de ce garde-fou se limitait à l'autonomie régionale en matière d'IPP. En 2014, la mesure a été revue et élargie. Depuis la Sixième réforme de l'État, l'ensemble des compétences fiscales régionales doivent être exercées conformément à l'interdiction de concurrence déloyale⁸⁶.

Toutefois, avant d'être une notion juridique, la loyauté reste une vertu morale et donc sujette à subjectivité⁸⁷. Une interprétation uniforme est donc indispensable afin que les pratiques obéissent à cette même norme de référence. Or, la notion de concurrence fiscale déloyale n'a pas été définie par le législateur spécial⁸⁸. L'obligation d'agir loyalement en matière fiscale est donc posée mais le comportement constitutif d'une pratique fiscale loyale demeure indéterminé.

La formulation du texte de la LSF en 2001 n'est pourtant pas le fruit d'une imprécision accidentelle. Les auteurs de la loi spéciale avaient parfaitement conscience d'introduire un nouveau concept qui ne pouvait être « défini de manière univoque »⁸⁹. Ils motivaient leur décision par la nécessité de suivre le « caractère évolutif de la structure fédérale de l'État »⁹⁰. Par ailleurs, l'emploi du terme « déloyale » est un choix délibéré qui a été posé précisément au moment où, comme évoqué précédemment, des travaux internationaux portant sur la notion de concurrence fiscale *dommageable* venaient de se clôturer⁹¹. Le soin de donner une substance à la notion de concurrence fiscale déloyale a été volontairement laissé à la Cour constitutionnelle⁹². L'examen du projet de loi spéciale par le Conseil d'État a donné l'occasion à la juridiction administrative de critiquer l'imprécision de la notion et son absence de définition. La critique questionnait également l'intérêt d'introduire un nouveau concept dans la LSF alors même que sa valeur ajoutée par rapport aux autres garde-fous, comme l'union économique et monétaire, n'apparaissait pas clairement⁹³. Notons d'ailleurs que les négociateurs chargés de réformer la LSF en 2010 avaient l'intention de s'accorder sur une définition mais les conceptions divergeaient sérieusement ce qui fit échouer leur entreprise⁹⁴.

⁸⁵ Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/1, p. 5.

⁸⁶ B. PEETERS et N. PLETS, « De fiscale aspecten van de zesde staatshervorming : nieuwe perspectieven voor de gewesten zodra de gordiaanse bevoegdheidsknoop ontward is », *De zesde staatshervorming : intellingen, bevoegdheden en middelen*, J. Velaers, J. Vanpraet, W. Vandenbruwaene et Y. Peeters (dir.), Mortsels, Intersentia, 2014, p. 808.

⁸⁷ G. ROSOUX, « Le contrôle de la loyauté fiscale par la Cour des comptes et la Cour d'arbitrage : mission impossible ? », *A.P.T.*, 2002, p. 1 à 15, ici p. 12.

⁸⁸ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 193.

⁸⁹ Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/1, p. 22.

⁹⁰ Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/1, p. 5.

⁹¹ C. KESTELNOOT, *op. cit.*, p. 432.

⁹² M. BOURGEOIS, « La régionalisation de l'impôt des personnes physiques », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2013, p. 105 à 119, ici p. 114.

⁹³ Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/1, p. 82.

⁹⁴ M. BOURGEOIS, « La régionalisation de l'impôt des personnes physiques », *op. cit.*, p. 115.

À ce jour, la concurrence fiscale loyale ou déloyale⁹⁵ reste orpheline de toute définition authentique. La littérature spécialisée s'est également interrogée sur le sens à donner à cette notion. La loyauté fiscale doit probablement être distinguée de la loyauté fédérale et de l'union économique et monétaire puisque toutes trois sont mentionnées distinctement à l'article 1^{er}ter de la LSF. Pourtant, la doctrine peine – à juste titre – à identifier un trait caractéristique propre à la loyauté fiscale qui autoriserait une telle distinction⁹⁶. Certains auteurs n'hésitent d'ailleurs pas à y voir des notions qui se confondent⁹⁷.

Au-delà de son caractère ambigu, l'interdiction de concurrence fiscale déloyale manque de consistance en ce qu'elle ne permet pas une appréciation *in concreto*. Nous l'évoquions précédemment, la loyauté d'une politique dépend d'une référence considérée comme loyale. Lorsque pareille norme de référence fait défaut, il n'est pas possible de qualifier une pratique de loyale ou de déloyale. La politique dommageable, en revanche, repose sur l'identification d'effets tangibles. Les indices proposés par les travaux de l'Union européenne et de l'OCDE, comme l'artificialité d'un régime préférentiel réservé ou son caractère obscur, permettent de poser une appréciation factuelle sur une politique fiscale. D'ailleurs, l'idée d'associer la concurrence fiscale déloyale au sens de la LSF à une technique dommageable visant à attirer des contribuables à soi a été évoquée en doctrine⁹⁸.

À défaut de pouvoir déterminer une politique fiscale déloyale, faute d'interprétation authentique de la part de la Cour constitutionnelle ou du législateur spécial lui-même, tout raisonnement demeurera dans le domaine de l'hypothèse. Osons toutefois la supposition que les auteurs de la LSF aient effectivement eu à l'esprit une idée de dommage sous la notion de déloyauté. Celle-ci résiderait dans le fait de causer un préjudice aux autres régions alors même que toutes participent à une structure fédérale commune. Une région qui forcerait l'attractivité de son environnement fiscal au moyen de pratiques préjudiciables pour les autres entités se livrerait à une concurrence fiscale déloyale. Dans ce cas, dès lors qu'une politique fiscale régionale laisserait entrevoir les indices d'un préjudice (potentiellement) subi par une ou plusieurs autres régions, les mesures pourraient emporter violation de l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er}, 1^o de la LSF. En guise d'illustration, en s'inspirant des critères internationaux, l'on pourrait considérer qu'une région dont l'administration fiscale accorderait de manière discrétionnaire un régime de taxation résolument préférentiel pour une certaine assiette imposable, tout en se montrant réticente à la coopération spontanée avec les autres régions, améliorerait significativement l'attractivité de son environnement fiscal. L'avantage obtenu au détriment des autres régions leur causerait un préjudice. Par conséquent, ce dommage occasionné aux autres entités de l'État fédéral constituerait un élément de déloyauté.

95 Notons que les travaux préparatoires de la loi spéciale de 2001 ayant révisé la LSF ne distinguent pas la loyauté fiscale de l'interdiction de concurrence fiscale déloyale. Voy. le Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/1, p. 23.

96 B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 192 et 193.

97 R. DEMEUSE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 333.

98 V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 575.

Partie III. – Les facteurs de concurrence fiscale interrégionale

Précédemment, nous définissions la concurrence fiscale comme une compétition entre juridictions sur la base de l'attractivité de leur environnement fiscal en vue d'accroître, directement ou indirectement, leurs recettes issues de l'impôt. De plus, nous mettions en évidence trois autres conditions secondaires : la comparabilité d'au moins deux environnements fiscaux, l'autonomie fiscale suffisante des juridictions pour organiser cette quête d'attractivité et la possibilité qu'une matière imposable se montre réceptive à cet effort concurrentiel.

La transposition de ce schéma à la situation des régions flamande, wallonne et bruxelloise permet d'avancer une réponse positive à la première de nos interrogations initiales. La concurrence fiscale est possible entre les trois régions, à tout le moins théoriquement. Dans cette troisième partie, nous examinerons les facteurs qui permettent concrètement à cette concurrence de se développer.

1. Un contexte propice à la concurrence fiscale

Les territoires diffèrent suivant leurs spécificités locales, leurs configurations, leurs caractéristiques économiques propres. Ces éléments font qu'inévitablement la concurrence fiscale se développe avec plus ou moins de facilité selon les juridictions en compétition. À cet égard, la Belgique offre naturellement des conditions propices à la concurrence.

D'abord, le territoire belge étant particulièrement réduit et densément peuplé, la mobilité des personnes, des biens, des sociétés y est commode⁹⁹. Or, la mobilité de la matière imposable et des contribuables est un facteur qui favorise grandement la concurrence. En outre, la division du territoire offre une réelle possibilité de migration interne puisqu'il est assez fréquent de se trouver à proximité d'une frontière interrégionale¹⁰⁰.

La situation particulière de Bruxelles mérite également d'être soulignée. La ville-région majoritairement francophone mais enclavée en Flandre fait face à un risque de délocalisation physique très important puisqu'il ne faut pas s'éloigner bien longtemps pour quitter son territoire. De plus, il n'est pas difficile de comparer le rapport entre les services publics proposés et les impôts payés entre Bruxelles et les deux autres régions qui l'entourent¹⁰¹. Notons, par ailleurs, que de manière générale la comparaison des régimes fiscaux régionaux est relativement aisée¹⁰².

⁹⁹ R. DESCHAMPS, « Propositions pour un fédéralisme plus performant – Responsabilisation, coordination, coopération », *R.B.F. – B.F.W.*, 2010, p. 247 à 253, ici p. 251.

¹⁰⁰ R. DESCHAMPS, « Le fédéralisme fiscal en Belgique : financement des entités fédérées, autonomie et concurrence fiscale, solidarités, coordination », *op. cit.*, p. 130.

¹⁰¹ A. DECOSTER, C. VALENDUC et M. VERDONCK, *op. cit.*, p. 185.

¹⁰² D. PIRON, *op. cit.*, p. 335.

Enfin, malgré le fédéralisme centrifuge à l'œuvre, la Belgique évolue depuis une forme unitaire ce qui implique que son économie demeure encore - pour l'heure - un ensemble relativement homogène et intégré. Or, il a été démontré que l'intégration économique et monétaire dans un État fédéral est propice à la concurrence puisqu'il favorise, là encore, la mobilité¹⁰³. De surcroît, dans un marché intégré et libéralisé sur lequel les régions ont peu d'emprise réglementaire, l'instrument fiscal peut devenir un élément privilégié de leur politique économique¹⁰⁴.

2. L'autonomie fiscale des régions

La concurrence fiscale est un effet inhérent à l'éclatement des compétences actuellement en vigueur en Belgique¹⁰⁵. Nous consacrerons ce second point à l'analyse des moyens dont disposent les régions pour entrer en concurrence. Plutôt que d'énumérer fastidieusement chacune des moindres variations de taux ou d'exonération qui avantageraient potentiellement l'un ou l'autre régime régional, nous préfererons une approche typologique illustrée de quelques exemples concrets. Plus pertinente et plus adaptée à une matière aussi évolutive que la fiscalité, cette méthode permettra d'apercevoir concrètement comment l'autonomie des régions est source de concurrence fiscale interrégionale.

Signalons préalablement que la Cour constitutionnelle a précisé à de nombreuses occasions qu'« une différence de traitement dans les matières où les régions disposent de compétences propres est la conséquence possible de politiques distinctes permises par l'autonomie qui leur est accordée par la Constitution ou en vertu de celle-ci. (...) Cette autonomie serait dépourvue de signification si le seul fait qu'il existe des différences de traitement entre les destinataires de règles s'appliquant à une même matière dans les trois régions était jugée contraire à ce principe. »¹⁰⁶. L'autonomie accordée aux régions induit naturellement des différences entre les réglementations. En matière fiscale, cette situation n'implique pas nécessairement un comportement concurrentiel¹⁰⁷.

a) Une autonomie fiscale propre

La Constitution confère une autonomie fiscale aux régions leur permettant d'édicter leurs propres taxes régionales (article 170, §2 de la Constitution). Cette fiscalité est potentiellement

¹⁰³ L. STANKIEWICZ, « Concurrence fiscale entre États fédérés des États-Unis. Cas de l'impôt sur les sociétés », *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, E. Carpano, M. Chastagnaret et E. Mazuyer (dir.), Bruxelles, Larcier, 2016, p. 350.

¹⁰⁴ Commission CE, *Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne – Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable*, communication de la Commission au Conseil COM(97) 495 final, du 1^{er} octobre 1997, p. 4.

¹⁰⁵ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 765.

¹⁰⁶ Notamment : C.C., 18 avril 2013, n°55/2013, B.5.2. ; C.A., 5 mai 2004, n°69/2004, B.15.3. ; C.A., 8 mai 2002, n°85/2002, B.17. ; C.A., 14 octobre 1999, n°109/99, B.5.2.

¹⁰⁷ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 193.

très large puisque les autorités régionales peuvent confectionner leur prélèvement de toute pièce en modulant l'ensemble des éléments essentiels. En termes d'autonomie fiscale et donc de moyens pour concurrencer les autres régions, cet instrument semble pouvoir ouvrir un vaste champ des possibles. Soulignons toutefois que des réserves fédérales importantes - qui seront analysées dans la quatrième partie (IV) de l'étude – encadrent considérablement cette voie fiscale.

Il peut sembler paradoxal qu'une fiscalité propre puisse constituer une source de concurrence entre les régions. En effet, lorsqu'elles font usage de leur autonomie pour adopter des taxes régionales bien spécifiques à leur territoire, les régions travaillent dans des environnements fiscaux difficilement comparables. À l'inverse, l'on peut raisonnablement penser que ces taxes régionales nuisent à l'attractivité fiscale des régions puisqu'elles sont synonymes d'un surplus de taxation par rapport aux régimes voisins. Par exemple, le législateur fiscal bruxellois a adopté une taxe sur l'hébergement touristique¹⁰⁸, là où ses homologues flamand et wallon se sont abstenus au profit des communes. À l'évidence, ce type de mesure bruxelloise n'avantage pas l'attractivité fiscale de la région.

Toutefois, les régions sont contraintes *de facto* d'orienter ces prélèvements vers des matières imposables similaires. D'une part, les balises fédérales réduisent leur champ d'action. D'autre part, les régions limitent d'elles-mêmes leur créativité fiscale. En effet, il faut constater qu'elles emploient principalement leur autonomie fiscale propre pour des matières dans lesquelles elles sont également matériellement compétentes¹⁰⁹. Pourtant, la distinction très nette qu'il existe entre la répartition des compétences fiscales et matérielles leur permettrait d'adopter des taxes régionales qui ne seraient pas liées à leurs compétences matérielles¹¹⁰. Par conséquent, les taxes régionales portent notamment sur le traitement des déchets¹¹¹, l'utilisation des eaux potables ou usées¹¹², l'(in)occupation d'immeubles ou l'abandon de sites d'activités économiques¹¹³, l'aménagement du territoire¹¹⁴, l'octroi de

¹⁰⁸ Ordonnance bruxelloise du 23 décembre 2016 relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique, *M.B.*, 6 janvier 2017.

¹⁰⁹ R. DEMEUSE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 315.

¹¹⁰ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 501.

¹¹¹ Décret flamand du 23 décembre 2011 relatif à la gestion durable de cycles de matériaux et de déchets, *M.B.*, 28 février 2012 ; Décret wallon du 22 mars 2007 modifiant le décret du 27 juin 1996 relatif aux déchets, *M.B.*, 24 avril 2007 et Ordonnance bruxelloise du 14 juin 2012 relative aux déchets, *M.B.*, 27 juin 2012.

¹¹² Art. 80 à 89 du Décret flamand du 21 décembre 1990 contenant des dispositions budgétaires techniques ainsi que des dispositions accompagnant le budget 1991, *M.B.*, 29 décembre 1990 ; Décret flamand du 18 juillet 2003 relatif à la politique intégrée de l'eau, *M.B.*, 14 novembre 2003 ; Décret wallon du 30 avril 1990 sur la protection et l'exploitation des eaux potabilisables, *M.B.*, 30 juin 1990 et Décret wallon du 27 mai 2004 relatif au Livre II du Code de l'Environnement constituant le Code de l'Eau, *M.B.*, 23 septembre 2004.

¹¹³ Art. 2.5.1.0.1 et 2.6.1.0.1 du Décret flamand du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la Fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013 ; Décret wallon du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, *M.B.*, 30 juillet 2004 ; Ordonnance bruxelloise du 18 décembre 2015 portant la première partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 30 décembre 2015 et Art. 283 à 297 du Code bruxellois de l'Aménagement du Territoire, *M.B.*, 26 mai 2004.

¹¹⁴ Art. 2.6.4 à 2.6.19 du Code flamand de l'aménagement du territoire du 15 mai 2009, *M.B.*, 20 août 2009 ; Art. D.VI.48 à D.VI.62 du Code wallon du développement territorial du 20 juillet 2016, *M.B.*, 14 novembre 2016.

divers permis et licences¹¹⁵, ou encore certains services (location de véhicules, distributeurs de billets, appareil de distribution de carburant, etc.)¹¹⁶.

Dès lors que les taxations des régions reposent sur des matières comparables, il devient possible pour le contribuable de déterminer lequel des régimes s'avère fiscalement le plus favorable. Par ailleurs, cette autonomie complète quant aux modalités des taxes régionales pourrait permettre aux régions d'accroître leur attractivité fiscale en ce qu'en augmentant leur taxation propre elles pourraient réduire leur fiscalité issue de leur autonomie dérivée (les impôts régionaux), là où s'exercent une vraie compétition. Malgré tout, les taxes régionales demeurent une branche de l'autonomie fiscale régionale relativement faible¹¹⁷. Bien que susceptibles de favoriser une compétition, elles ne constituent pas une source majeure de concurrence.

b) Une autonomie partielle à l'impôt des personnes physiques

Depuis 2014, les régions disposent d'une autonomie partielle à l'IPP que l'on nomme taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques. Concrètement, à la suite d'un calcul réalisé conformément à l'article 5/2, §1^{er} et §2 de la LSF, un montant (l'*impôt État réduit*) sert de base sur laquelle les régions peuvent établir des centimes additionnels. De plus, elles peuvent accorder des diminutions d'impôt et des réductions sur ces additionnels¹¹⁸. Elles sont également compétentes pour prévoir des crédits d'impôts¹¹⁹. D'un point de vue concurrentiel, le gain d'autonomie issu de la Sixième réforme de l'État a offert de nouveaux moyens aux régions pour entrer en concurrence.

Premièrement, il leur est désormais possible d'influencer directement le montant final qui sera payé par leurs résidents. Elles disposent soit de la variable que constitue le taux de leurs centimes additionnels, soit des avantages fiscaux pour lesquels elles sont compétentes¹²⁰. Jusqu'à présent, il faut constater que la variation des taux ne fait pas la concurrence puisque ceux-ci sont maintenus à des niveaux de l'ordre du comparable¹²¹. Quant aux avantages

¹¹⁵ Art. 12 du Décret flamand du 25 avril 2014 relatif au permis d'environnement, *M.B.*, 23 octobre 2014 et Art. 100 de l'Ordonnance bruxelloise du 5 juin 1997 relative aux permis d'environnement, *M.B.*, 26 juin 1997.

¹¹⁶ Décret wallon du 19 novembre 1998 instaurant une taxe sur les automates en Région wallonne, *M.B.*, 27 novembre 1998 ; Art. 28 du Décret wallon du 18 octobre 2007 relatif aux services de taxis et aux services de location de voitures avec chauffeur, *M.B.*, 20 novembre 2007 et Ordonnance bruxelloise du 27 avril 1995 relative aux services de taxis et aux services de location de voitures avec chauffeur, *M.B.*, 1^{er} juin 1995.

¹¹⁷ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 251.

¹¹⁸ Notons qu'elles peuvent également prévoir des augmentations d'impôt mais ce n'est pas un facteur susceptible de nourrir la concurrence fiscale.

¹¹⁹ Art. 5/1, al. 1^{er}, 1^o et 2^o et al. 3 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹²⁰ Art. 5/5 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹²¹ Taux des centimes additionnels à l'IPP : Flandre à 33,257% (art. 81^{quater} de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989) ; Wallonie à 33,257% (art. 33 et 39 du Décret wallon du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, *M.B.*, 22 décembre 2017).

fiscaux, ils ont été exploités mais avec parcimonie. En guise d'illustration, la Région bruxelloise a opéré, il y a quelques années, un glissement de sa fiscalité en renonçant à une partie de ses recettes issues de son autonomie à l'IPP contre une augmentation du précompte immobilier. L'intention affichée était de se montrer plus attractive et de favoriser l'établissement de nouveaux résidents¹²². Cependant, de manière générale, les régions se sont montrées mesurées dans leur entrain concurrentiel, là encore. La tendance est d'ailleurs plutôt à la réduction des avantages régionaux à l'IPP¹²³.

Notons que, dès avant 2014, les régions disposaient déjà d'une marge de manœuvre pour moduler le montant d'IPP que leurs résidents seraient amenés à supporter. Elles pouvaient adopter des centimes additionnels, des réductions et des augmentations d'impôt, sans que le montant de la cotisation ne puisse varier au-delà de 6,75%, à la hausse ou à la baisse, du produit de l'IPP localisé dans chaque région¹²⁴. Or, cette règle qui limitait la variation de l'impôt entre les territoires a été supprimée lors de la Sixième réforme de l'État ce qui libère, plus encore, le potentiel concurrentiel des régions.

Deuxièmement, les régions disposent dorénavant d'un levier fiscal important en vue de mener leurs politiques fiscales et plus généralement leurs politiques économiques. Ainsi par exemple, la Région flamande a mis en œuvre, entre 2007 et 2010¹²⁵, le régime du *jobkorting* visant à stimuler l'emploi en Flandre par le biais d'une réduction forfaitaire à l'IPP pour les travailleurs résidents sur son territoire¹²⁶.

Un autre facteur de concurrence en matière d'IPP réside dans le critère de localisation de l'impôt. En effet, la région dans laquelle le contribuable a son domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition est la région compétente pour imposer ce contribuable à l'IPP¹²⁷. Or, le « domicile fiscal » reste à ce jour une notion qui s'apprécie *in concreto*. Le domicile est la résidence dotée d'une certaine permanence¹²⁸. Certains contribuables pourraient essayer d'argumenter quant à leur rattachement à une région plutôt qu'une autre en apportant des éléments démontrant un foyer de vie dans une région où il bénéficierait d'un traitement fiscal à l'IPP plus allégé.

En résumé, les possibilités qu'offre l'autonomie régionale en matière d'IPP sont susceptibles de favoriser la concurrence fiscale interrégionale mais, à l'heure actuelle, l'importance qu'a réellement l'IPP dans l'émergence d'une telle concurrence doit être

2017) et Bruxelles-Capitale à 32,591% (art. 31 de l'Ordonnance bruxelloise du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 29 décembre 2016).

¹²² D. PIRON, *op. cit.*, p. 335.

¹²³ A-T. DESFOSES, « Comparaison des mesures divergentes à l'impôt des personnes physiques (IPP) entre les trois régions », *Pacioli IPCF*, 2018, p. 1 à 6, ici p. 2.

¹²⁴ Ancien art. 9, §1^{er}, al. 3 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989 (aujourd'hui abrogé).

¹²⁵ Décret du Parlement flamand du 30 juin 2006 instaurant une réduction forfaitaire de l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 26 septembre 2006.

¹²⁶ D. PIRON, *op. cit.*, p. 334.

¹²⁷ Art. 5/1, §2 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹²⁸ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 269.

nuancée¹²⁹. D'autant plus que cette concurrence, bien qu'étant possible, connaît des limites posées par la LSF qui seront envisagées dans la suite de l'étude.

c) *Un impôt régional modulé*

En 1988 et 2001, les compétences relatives à certains prélèvements initialement organisés par l'Autorité fédérale ont été transférées aux régions consacrant de la sorte une autre forme d'autonomie fiscale dérivée : les impôts régionaux¹³⁰. Les prérogatives régionales relatives à ces impôts leur permettent d'en modifier uniquement le taux, la base d'imposition et les exonérations¹³¹. Bien que les régions n'aient pas fait usage de cette autonomie pour mettre en œuvre des politiques significativement offensives à l'égard des autres régions¹³², il existe bel et bien un potentiel de concurrence interrégionale par le biais de ces impôts.

À titre d'illustration, évoquons le cas des droits de succession et des droits d'enregistrement sur les donations. Ces impôts ayant une fonction de redistribution, la théorie du fédéralisme fiscal voudrait qu'ils soient organisés à un niveau centralisé. En raison de leur régionalisation, la situation belge n'est donc pas idéale puisqu'elle augmente le risque d'une concurrence interrégionale à la baisse¹³³. Or, lorsque la région flamande s'est vue transférer la compétence relative aux droits de succession et aux droits d'enregistrement sur les donations, elle s'est montrée prompte à réformer les deux régimes¹³⁴. Ainsi, l'imposition des successions et des donations est devenue plus intéressante en Flandre par une révision du fonctionnement de ces impôts en 1996 et 2003 : réorganisation des tranches d'imposition, différenciation du traitement fiscal des biens meubles et des biens immeubles, ouverture au régime favorable pour un plus grand nombre de situations et donc de potentiels contribuables, allègement des taux, restitution d'une partie du montant de l'impôt sous certaines conditions¹³⁵. Autant d'éléments sur lesquels une région peut agir et donc se distinguer dans le jeu de l'attractivité de son environnement fiscal.

¹²⁹ A.-T. DESFOSSÉS, *op. cit.*, p. 2.

¹³⁰ Les 12 impôts régionaux sont énumérés à l'art. 3 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989 : la taxe sur les jeux et paris ; la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ; la taxe d'ouverture sur les débits de boissons fermentées ; les droits de succession des habitants du Royaume et les droits de mutation par décès des 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 en société sauf dans la mesure où il s'agit d'un apport, 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 s'il n'y a pas indivision ; le droit d'enregistrement sur les donations entre vifs de biens mobiliers et immobiliers ; la redevance radio et télévision ; la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ; la taxe de mise en circulation ; l'eurovignette (supprimée et remplacée en 2016 par le prélèvement kilométrique).

¹³¹ Art. 4 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹³² A. DECOSTER, C. VALENDUC et M. VERDONCK, *op. cit.*, p. 181.

¹³³ A. DECOSTER, C. VALENDUC et M. VERDONCK, *ibidem*, p. 182.

¹³⁴ C. KESTELNOOT, *op. cit.*, p. 435.

¹³⁵ C. KESTELNOOT, *ibidem*, p. 435 à 440.

Une autre forme de concurrence peut également s'établir entre les régions sur la base des critères de localisation des impôts régionaux. Lorsque ces cotisations fédérales ont été régionalisées, il est apparu nécessaire de prévoir expressément des critères de localisation afin de déterminer, sans ambiguïté, la région compétente. Par ailleurs, des mesures anti-abus ont été prévues afin de prévenir les risques de délocalisation motivées abusivement par des motifs purement fiscaux¹³⁶. Dans la quatrième partie (IV), nous nous arrêterons, plus en détail, sur le rôle que ces critères occupent en matière de prévention contre l'émergence de la concurrence fiscale interrégionale.

Mais dès lors que les règles relatives à ces critères présentent des failles¹³⁷, le péril d'une concurrence fiscale entre les régions croit. Relevons, par exemple, que la LSF ne prévoit aucun critère de localisation concernant les donations mobilières entre personnes physiques non-habituées du Royaume, pas plus que pour les donations entre personnes morales¹³⁸. Seule une circulaire a été adoptée en 2005 pour tenter de pallier à cette lacune¹³⁹. Néanmoins, une circulaire n'a de valeur qu'en tant que ligne de conduite de l'administration pour l'administration ce qui n'est en rien comparable avec la LSF. Pour certains auteurs, il n'est pas déraisonnable d'envisager que l'absence de critère de localisation formellement établi par la loi spéciale permette le libre choix du contribuable du régime régional auquel sa donation devrait être soumise¹⁴⁰. Or, lorsqu'il est permis de sélectionner une réglementation plutôt qu'une autre, la voie vers la mise en concurrence des régions est toute tracée.

d) *Un service, une procédure et des rulings fiscaux régionaux*

Le service de l'impôt est l'ensemble des opérations permettant concrètement de réaliser l'imposition, depuis les vérifications des déclarations des contribuables, jusqu'à la procédure contentieuse administrative, en passant par le recouvrement des cotisations. Le transfert aux régions des compétences relatives aux impôts régionaux ne s'est pas accompagné immédiatement du transfert du service de ces impôts. Afin d'assurer une transition efficace entre les administrations fédérale et régionales, l'article 5, §3 de la LSF prévoit que l'État assure gratuitement le service des impôts régionaux, à moins que les régions n'en décident autrement¹⁴¹. Ainsi, lorsqu'elle souhaite assurer elle-même le service d'un impôt régional¹⁴², la région notifie son intention à l'Autorité fédérale qui lui abandonnera le service au bout de deux années. Lorsqu'une région reprend le service d'un impôt régional, elle se trouve en

¹³⁶ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 252.

¹³⁷ R. SMET, « Les compétences en matière de conventions fiscales dans les États fédéraux. Comment devraient-elles être réparties et comment sont-elles réparties en Belgique ? », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2020, p. 231 à 247, ici p. 241.

¹³⁸ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 558.

¹³⁹ Circulaire n°12/2005 (AAF 16/2005) du 20 octobre 2005.

¹⁴⁰ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 151.

¹⁴¹ Art. 5, §3, al. 1^{er} de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹⁴² Notons que le transfert ne peut s'opérer que par groupes d'impôts, tel qu'il est prévu par l'art. 5, §3, al. 1^{er} de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

mesure de régler la procédure dudit impôt. D'un point de vue concurrentiel, la procédure peut constituer un élément attractif lorsqu'elle s'en trouve simplifiée, rationalisée, unifiée pour l'ensemble d'une fiscalité régionale.

De plus, la reprise du service d'un impôt régional permet la mise en place d'un service des décisions anticipées (SDA) qui devient le seul à pouvoir délivrer des *rulings* fiscaux relatifs à cet impôt. Le *ruling* consiste pour l'administration fiscale fédérale ou régionale à exposer au contribuable qui l'interroge la manière dont les dispositions fiscales s'appliqueront à ses opérations futures¹⁴³. À l'heure actuelle, la Wallonie et Bruxelles n'ont repris que partiellement le service de leurs impôts régionaux¹⁴⁴ et dépendent du SDA de l'Autorité fédérale¹⁴⁵. Seule la Flandre assure le service de l'ensemble de ses impôts¹⁴⁶. Ayant également créé son propre SDA, la région flamande est désormais seule compétente pour délivrer des *rulings* relatifs à ses propres impôts. Cette situation lui offre un avantage concurrentiel important puisque l'interprétation, plus ou moins souple, de la réglementation flamande dépend désormais uniquement du SDA flamand. Soulignons que ce service flamand présente la particularité, contrairement au SDA fédéral, d'être directement lié à l'administration fiscale flamande Vlabel. Cette situation a d'ailleurs fait l'objet de certaines critiques quant à l'autonomie et l'indépendance dudit service¹⁴⁷.

3. Le cas particulier du mécanisme de la *corbeille*

Pour clore cette troisième partie, nous aborderons le cas particulier de la *corbeille*. Il s'agit d'un mécanisme qui permet de déterminer « le montant maximum pour lequel une réduction d'impôt ou plusieurs réductions d'impôt cumulées peut/peuvent être simultanément obtenues. »¹⁴⁸.

¹⁴³ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 200.

¹⁴⁴ Pour la Wallonie : Art. 13 du Décret-programme wallon du 18 décembre 2008 en matière de fiscalité wallonne, *M.B.*, 30 décembre 2008 (taxe sur les jeux et paris, taxe sur les appareils automatiques de divertissement, taxe sur d'ouverture de débit de boisson) ; Décret wallon du 22 novembre 2018 ratifiant la décision du transfert à la Région wallonne du service du précompte immobilier, *M.B.*, 10 décembre 2018 (précompte immobilier) ; Décret wallon du 14 juillet 2011 ratifiant la décision du transfert à la Région wallonne du service de la taxe de circulation, de la taxe de mise en circulation et de l'eurovignette, *M.B.*, 27 juillet 2011 (taxe de circulation et taxe de mise en circulation).

Pour Bruxelles-Capitale : Ordonnance du 23 mars 2017 portant reprise du service du précompte immobilier, *M.B.*, 4 avril 2017 et Ordonnance du 7 décembre 2017 contenant des dispositions diverses en vue de la reprise du service du précompte immobilier et modifiant l'ordonnance du 21 décembre 2012 établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 14 décembre 2017 (précompte immobilier) ; Ordonnance du 15 décembre 2017 portant reprise du service de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation, *M.B.*, 11 janvier 2018 (taxe de circulation et taxe de mise en circulation).

¹⁴⁵ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 200.

¹⁴⁶ *Idem.*

¹⁴⁷ S. GNEDASJ et E. RAVET, « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : réalité ou chimère ? », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2020, p. 241 à 341, ici p. 319 et 320.

¹⁴⁸ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 293.

Depuis la loi du 8 mai 2014¹⁴⁹, certains avantages fiscaux accordés par une région et par l’Autorité fédérale – respectivement pour l’habitation propre et pour l’habitation autre que propre¹⁵⁰ – partagent un destin commun. Désormais, le Fédéral accorde sa réduction uniquement à mesure de ce que la *corbeille* du contribuable n’est pas encore entièrement remplie par l’avantage régional. Dès lors que la région réduit l’octroi de son avantage, elle entraîne le Fédéral à revoir à la hausse l’octroi du sien¹⁵¹. Par conséquent, en diminuant ses avantages régionaux, la région profite de l’effet automatique de remplissage de la *corbeille* par le Fédéral. Ainsi, le contribuable concerné bénéficie toujours d’un traitement fiscal agréable et la région évite de renoncer à une trop grande part de ses recettes fiscales puisqu’elle réduit son avantage. Autrement dit, le Fédéral pourrait supporter financièrement la stratégie régionale consistant à conserver ses recettes en accordant un moindre avantage fiscal, tout en restant attractive aux yeux du contribuable.

Concédonsons que ce scénario ne pourrait se vérifier qu’à condition, d’une part, que toutes les régions n’adoptent pas ce stratagème - or, aujourd’hui toutes les régions ont réduit ou supprimé l’avantage régional lié à l’habitation propre - et d’autre part que le contribuable remplisse toutes les conditions pour obtenir l’avantage fédéral pour habitation autre que propre. Compte tenu des circonstances nécessaires pour qu’émerge une concurrence sur la base de ce mécanisme de la *corbeille*, ce raisonnement relève plutôt d’un exercice théorique de pensée. Toutefois, il démontre à nouveau la possibilité qu’une concurrence fiscale se développe dès que le partage des compétences laisse apparaître des inadéquations.

¹⁴⁹ Loi du 8 mai 2014 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l’introduction de la taxe additionnelle régionale sur l’impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d’impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l’Etat concernant les matières visées à l’article 78 de la Constitution, *M.B.*, 28 mai 2014.

¹⁵⁰ Art. 5/5, §4, al. 2 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989 : « l’habitation propre est l’habitation que le contribuable, en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficière ou usufruitier, pendant la période imposable : 1° soit occupe personnellement; 2° soit n’occupe pas personnellement pour un des motifs suivants : a) raisons professionnelles; b) raisons sociales; c) entraves légales ou contractuelles qui rendent impossible l’occupation de l’habitation par le contribuable lui-même; d) état d’avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne permettent pas au contribuable d’occuper effectivement l’habitation. ».

¹⁵¹ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 260 et 261.

Partie IV. - Les limites à la concurrence fiscale interrégionale

Dans cette quatrième partie, nous examinerons les limites posées par l'ordre juridique belge au développement de la concurrence interrégionale.

1. Un contexte défavorable à la concurrence fiscale

Les développements précédents ont démontré que la concurrence interrégionale disposait de latitudes suffisantes pour se déployer entre les régions flamande, wallonne et bruxelloise. Toutefois, des éléments contextuels peuvent se montrer défavorables à cette forme de concurrence.

Tout d'abord, le contexte socioculturel ne doit pas être négligé en termes de migration des résidents et de délocalisation des sociétés au sein du pays. D'une part, la fiscalité ne constitue pas le motif essentiel du choix du domicile pour les personnes physiques. En règle générale, les critères familiaux, professionnels, scolaires priment. D'autre part, la frontière linguistique est une réalité qui s'impose. Bien qu'elle ne constitue pas un obstacle physique, elle s'avère être un frein culturel indéniable aux délocalisations interrégionales¹⁵².

Ensuite, la portée juridique d'une mesure fiscale régionale est limitée au territoire de la région auteure de la norme¹⁵³. Il s'agit du principe constitutionnel de territorialité des compétences¹⁵⁴. Ce principe s'impose aux régions dans l'exercice de leurs compétences tant matérielles que fiscales¹⁵⁵. Il est donc nécessaire que le législateur régional adopte des critères « objectifs, effectifs et réels » permettant de localiser la mesure fiscale sur son territoire¹⁵⁶. Notons toutefois qu'en pratique les politiques fiscales produisent des externalités et voient leurs effets rayonner au-delà de leur territoire¹⁵⁷. De tels effets extraterritoriaux sont admis à la condition qu'ils ne soient que potentiels et ne constituent pas la fin poursuivie par le législateur. Ces effets ne peuvent en aucun cas entraver l'action des autres entités fédérées¹⁵⁸.

En outre, bien que dotées de compétences fiscales, les autorités régionales restent contraintes par l'état de leurs finances¹⁵⁹. À cet égard, les régions sont confrontées à des disparités économiques significatives¹⁶⁰. Il n'est pas toujours possible de se lancer dans une

¹⁵² Rapport du Conseil Supérieur des Finances, *Le partage des compétences de politique fiscale entre différents niveaux de pouvoirs*, 1998, p. 14 et 126.

¹⁵³ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 533.

¹⁵⁴ M. BOURGEOIS, « La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2021, p. 139 à 154, ici p. 141.

¹⁵⁵ C.A., 14 novembre 1991, n°32/91, 5.B.1.7 et 5.B.1.9.

¹⁵⁶ X. MINY, « Le contrôle du respect du principe de territorialité par la Cour constitutionnelle. Commentaire des arrêts n°58/2017 et 25/2018 de la Cour constitutionnelle, rendus respectivement les 18 mai 2017 et 1^{er} mars 2018 », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2019, p. 185 à 199, ici p.

¹⁵⁷ A. C. DOS SANTOS, « Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *Revue internationale de droit économique*, 2004, p. 14.

¹⁵⁸ X. MINY, *op. cit.*, p. 189 et 190.

¹⁵⁹ E. OLIVA, *op. cit.*, p. 109.

¹⁶⁰ D. PIRON, *op. cit.*, p. 323.

concurrence lorsque ses propres finances offrent peu de marge pour supporter le coût lié à la renonciation à des recettes fiscales.

Enfin, la fiscalité régionale repose sur des matières imposables dont la mobilité n'est pas comparable à celle des matières très volatiles qui alimentent la concurrence fiscale internationale, tels que les revenus d'investissements financiers ou les bénéfices des sociétés. Par ailleurs, le législateur spécial a anticipé le risque de concurrence interrégionale liée à la mobilité de certaines matières imposables en adoptant des mesures qui seront abordées aux points suivants¹⁶¹.

2. Une autonomie fiscale régionale balisée

La concurrence fiscale est un effet prévisible lorsque différentes entités se voient reconnaître la possibilité de lever l'impôt¹⁶². Prévoir des limites à l'autonomie des régions réduit leurs moyens pour organiser une course à l'attractivité de leurs environnements fiscaux.

a) *Le maintien de compétences fiscales au niveau fédéral*

À l'évidence, le moyen le plus efficace pour limiter la concurrence fiscale interrégionale reste encore de priver les régions d'autonomie. À cette fin, il a été décidé que des domaines entiers de la fiscalité devaient demeurer dans le giron de l'Autorité fédérale.

L'article 170, §2, alinéa 2 de la Constitution consacre la règle de la prééminence fédérale permettant au législateur national de créer toutes les exceptions, dont la nécessité est démontrée, à l'autonomie fiscale propre des régions. Une fois que le Fédéral a imposé une matière, celle-ci ne peut plus faire l'objet d'une imposition régionale. Ainsi, l'Autorité fédérale peut soustraire des matières et des catégories de contribuables à l'appétit fiscal des régions. Cette intervention fédérale peut survenir tant avant qu'après l'adoption par la région de sa mesure fiscale¹⁶³. Au vu de ce tempérament considérable à l'autonomie fiscale régionale, les régions ne peuvent être considérées comme des entités ayant une véritable souveraineté fiscale. Cette étant définie comme « le pouvoir de créer et de contrôler à partir du territoire un système d'impôt qui a une autonomie technique et budgétaire »¹⁶⁴.

Parmi les grandes compétences fiscales qui relèvent toujours du législateur fédéral, l'on peut citer le précompte mobilier, le précompte professionnel¹⁶⁵, l'impôt des personnes

¹⁶¹ F. FOGLI, « Éditorial – De la concurrence fiscale internationale à la concurrence fiscale interrégionale », *Revue Générale de la Fiscalité*, 2015, p. 2 et 3, ici p. 3.

¹⁶² P. DERMINE, et S. VANDENBOSCH, « La loyauté fédérale dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral*, C. Romainville et M. Verdussen (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 116.

¹⁶³ B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 128.

¹⁶⁴ S. ALTINDAG, *op. cit.*, p. 24.

¹⁶⁵ Art. 5/1, §5, al. 1^{er} de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

morales (IPM), l'impôt des non-résidents (INR) et l'impôt des sociétés (ISoc). Cela n'empêche pas qu'à intervalle régulier resurgisse la revendication d'une régionalisation de l'ISoc. Les arguments se sont pourtant multipliés pour souligner les risques d'une telle réforme. Au premier rang de ceux-ci, figure bien évidemment la concurrence fiscale. Le haut degré de mobilité des revenus des sociétés fait craindre que régionaliser cet impôt conduise à une dynamique de *race to the bottom*¹⁶⁶. Par ailleurs, l'octroi d'autonomie fiscale aux régions a notamment pour objectif de faire correspondre au plus près l'électeur, le contribuable et celui qui bénéficie de la redistribution de l'impôt. Or, puisqu'une société ne vote pas, une telle réforme aurait peu de sens sinon d'accentuer la concurrence entre les régions¹⁶⁷. Notons qu'en 1998, le Conseil supérieur des finances avait déjà rejeté l'idée d'un tel transfert de compétences invoquant notamment le caractère contradictoire d'une telle mesure décentralisatrice alors que la Belgique œuvre au niveau européen pour une convergence des politiques étatiques en matière de fiscalité des sociétés¹⁶⁸.

Idéalement, l'identification et la régulation de la concurrence doivent être confiées au niveau supra-juridictionnel, c'est-à-dire à une entité supérieure aux juridictions potentiellement en concurrence¹⁶⁹. La gestion du dossier des « écotaxes » constitue une belle illustration de cet encadrement souhaitable. Lors de la Cinquième Réforme de l'État, ces « écotaxes » ont été fédéralisées car l'on craignait une forme de « migration fiscale indésirable »¹⁷⁰ motivée par des variations significatives de leur montant entre les régions¹⁷¹. Le législateur spécial a donc pleinement joué son rôle d'identification et de régulation du risque concurrentiel.

b) Une autonomie à l'impôt des personnes physiques limitée

En matière d'IPP, une contrainte importante pour les régions permet de prévenir le risque de concurrence fiscale. Il s'agit de l'obligation de respecter la progressivité de l'impôt. Lorsqu'elles exercent leur autonomie partielle à l'IPP, les régions ne peuvent réduire la progressivité de l'impôt. Cette limite de la progressivité est décrite par la LSF comme suit : « à mesure que l'impôt de base (...) augmente, le rapport entre le montant des centimes additionnels et augmentations d'impôt et celui de l'impôt de base, ne peut diminuer et le rapport entre le montant des diminutions, réductions et crédits d'impôt et celui de l'impôt de base ne peut augmenter »¹⁷². La philosophie sous-jacente consiste à lier l'augmentation de

¹⁶⁶ H. LAURENT, O. MEUNIER, et M. MIGNOLET, *op. cit.*, p. 9 et 10.

¹⁶⁷ A. DECOSTER, C. VALENDUC et M. VERDONCK, *op. cit.*, p. 186.

¹⁶⁸ Rapport du Conseil Supérieur des Finances, *Le partage des compétences de politique fiscale entre différents niveaux de pouvoirs*, 1998, p. 155.

¹⁶⁹ A. C. DOS SANTOS, *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, *op. cit.*, p. 50.

¹⁷⁰ B. BAYENET et S. TURNER, « Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 308.

¹⁷¹ Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/1, p. 16.

¹⁷² Art. 5/6, §1^{er} de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

revenus à une augmentation d'imposition régionale. D'un point de vue concurrentiel, les hauts revenus sont les plus susceptibles de faire l'objet d'une concurrence fiscale. En enserrant l'imposition régionale dans cette règle de la progressivité, les possibilités d'attraction des revenus importants sont réduites¹⁷³. Ajoutons qu'en plus du respect de la progressivité, les régions ne peuvent adopter des centimes additionnels à l'IPP que proportionnels¹⁷⁴.

De même, afin de prévenir l'émergence d'une concurrence, la LSF soustrait certains revenus à la compétence des régions en matière d'IPP. Ainsi, les dividendes, intérêts, redevances, lots afférents aux titres d'emprunts et plus-values sur valeurs et titres mobiliers sont maintenus dans l'escarcelle fédérale¹⁷⁵. La raison d'être de cette limite s'explique par le haut degré de mobilité de ces revenus qui, s'ils ressortaient de la compétence des régions, pourraient aisément conduire à des politiques régionales offensives d'imposition à la baisse.

Enfin, précisément dans le cadre du respect de l'interdiction de concurrence fiscale déloyale, la Cour des comptes s'est vu confier la tâche de contrôler la conformité des projets et propositions de décrets en matière d'IPP au regard du principe de progressivité. A l'issue de son examen, elle rend un avis aux gouvernements fédéral et régionaux¹⁷⁶.

c) La localisation des impôts régionaux et les dispositions anti-abus

Nous l'avons vu, les critères de localisation des impôts régionaux présentent quelques inadéquations. Malgré tout, leur rôle dans la prévention d'une concurrence fiscale interrégionale est réel. Surtout, en ce qu'ils sont assortis de dispositions anti-abus.

Ainsi, les droits de succession et les droits d'enregistrement sur les donations sont situés dans la région où est établi le domicile fiscal du défunt ou du donateur¹⁷⁷. Pour éviter les déménagements vers une autre région uniquement motivés par des raisons fiscales, deux clauses temporelles anti-abus sont prévues. Lorsque le défunt ou le donateur a été établi à plusieurs endroits en Belgique dans les cinq années précédant la succession ou la donation, les droits sont réputés localisés au lieu où l'établissement a été le plus long. De la sorte, la concurrence fiscale est évitée en ce que les régions sont dissuadées de favoriser une forme de tourisme fiscal.

¹⁷³ Notons que la LSF organise tout de même une exception encadrée à cette règle de la progressivité aux §2 et §3 de l'article 5/6.

¹⁷⁴ Art. 5/4, §1^{er} de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹⁷⁵ Art. 5/2, §2, 7^o et 5/1, §3 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹⁷⁶ P. RION, « La Cour des comptes », *Comptabilité publique*, B. Bayenet, M. Bourgeois et P. Rion (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 619.

¹⁷⁷ Art. 5, §2, 4^o et 8^o de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

d) *Les garde-fous de l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er} de la LSF*

D'un point de vue de la concurrence fiscale, l'article 1^{er}ter de la LSF est une disposition centrale du fédéralisme fiscal belge. La disposition enjoint aux régions d'exercer leurs compétences fiscales dans le respect de la loyauté fédérale, de l'union économique et monétaire, des libertés de circulations (personnes, biens, services, capitaux), ainsi que de l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale que nous avons traitée précédemment.

La formulation de l'article 1^{er}ter de la LSF a pu laisser planer un doute quant à la portée de son contenu. En effet, l'*initio* de la disposition précise qu'est soumis aux différents garde-fous « l'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi (...) »¹⁷⁸. Or, l'autonomie fiscale propre des régions n'est pas fondée sur la LSF mais bien sur l'article 170, §2 de la Constitution. Peut-on, dès lors, considérer que les régions sont dispensées de respecter les limites posées par la LSF lorsqu'elles adoptent des taxes régionales propres ? Bien que ce raisonnement ait pu être soutenu¹⁷⁹, l'article 1^{er}, §2 de la LSF prend soin de d'indiquer que l'autonomie dérivée des régions doit être considérée « sans préjudice de l'article 170, §2 de la Constitution »¹⁸⁰. Les limites posées par l'article 1^{er}ter de la LSF s'imposent donc à l'ensemble des compétences fiscales régionales¹⁸¹.

La loyauté fédérale est un principe consacré à l'article 143, §1^{er} de la Constitution. Depuis la Sixième réforme de l'État, elle dispose donc également d'une assise expresse en matière fiscale à l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er} de la LSF¹⁸². Sans définition légale, le contenu de cette notion a fait l'objet d'une abondante littérature. La loyauté s'impose à toutes les composantes du fédéralisme belge¹⁸³. D'abord lue en combinaison (et presque noyée) avec le principe de proportionnalité¹⁸⁴, la Cour constitutionnelle a tendance aujourd'hui à retenir uniquement la loyauté fédérale, au détriment de la proportionnalité¹⁸⁵. Ainsi, la loyauté fédérale consisterait en l'obligation pour les entités de « ne pas perturber l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble, lorsqu'elles exercent leurs compétences »¹⁸⁶. L'entité qui adopte un acte doit agir en ayant égard aux intérêts des autres entités et des conséquences de sa politique sur

¹⁷⁸ Art. 1^{er}ter *initio* de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹⁷⁹ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 541.

¹⁸⁰ Art. 1^{er}, §2 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹⁸¹ R. DEMEUSE et S. WATTIER, *op. cit.*, p. 332 ; B. BAYENET, M. BOURGEOIS et D. DARTE, *op. cit.*, p. 178.

¹⁸² J-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2015, p. 5 à 29, ici p. 19.

¹⁸³ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *A.P.T.*, 2018, p. 367 à 416, ici p. 413.

¹⁸⁴ Le principe de proportionnalité consiste, pour l'Autorité fédérale et les entités fédérées, lorsqu'elles exercent leurs compétences, à ne pas rendre, pour les autres entités, l'exercice de leurs compétences impossible ou exagérément difficile.

¹⁸⁵ G. ROSOUX, « Les principes de répartition des compétences dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *op. cit.*, p. 414.

¹⁸⁶ C.C., 18 janvier 2012, n°7/2012, B.11.1.

ceux-ci¹⁸⁷. Ce garde-fou joue un rôle de principe-coupole qui gouverne l'ensemble de l'action des entités du pays afin qu'elle s'exerce conformément à l'idée d'un État fédéral harmonieux¹⁸⁸.

L'union économique et monétaire belge est une notion distincte de la loyauté fédérale¹⁸⁹. À défaut de définition légale, la Cour constitutionnelle l'a interprétée comme étant un principe qui interdit aux entités fédérées de faire usage de leur compétence fiscale propre d'une façon qui porterait atteinte « à la conception globale de l'État telle qu'elle se dégage des révisions constitutionnelles successives ainsi que des lois spéciales et ordinaires déterminant les compétences respectives de l'État, des communautés et des régions. »¹⁹⁰. L'idée consiste à considérer que l'ensemble de l'économie belge évolue au sein d'un marché intégré¹⁹¹. En conséquence, les régions ne peuvent adopter une attitude protectionniste¹⁹².

Nous ne reviendrons pas sur l'interdiction de concurrence fiscale déloyale que nous avons développée précédemment. Rappelons simplement que l'on pourrait identifier une idée de dommage sous la notion de déloyauté fiscale. Là, résiderait la seule précision qu'apporterait la loyauté fiscale par rapport à la loyauté fédérale. Une région qui forcerait l'attractivité de son environnement fiscal au moyen de pratiques préjudiciables pour les autres entités se livrerait à une concurrence fiscale déloyale puisqu'elle violerait le principe de loyauté fédérale.

Soulignons enfin que l'effectivité du respect de l'ensemble des balises prévues par l'article 1^{er}ter, alinéa 1^{er} de la LSF est assurée par la Cour constitutionnelle qui est compétente pour contrôler les décrets régionaux sur question préjudicielle ou sur recours en annulation¹⁹³.

e) *Un formalisme à observer*

Conscient des difficultés que peut engendrer la coexistence d'autonomies fiscales régionales, le législateur spécial a organisé des procédures de coopération obligatoires.

Ainsi, l'article 1^{er}ter, alinéa 3 de la LSF prévoit que le Comité de concertation se réunit annuellement pour évoquer la politique fiscale et le respect des garde-fous dont l'interdiction de concurrence fiscale déloyale. Cette concertation interrégionale, sans aucun doute

¹⁸⁷ A-C. RASSON, « Le principe du "vivre ensemble" belge : une épopée constitutionnelle. Réflexions autour de la loyauté fédérale et de son intégration dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *C.D.P.K.*, 2012, p. 25 à 75, ici p. 50.

¹⁸⁸ N. CAMBIER, « Le principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences », *Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral*, C. Romainville et M. Verdussen (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 132.

¹⁸⁹ M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 262.

¹⁹⁰ C.C., 10 juillet 2014, n°104/2014, B.16.2. ; C.A., 5 mai 2004, n°69/2004, B.15.2. ; C.A., 20 mai 1998, n°51/98, B.3.2. ; C.A., 25 février 1988, n°47/88, 6.B.4.

¹⁹¹ C.C., 8 juillet 2010, n°83/2010, B.7.

¹⁹² M. BOURGEOIS, « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *op. cit.*, p. 258.

¹⁹³ G. ROSOUX, « Le contrôle de la loyauté fiscale par la Cour des comptes et la Cour d'arbitrage : mission impossible ? », *op. cit.*, p. 3.

essentielle et indispensable, semble toutefois imparfaite. En effet, il nous semble illusoire de croire qu'une entité ayant sincèrement l'intention de s'accaparer une part des recettes fiscales des régions voisines se montre disposée à exposer son projet en détail. Jusqu'à présent, cette procédure de concertation n'a pas toujours convaincu de son efficacité¹⁹⁴.

En outre, une procédure d'information est prévue. Lorsqu'une région adopte de nouvelles mesures en matière d'IPP, celles-ci doivent être communiquées aux gouvernements des autres régions et au gouvernement fédéral¹⁹⁵.

Si une région entend modifier un impôt régional dont le service est toujours assuré par l'administration fédérale, il est nécessaire que la région et l'administration se concertent en vue de déterminer les questions d'application technique des modifications¹⁹⁶.

Enfin, mentionnons l'exemple particulier des taxes de circulation et de mise en circulation. Un accord de coopération interrégional est spécifiquement requis lorsqu'une région souhaite modifier le taux, la base d'imposition ou les exonérations relatifs à ces prélèvements lorsque le redevable concerné est un organisme de *leasing*¹⁹⁷. Cette particularité est une mesure de précaution en vue d'éviter la concurrence fiscale entre les régions. Les recettes de ces impôts régionaux sont attribuées à la région d'établissement de la personne au nom de laquelle le véhicule est immatriculé¹⁹⁸. Lorsqu'un véhicule fait l'objet d'un *leasing*, la société *lessor* est le redevable de la cotisation. À défaut d'une telle procédure de coopération, il serait tentant pour une région d'alléger sensiblement ces deux impôts régionaux afin d'inciter les sociétés de *leasing* à s'établir sur son territoire.

¹⁹⁴ M. BOURGEOIS, « La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière », *op. cit.*, p. 154.

¹⁹⁵ Art. 5/8 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹⁹⁶ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 555.

¹⁹⁷ Art. 4, §3 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 17 janvier 1989.

¹⁹⁸ B. BAYENET et S. TURNER, *op. cit.*, p. 310.

Conclusion

Par cette étude, nous avons tenté de répondre aux trois questions initialement posées. La concurrence fiscale est-elle possible entre les régions belges ? Comment peut-elle se développer ? Existe-t-elle ?

Dans un premier temps, nous avons tracé les grandes lignes historiques de l'évolution du fédéralisme fiscal belge. L'objectif était de montrer la philosophie et la dynamique qui président à l'organisation de la fiscalité en Belgique. La faculté de lever l'impôt fait l'objet d'un réel partage de compétences depuis une quarantaine d'années. Cette autonomie fiscale régionale n'a pas cessé de croître depuis lors.

L'autonomie est l'un des éléments constitutifs de la concurrence telle que nous l'avons analysée dans la seconde partie de notre étude consacrée à l'aspect conceptuel du phénomène concurrentiel. Nous avons proposé une définition afin d'asseoir l'ensemble de nos recherches sur une notion unique et stable. La concurrence fiscale est une compétition entre juridictions sur la base de l'attractivité de leur environnement fiscal en vue d'accroître, directement ou indirectement, leurs recettes issues de l'impôt. S'ajoutent également trois conditions secondaires mais néanmoins essentielles : premièrement, la comparabilité d'au moins deux environnements fiscaux ; deuxièmement, la possibilité qu'une matière imposable se montre réceptive à la concurrence et donc troisièmement, l'autonomie fiscale suffisante des juridictions pour organiser leur quête d'attractivité.

Sur la base de cette définition, nous avons construit les deux dernières parties consacrées, d'une part, aux moyens dont disposent les régions pour entrer en concurrence et, d'autre part, aux limites qui empêchent son développement plein et entier. D'un côté, nous avons démontré que l'étendue des compétences fiscales régionales génère un potentiel concurrentiel élevé. Pourtant, les régions ne convertissent pas cette autonomie en de réelles politiques déloyales de braconnage des recettes. D'un autre côté, les limites qui encadrent la concurrence fiscale présentent à la fois des forces et des failles sensibles. Au regard de la concurrence, l'organisation fiscale en Belgique se présente tel un enchevêtrement de possibilités et d'obstacles. La concurrence fiscale interrégionale - non plus théorique mais bien réelle – surgit entre les inadéquations de cet ensemble complexe.

Au regard des enseignements mis en lumière dans le cadre de cette étude, nous sommes en mesure d'affirmer qu'une concurrence fiscale est pleinement possible entre les régions flamande, wallonne et bruxelloise mais que la conjonction de plusieurs limites contextuelles ou réglementaires en tempère le développement, sans toutefois pouvoir l'annihiler complètement. Ce résultat peut réjouir, inquiéter ou indifférer. La concurrence fiscale interrégionale n'en demeure pas moins une question sérieuse. D'autant plus lorsqu'elle est envisagée dans la perspective d'un renforcement futur du fédéralisme. À l'heure actuelle, la majorité de l'investissement public repose entre les mains des entités fédérées et locales¹⁹⁹. La mise sous tension des recettes fiscales régionales due à la concurrence pourrait fragiliser un équilibre déjà précaire. Les motivations qui ont convaincu les instances européennes de

¹⁹⁹ D. PIRON, *op. cit.*, p. 343.

s'attaquer aux dangers de la concurrence fiscale devraient inspirer plus d'un législateur régional au risque de mettre en péril ce qu'il reste du projet commun en Belgique.

Bibliographie

Législation

Constitution belge coordonnée le 17 février 1994, *M.B.*, 17 février 1994.

Lois spéciales

Loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, *M.B.*, 7 janvier 1989.

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 refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, *M.B.*, 3 août 2001.

Loi spéciale du 6 janvier 2014 portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences, *M.B.*, 31 janvier 2014.

Législation fédérale

Loi du 8 mai 2014 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'Etat concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution, *M.B.*, 28 mai 2014.

Législation flamande

Code flamande de l'aménagement du territoire du 15 mai 2009, *M.B.*, 20 août 2009.

Décret flamand du 21 décembre 1990 contenant des dispositions budgétaires techniques ainsi que des dispositions accompagnant le budget 1991, *M.B.*, 29 décembre 1990.

Décret flamand du 18 juillet 2003 relatif à la politique intégrée de l'eau, *M.B.*, 14 novembre 2003.

Décret du Parlement flamand du 30 juin 2006 instaurant une réduction forfaitaire de l'impôt des personnes physiques, *M.B.*, 26 septembre 2006.

Décret flamand du 23 décembre 2011 relatif à la gestion durable de cycles de matériaux et de déchets, *M.B.*, 28 février 2012.

Décret flamand du 13 décembre 2013 portant le Code flamand de la Fiscalité, *M.B.*, 23 décembre 2013.

Décret flamand du 25 avril 2014 relatif au permis d'environnement, *M.B.*, 23 octobre 2014.

Législation wallonne

Code wallon du développement territorial du 20 juillet 2016, *M.B.*, 14 novembre 2016.

Décret wallon du 30 avril 1990 sur la protection et l'exploitation des eaux potabilisables, *M.B.*, 30 juin 1990.

Décret wallon du 19 novembre 1998 instaurant une taxe sur les automates en Région wallonne, *M.B.*, 27 novembre 1998.

Décret wallon du 27 mai 2004 instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés, *M.B.*, 30 juillet 2004.

Décret wallon du 27 mai 2004 relatif au Livre II du Code de l'Environnement constituant le Code de l'Eau, *M.B.*, 23 septembre 2004.

Décret wallon du 22 mars 2007 modifiant le décret du 27 juin 1996 relatif aux déchets, *M.B.*, 24 avril 2007.

Décret wallon du 18 octobre 2007 relatif aux services de taxis et aux services de location de voitures avec chauffeur, *M.B.*, 20 novembre 2007.

Décret-programme wallon du 18 décembre 2008 en matière de fiscalité wallonne, *M.B.*, 30 décembre 2008.

Décret wallon du 14 juillet 2011 ratifiant la décision du transfert à la Région wallonne du service de la taxe de circulation, de la taxe de mise en circulation et de l'eurovignette, *M.B.*, 27 juillet 2011.

Décret wallon du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, *M.B.*, 22 décembre 2017.

Décret wallon du 22 novembre 2018 ratifiant la décision du transfert à la Région wallonne du service du précompte immobilier, *M.B.*, 10 décembre 2018.

Législation bruxelloise

Code bruxellois de l'Aménagement du Territoire, *M.B.*, 26 mai 2004.

Ordonnance bruxelloise du 27 avril 1995 relative aux services de taxis et aux services de location de voitures avec chauffeur, *M.B.*, 1^{er} juin 1995.

Ordonnance bruxelloise du 5 juin 1997 relative aux permis d'environnement, *M.B.*, 26 juin 1997.

Ordonnance bruxelloise du 14 juin 2012 relative aux déchets, *M.B.*, 27 juin 2012.

Ordonnance bruxelloise du 18 décembre 2015 portant la première partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 30 décembre 2015.

Ordonnance bruxelloise du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale, *M.B.*, 29 décembre 2016.

Ordonnance bruxelloise du 23 décembre 2016 relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique, *M.B.*, 6 janvier 2017.

Ordonnance du 23 mars 2017 portant reprise du service du précompte immobilier, *M.B.*, 4 avril 2017.

Ordonnance du 7 décembre 2017 contenant des dispositions diverses en vue de la reprise du service du précompte immobilier et modifiant l'ordonnance du 21 décembre 2012 établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale, *M.B.*, 14 décembre 2017.

Ordonnance du 15 décembre 2017 portant reprise du service de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation, *M.B.*, 11 janvier 2018.

Documents parlementaires

Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/1.

Projet de loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, rapport, *Doc.*, Ch., 2000-2001, n°1183/7.

Jurisprudence

C.A., 25 février 1988, n°47/88.

C.A., 14 novembre 1991, n°32/91.

C.A., 20 mai 1998, n°51/98.

C.A., 14 octobre 1999, n°109/99.

C.A., 8 mai 2002, n°85/2002.

C.A., 5 mai 2004, n°69/2004.

C.C., 8 juillet 2010, n°83/2010.

C.C., 18 janvier 2012, n°7/2012.

C.C., 18 avril 2013, n°55/2013.

C.C., 10 juillet 2014, n°104/2014.

Doctrine

ALTINDAG, S., *La concurrence fiscale dommageable. La coopération des États membres et des autorités communautaires*, Paris, L'Harmattan, 2009, 435 pages.

BARBIER-GAUCHARD, A., « La concurrence fiscale dans l'Union européenne. Les politiques budgétaires confrontées à la mobilité », *Politique étrangère*, 2008, p. 385 à 400.

BAYENET, B., BOURGEOIS, M., DARTE, D., *Les finances et l'autonomie fiscale des entités fédérées après la sixième réforme de l'État*, Bruxelles, Larcier, 2017, 994 pages.

BAYENET, B., TURNER, S., « Le pouvoir fiscal des entités fédérées en Belgique », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 299 à 336.

BOURGEOIS, M., « La régionalisation de l'impôt des personnes physiques », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2013, p. 105 à 119.

BOURGEOIS, M., « La régionalisation partielle de l'impôt des personnes physiques après la sixième réforme de l'État : analyse juridique », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2014, p. 247 à 296.

BOURGEOIS, M., « La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2021, p. 139 à 154.

CAMBIER, N., « Le principe de proportionnalité dans l'exercice des compétences », *Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral*, C. Romainville et M. Verdussen (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 127 à 137.

CHASTAGNARET, M., « La concurrence fiscale : comment les fiscalités des territoires souverains peuvent-elles coexister ? », *La concurrence règlementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, E. Carpano, M. Chastagnaret et E. Mazuyer (dir.), Bruxelles, Larcier, 2016, p. 283 à 292.

DECOSTER, A., VALENDUC, C., VERDONCK, M., « L'autonomie fiscale des Régions en Belgique : Évaluation et perspectives », *18^e Congrès des Économistes belges de langue française*, 2009, p. 167 à 191.

DELAUNAY, B., « Essai de typologie des pratiques fiscales dommageables », *La fin des paradis fiscaux ?*, T. Lambert (dir.), Paris, Montchrestien Lextenso Éditions, 2011, p. 41 à 56.

DEMEUSE, R., WATTIER, S., « Le partage des compétences en matière de fiscalité et de budget », *Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral*, C. Romainville et M. Verdussen (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 310 à 342.

DENIL, F., MIGNOLET, M., MULQUIN, M-E., « La théorie du fédéralisme fiscal et ses enseignements », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 11 à 23.

DERMINE, P., VANDENBOSCH, S., « La loyauté fédérale dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Les grands arrêts sur le partage des compétences dans l'État fédéral*, C. Romainville et M. Verdussen (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 109 à 126.

DESFOSSÉS, A-T., « Comparaison des mesures divergentes à l'impôt des personnes physiques (IPP) entre les trois régions », *Pacioli IPCF*, 2018, p. 1 à 6.

DESCHAMPS, R., « Le fédéralisme fiscal en Belgique : financement des entités fédérées, autonomie et concurrence fiscale, solidarités, coordination », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 121 à 133.

DESCHAMPS, R., « Propositions pour un fédéralisme plus performant – Responsabilisation, coordination, coopération », *R.B.F. – B.F.W.*, 2010, p. 247 à 253.

DIDIER, P., « La notion de concurrence fiscale », *Archives de philosophie du Droit*, 2002, p. 103 à 115.

DOS SANTOS, A. C., « Aides d'État, code de conduite et concurrence fiscale dans l'Union européenne : les centres d'affaires comme cibles », *Revue internationale de droit économique*, 2004, p. 9 à 45.

DOS SANTOS, A. C., *La régulation communautaire de la concurrence fiscale : une approche institutionnelle*, thèse de Doctorat U.C.L., 2006, 692 pages.

FOGLI, F., « Éditorial – De la concurrence fiscale internationale à la concurrence fiscale interrégionale », *Revue Générale de la Fiscalité*, 2015, p. 2 et 3.

GNEDASJ, S., RAVET, E., « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : réalité ou chimère ? », *Revue Générale du Contentieux Fiscal*, 2020, p. 241 à 341.

HINDRIKS, J., « La concurrence entre gouvernements : un impératif de bonne gestion publique », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 267 à 281.

KESTELNOOT, C., « La concurrence fiscale entre les régions est-elle profitable au contribuable ? Examen de planification patrimoniale », *Revue générale du contentieux fiscal*, 2016, p. 429 à 453.

LAES, J-C., « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2015, p. 5 à 29.

LAURENT, H., MEUNIER, O., MIGNOLET, M., « Régionalisation de l'impôt des sociétés : mobilité de la base taxable », *Cahiers de recherche du Centre de recherches en Économie régionale et politique économique (CERPE)*, 2007, p. 1 à 17.

LE CACHEUX, J., « Les dangers de la concurrence fiscale et sociale en Europe », *Rapport Conseil d'Analyse Économique – Questions européennes*, 2000, p. 41 à 55.

LE CACHEUX, J., « Quelques enjeux de la coopération fiscale en Europe », *Regards croisés sur l'économie*, 2012, p. 150 à 159.

MADIÈS, T., *La concurrence fiscale internationale*, Paris, La Découverte, 2020, 127 pages.

MADIÈS, T., SCHNYDER, S., « Concurrence fiscale : les enseignements de la théorie et la réalité des faits », *Le fédéralisme fiscal*, M. Mignolet (dir.), Bruxelles, De Boeck, 2005, p. 247 à 266.

MAITROT de la MOTTE, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2016, 868 pages.

MALHERBE, P., *Introduction à la fiscalité internationale*, Bruxelles, Bruylant, 2020, 224 pages.

MINY, X., « Le contrôle du respect du principe de territorialité par la Cour constitutionnelle. Commentaire des arrêts n°58/2017 et 25/2018 de la Cour constitutionnelle, rendus respectivement les 18 mai 2017 et 1^{er} mars 2018 », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2019, p. 185 à 199.

OLIVA, É., « Compétitivité et impôt – Ne pas jeter le bébé avec l'eau du bain ! », *Pouvoirs*, 2014, p. 99 à 115.

PAPADAMAKI, I., *Les aides d'État de nature fiscale en droit de l'Union européenne*, Bruxelles, Bruylant, 2018, 540 pages.

PEETERS, B., PLETS, N., « De fiscale aspecten van de zesde staatshervorming : nieuwe perspectieven voor de gewesten zodra de gordiaanse bevoegdheidsknoop ontward is », *De zesde staatshervorming : intellingen, bevoegdheden en middelen*, J. Velaers, J. Vanpraet, W. Vandenbruwaene et Y. Peeters (dir.), Mortsels, Intersentia, 2014, p. 777 à 857.

PEIFFERT, O., « À la recherche d'une exigence de concurrence fiscale "loyale" en droit de l'Union européenne », *Civitas Europa*, 2012, p. 103 à 135.

PIRON, D., *Gouverner les régions par les finances publiques*, Bruxelles, Larcier, 2019, 421 pages.

RASPILLER, S., « Une analyse économique de la concurrence fiscale », *Revue française d'économie*, 2006, p. 53 à 85.

RASSON, A-C., « Le principe du "vivre ensemble" belge : une épopée constitutionnelle. Réflexions autour de la loyauté fédérale et de son intégration dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *C.D.P.K.*, 2012, p. 25 à 75.

REY, A., HORDÉ, T., TANET, C., TOMI, M., *Dictionnaire historique de la langue française*, Paris, Éditions Le Robert, 2019, 4376 pages.

RION, P., « La Cour des comptes », *Comptabilité publique*, B. Bayenet, M. Bourgeois et P. Rion (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 615 à 653.

ROSOUX, G., « Le contrôle de la loyauté fiscale par la Cour des comptes et la Cour d'arbitrage : mission impossible ? », *A.P.T.*, 2002, p. 1 à 15.

ROSOUX, G., « Les principes de répartition des compétences dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *A.P.T.*, 2018, p. 367 à 416.

RUBENS, E., *La fiscalité des entreprises. Aspects financiers de la concurrence fiscale dommageable au sein de l'Union européenne*, Bruxelles, Larcier, 2002, 204 pages.

SEPULCHRE, V., *Mémento de la fiscalité locale et régionale*, Liège, Wolters Kluwer, 2018, 786 pages.

SMET, R., « Les compétences en matière de conventions fiscales dans les États fédéraux. Comment devraient-elles être réparties et comment sont-elles réparties en Belgique ? », *Revue de fiscalité régionale et locale*, 2020, p. 231 à 247.

STANKIEWICZ, L., « Concurrence fiscale entre États fédérés des États-Unis. Cas de l'impôt sur les sociétés », *La concurrence réglementaire, sociale et fiscale dans l'Union européenne*, E. Carpano, M. Chastagnaret et E. Mazuyer (dir.), Bruxelles, Larcier, 2016, p. 349 à 371.

THIRION, N., DELVAUX, T., FAYT, A., GOL, D., PASTEGGER, D., SIMONIS, M., *Droit de l'entreprise*, Bruxelles, Larcier, 2013, 851 pages.

TIBERGHIE, A., *Manuel de droit fiscal 2019-2020*, Liège, Wolters Kluwer, 2020.

TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, Larcier, 2010, 572 pages.

VAPAILLE, L., « L'attractivité fiscale », *La fin des paradis fiscaux ?*, T. Lambert (dir.), Paris, Montchrestien Lextenso Éditions, 2011, p. 99 à 117.

Divers

Commission CE, *La fiscalité dans l'Union européenne*, SEC(96) 487 final, du 20 mars 1996, document soumis à l'analyse du Conseil ECOFIN informel de Vérone du 13 avril 1996 (Rapport Monti I).

Commission CE, *La fiscalité dans l'Union européenne. Rapport sur l'évolution des systèmes fiscaux*, COM(96) 546 final, du 22 octobre 1996 (Rapport Monti II).

Commission CE, *Vers une coordination fiscale dans l'Union européenne – Un ensemble de mesures pour lutter contre la concurrence fiscale dommageable*, communication de la Commission au Conseil COM(97) 495 final, du 1^{er} octobre 1997.

Résolution 98/C2/01 du Conseil du 1^{er} décembre 1997 sur un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises, *J.O.C.E.*, 6 janvier 1998.

OCDE, *Concurrence fiscale dommageable. Un problème mondial*, 1998, 90 pages.

Rapport du Conseil Supérieur des Finances, *Le partage des compétences de politique fiscale entre différents niveaux de pouvoirs*, 1998.

Circulaire n°12/2005 (AAF 16/2005) du 20 octobre 2005.